ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Město Český Krumlov,** se sídlem náměstí Svornosti 1, Český Krumlov, zastoupen JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 3. 2018, č. j. 51 Af 19/2017 - 44,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 26. 2. 2010, r. č. CZ.1.04/4.1.00/40.00096, rozhodlo v rámci Operačního programu Lidské zdroje a zaměstnanost Ministerstvo vnitra o poskytnutí dotace žalobci na realizaci projektu „Vzdělávání v eGon Centru Český Krumlov“ (dále jen „projekt“), a to v celkové maximální výši 2 245 400 Kč, přičemž 85 % (1 908 590 Kč) mělo být financováno z Evropského sociálního fondu a 15 % (336 810 Kč) z ostatních prostředků. Účelem dotace byla podpora činnosti eGon Centra Český Krumlov při realizaci systému vzdělávání úředníků v používání eGovernmentu, přičemž projekt měl být realizován od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2012 (rozhodnutím o změně č. 1 ze dne 30. 6. 2010 byla doba realizace prodloužena od 1. 2. 2010 až 31. 1. 2013).

[2] Ministerstvo vnitra podalo dne 18. 3. 2014 Finančnímu úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) podnět k zahájení řízení k prošetření podezření na porušení

rozpočtové kázně, neboť na základě kontroly bylo zjištěno podezření na porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, spočívající v nevytvoření propagačních předmětů, k jejichž výrobě se žalobce zavázal. Následně dne 29. 10. 2014 podalo Ministerstvo vnitra finančnímu úřadu další podnět k zahájení řízení k prošetření podezření na porušení rozpočtové kázně, neboť při administrativní kontrole závěrečné monitorovací zprávy bylo zjištěno, že žalobce naplnil monitorovací indikátor výsledků 07.46.13 (tedy počet úspěšných absolventů kurzů celkem) pouze na 24,07 %, neboť cílová hodnota byla 1080, k datu ukončení projektu však bylo dosaženo pouze hodnoty 260.

[3] Finanční úřad v návaznosti na první podnět dne 22. 5. 2014 zahájil u žalobce daňovou kontrolu, která byla ukončena dne 21. 12. 2015 projednáním zprávy o daňové kontrole č. j. 1727037/15/2200-31471-305330. Zde finanční úřad konstatoval, že prostředky poskytnuté z Evropského sociálního fondu na projekt činily 918 848,47 Kč. V této zprávě vytkl finanční úřad žalobci nejprve následující porušení podmínek: podmínka části II bodu 6.1, naplnění monitorovacího indikátoru počet úspěšných absolventů kurzů celkem pouze na 24,07 % (odvod má činit 20 % z celkové částky dotace); podmínka části II bodu 8.1, nesprávný postup při zadávání zakázky na didaktickou techniku (odvod má činit 3 % z celkové částky dotace); a podmínka části II bodu 12, nevytvoření drobných propagačních předmětů s logy dle zásad publicity a nevložení prezentace projektu na webové stránky www.esfcr.cz (odvod má činit 3 % z celkové částky dotace), za což činí odvod do Národního fondu celkem 26 % maximální výše poskytnuté dotace, tedy 496 234 Kč. Dále zjistil finanční úřad porušení podmínky části II bodu 2 v důsledku nesplnění jedné z pěti aktivit, totiž aktivity č. 5 – Publicita projektu (odvod má činit 622 Kč, což odpovídá výši prostředků na vlaječky); a porušení podmínky části II bodu 5.1, neboť dotace nebyla použita pouze na úhradu způsobilých výdajů, které jsou definovány příslušnou metodikou (odvod má činit 19 905 Kč). Na tomto základě vydal finanční úřad dne 13. 1. 2016 jednak platební výměr č. 18/2016, kterým vyměřil žalobci za porušení rozpočtové kázně odvod do Národního fondu ve výši 496 234 Kč, a jednak platební výměr č. 19/2016, kterým vyměřil žalobci za porušení rozpočtové kázně odvod do Národního fondu ve výši 20 527 Kč.

[4] Žalobce podal proti těmto platebním výměrům dvojici odvolání. Odvolání proti platebnímu výměru č. 19/2016 žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 20. 2. 2017, č. j. 8369/17/5000-10470-711844. O odvolání proti platebnímu výměru č. 18/2016 rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 2. 2017, č. j. 8368/17/5000-10470-711844, kterým snížil vyměřený odvod z částky 496 234 Kč na částku 438 976 Kč, neboť přitakal žalobcově námitce, že se nedopustil údajného diskriminačního nastavení technických parametrů na požadované plnění veřejné zakázky, takže k porušení podmínky části II bodu 8.1 nedošlo a odvod za porušení rozpočtové kázně byl snížen o částku 57 258 Kč odpovídající 3 % z poskytnuté dotace. Jinak se žalovaný ztotožnil s názorem finančního úřadu, že odvod měl být vyměřen ve výši odpovídající procentuální části celkové výše dotace určené rozhodnutím o poskytnutí dotace, nikoli části skutečně vyplacené dotace, jak požadoval žalobce. Neztotožnil se ani s žalobcovou námitkou, že monitorovací indikátor celkového počtu úspěšných absolventů kurzů nemohl naplnit z důvodu „vyšší moci“, neboť nemohl donutit pracovníky obecních úřadů v okrese Český Krumlov k účasti na poskytovaných školeních. Žalovaný k tomu připomněl, že podpisem prohlášení příjemce dotace se žalobce

zavázal k plnění podmínek poskytnutí dotace. Pokud se v průběhu realizace projektu vyskytly okolnosti bránící v v naplnění hodnoty monitorovacího indikátoru, měl žalobce tuto skutečnost oznámit poskytovateli dotace a požádat o změnu rozhodnutí o poskytnutí dotace. K naplnění tohoto monitorovacího indikátoru bylo třeba prokázat celkem 1080 úspěšných absolventů kurzů, nikoli pouze to, že kurzy proběhly řádně.

II.

[5] Proti těmto dvěma rozhodnutím žalovaného podal žalobce žalobu ke krajskému soudu, který ji rozsudkem ze dne 21. 3. 2018 zamítl. Krajský soud nejprve neshledal důvodnou námitku, že finanční úřad porušil zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, když rozhodl dvěma platebními výměry místo jednoho, čímž se žalobce cítil být nepřiměřeně zatížen. Podle krajského soudu ovšem finanční úřad takto rozhodl z důvodu přehlednosti. Platebním výměrem č. 18/2016 byl žalobci podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech vyměřen za porušení rozpočtové kázně odvod, jehož výše se odvíjí od součtu procentních částek uvedených u jednotlivých pochybení specifikovaných v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Naopak v případě platebního výměru č. 19/2016 nebyla poskytovatelem dotace stanovena procentní míra odvodu, odvod byl tudíž finančním úřadem vyměřován podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech. Finanční úřad tak z důvodu přehlednosti oddělil jednotlivá pochybení žalobce podle závažnosti porušení a podle klíče, kterým byl způsob ukládání sankcí za tato pochybení uvedená v § 44a odst. 4 písm. b) a v § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, čímž nedošlo k nepřiměřenému zatížení žalobce ani k umělému navýšení jím vynaložených nákladů.

[6] Žalobce dále namítal, že odvod podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech měl být vyměřen nikoliv z částky dotace, která byla uvedena v rozhodnutí o jejím poskytnutí, nýbrž z reálně vyplacené částky, která byla výrazně nižší. Krajský soud ovšem z textu § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech v rozhodném znění odvodil, že v případě neoprávněného použití prostředků dotace je odvod za takové porušení rozpočtové kázně stanovován procentuálně z celkové částky dotace, nikoliv z fakticky vyplacené částky, jak plyne z poslední věty uvedeného ustanovení, kde zákonodárce odlišil pojem „celková částka dotace“ a pojem „dotace vyplacená ke dni porušení rozpočtové kázně“. I rozhodnutí o poskytnutí dotace diferencuje v části IV sankce za porušení podmínek v části II bod 2 a 3, které jsou odvozovány z „celkové dosud poskytnuté dotace“ (viz část IV bod 2.1. rozhodnutí) a sankce za porušení podmínek v části II bod 6.1., které jsou odvozovány z „celkové částky dotace a nesmí být vyšší než částka dotace vyplacená ke dni porušení rozpočtové kázně“ (viz část IV bod 2.5. rozhodnutí). Možnost vyměřit odvod z celkové částky dotace potvrzuje i usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 4. 2017, č. j. 6 Afs 270/2015 - 48, publ. pod č. 3579/2017 Sb. NSS. Finanční úřad tak postupoval v souladu s § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, když odvod za porušení rozpočtové kázně stanovil z celkové částky rozhodnutím poskytnuté dotace, přičemž ani v jednom případě, kdy konstatoval porušení rozpočtové kázně, nepřesáhla vypočtená částka odvodu částku již vyplacené dotace.

[7] Krajský soud dále shledal, že se daňové orgány dostatečným způsobem zabývaly proporcionalitou mezi žalobcovým pochybením a následnou sankcí v podobě odvodu

za porušení rozpočtové kázně. Žalovaný ostatně poukázal na to, že základního účelu poskytnutí dotace v důsledku nenaplnění kapacit jednotlivých školení nebylo dosaženo, neboť nemohlo dojít ke kvalifikovanému monitoringu dosažených výsledků školení ani ke kvalifikovanému sledování průběžné úspěšnosti osob. Účel poskytnuté dotace nebyl v samotné realizaci školení, na kterou žalobce vynaložil náklady, nýbrž v zajištění požadovaného počtu účastníků tohoto školení a jejich vzdělávání v příslušné oblasti. Tento účel naplněn nebyl, neboť žalobce nebyl schopen zajistit účast dostatečného počtu účastníků. Žalobce měl řadu možností, jak porušení uvedené podmínky rozhodnutí o poskytnutí dotace předejít, mohl adekvátně reagovat na nízké počty účastníků např. vyrozuměním poskytovatele dotace spojenými s případnou žádostí o změnu rozhodnutí. To však žalobce neučinil, a nemůže se tedy v důsledku své pasivity dovolávat přílišného formalismu daňových orgánů.

[8] Co se týče pochybení spočívajícího v neuveřejnění informací o projektu žalobce na webových stránkách www.esfcr.cz, žalobce uvedl, že informace o projektu byly uveřejněny, avšak na jeho vlastních webových stránkách. Již ve zprávě o daňové kontrole ovšem finanční úřad vysvětlil, že z podmínek poskytnutí dotace vyplývá, že tento požadavek byl zařazen jako povinné minimum publicity. Již finanční úřad zmínil rovněž účel podmínky zveřejnit informaci o projektu na konkrétních webových stránkách poskytovatele, kterým je snaha informovat veřejnost o jednotlivých projektech a centralizovat informace na jedny webové stránky, aby veřejnost měla jednoduchý a jednotný přístup k těmto informacím.

[9] Žalobce dále namítal, že při stanovení nákladů rozpočtové kapitoly Zařízení a vybavení, které měly činit 20 % z celkových způsobilých výdajů projektu, vycházel finanční úřad z částky rozpočtu projektu, přestože měl vycházet ze skutečně vyplacené částky žalobci. Tento závěr žalobce dovodil výkladem pozdějších verzí metodik, které odvozují výši předmětných nákladů od částky dotace příjemci skutečně vyplacené. Pozdější verze metodiky měly být finančním úřadem aplikovány analogicky, neboť jsou pro žalobce příznivější. Krajský soud ovšem shledal, že finanční úřad postupoval v souladu s Rozhodnutím o poskytnutí dotace a v souladu s podmínkami stanovenými metodikou způsobilých výdajů ve verzi 1.4., která je na základě části V bodu 6. rozhodnutí o poskytnutí dotace pro žalobce coby příjemce dotace závazná a z níž opravdu vyplývá, že předmětné náklady nesměly přesáhnout 20 % z celkových způsobilých výdajů projektu. Přitom pokud byla rozhodnutím o poskytnutí dotace stanovena závaznost metodiky způsobilých výdajů ve verzi 1.4., finanční úřad nebyl oprávněn se od této závazné součásti rozhodnutí odchýlit a použít pozdější verzi metodiky, která by byla pro žalobce příznivější. Takový postup by degradoval závaznost podmínek poskytnutí dotace.

[10] K námitce týkající se stanoveného odvodu v částce 622,20 Kč krajský soud uvedl, že finanční úřad neoznačil tento výdaj jako nezpůsobilý k proplacení. Odvod byl stanoven za porušení části II bodu 2. rozhodnutí o poskytnutí dotace, kterého se žalobce dopustil tím, že nenaplnil jednu z klíčových aktivit projektu – Publicita projektu. Přitom z části IV bodu 2.1. rozhodnutí vyplývá, že v případě porušení podmínek stanovených v části II bodu 2.1. bude odvod vyměřen podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, ve výši celkové dosud poskytnuté částky dotace. Žalobce na klíčovou aktivitu Propagace projektu použil částku 622,20 Kč, a to na nákup vlaječek. Tato částka tak byla žalobci v

souladu s částí IV bodem 2.1. uložena platebním výměrem č. 19/2016 jako odvod za porušení rozpočtové kázně, kterého se žalobce dopustil tím, že tuto klíčovou aktivitu nesplnil.

[11] Krajský soud neshledal ani vnitřní rozpornost a nicotnost napadených rozhodnutí, v nichž nespatřoval ani uložení dvojí sankce. V případě uloženého odvodu ve výši 622,20 Kč se totiž nejedná o dvojí sankci za totožné pochybení. Žalobce se dopustil dvou různých pochybení, za která mu byly uloženy dva odvody. Na klíčovou aktivitu 5 – Publicita projektu - byla žalobci poskytnuta částka 49 400 Kč. Žalobce v rámci této aktivity pouze nakoupil vlaječky v hodnotě 622,20 Kč, takže ji splnil jen z nepatrné části. Platební výměr, kterým byl žalobci uložen odvod ve výši 622,20 Kč, tak nelze považovat za neproporcionální.

III.

[12] Žalobce (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[13] Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve ke skutkovému stavu připomněl, že projekt byl financován průběžně, na základě předložení monitorovacích zpráv poskytovateli, přičemž celkem fakticky obdržel 1 132 953,27 Kč, ovšem na základě schválené závěrečné monitorovací zprávy vrátil poskytovateli částku 214 104,8 Kč. Skutečně vyplacené prostředky dotace z Evropského sociálního fondu tedy činily 918 848,47 Kč a z obecního rozpočtu uhradil stěžovatel částku 162 159,53 Kč. Celkem tedy byla na projekt použita částka 1 080 998 Kč.

[14] Stěžovatel také připomněl, že v roce 2010 proběhly komunální volby, které změnily obsazení jednotlivých obecních úřadů a obecních zastupitelstev spadajících pod stěžovatele jako obec s rozšířenou působností. Reálným důsledkem těchto voleb bylo, že nově zvolení představitelé měst a obcí zapojených do projektu nespolupracovali se stěžovatelem tak, jak se k tomu zavázali původní představitelé, a neuvolňovali své podřízené (potenciální absolventy kurzů) na stěžovatelem organizovaná školení. Jak však bylo během daňové kontroly doloženo, předmětná školení se konala v počtu a termínech stanovených projektem (byť za nižší účasti absolventů) a prostředky poskytnuté z Evropského sociálního fondu byly použity v souladu s účelem, na který byly poskytnuty. Stěžovatel také připomněl, že odvody za pochybení v projektu dohromady činí 459 503 Kč, což je více než 50 % částky skutečně vyplacené daňovému subjektu z Evropského sociálního fondu. Navíc k těmto odvodům za porušení rozpočtové kázně již finanční úřad vydal i platební výměry na penále, která činí 100 % částek odvodů, tedy rovněž celkem 459 503 Kč. Penále jsou předmětem samostatné správní žaloby vedené u téhož krajského soudu pod sp. zn. 50 Af 41/2017. Stěžovateli tak hrozí, že bude muset na odvodech a penále vrátit státu více, než sám skutečně obdržel, a to bez ohledu na proporcionalitu vytýkaných pochybení k reálnému přínosu realizace projektu pro státní správu a samosprávu.

[15] Stěžovatel brojil proti tomu, že finanční úřad vyměřil odvod dvěma samostatnými platebními výměry, což je rozporné s čl. 2 odst. 3 Ústavy i s § 5 odst. 3 a § 7 odst. 2

daňového řádu. Podle krajského soudu byl finanční úřad veden snahou o přehlednost platebních výměrů. Stěžovatel naopak spatřuje jako důvod tohoto postupu snahu finančního úřadu zastřít dvojím rozhodnutím fakt, že v platebním výměru č. 18/2016 je odvod vyměřován z částky uvedené v rozhodnutí o poskytnutí dotace, naopak v platebním výměru č. 19/2016 je vyměřován odvod z částky skutečně vyplacené dotace. Oba výměry jdou jednak argumentačně proti sobě a jednak na sebe vzájemně nenavazují. Stěžovatel připomněl, že platebním výměrem č. 18/2016 mu finanční úřad stanovil povinnost vrátit 3 % z částky z důvodu nesplnění propagace projektu na stránkách www.esfcr.cz, tj. povinnost vrátit 3 % pro nesplnění klíčové kapitoly č. 5 Publicita projektu (z částky 622,20 Kč vynaložené na propagaci tedy odvod 3 % odpovídal částce 18,66 Kč). Platební výměr č. 19/2016 však nikterak nekoresponduje s tím, že vrácením částky 18,66 Kč za vlaječky formou odvodu se automaticky změní poměr výdajů vynaložených na publicitu. Pokud bylo na vlaječky vynaloženo 622,20 - 18,66, tedy 603,54 Kč, odvod uložený za nesplnění klíčové aktivity č. 5 - Publicita projektu - v platebním výměru č. 19/2016 měl odpovídat částce 603,54 Kč a nikoliv plné výši 622,20 Kč. Finanční úřad podle stěžovatele v platebním výměru č. 18/2016 argumentuje, že poskytnuté prostředky jsou prostředky uvedené „na papíře“, naopak v platebním výměru č. 19/2016 vychází z toho, že poskytnuté prostředky jsou jen ty, které byly skutečně vydány. Logika, že všechny ostatní skutečně uhrazené náklady nesmí přesáhnout 80 % celku, díky níž finanční úřad dospěl k částce v platebním výměru č. 19/2016, je proto naprosto rozdílná od logiky, kterou použil v případě platebního výměru č. 18/2016. Naopak pokud by postupoval v obou případech podle stejné logiky, nic by nevyměřil, neboť na zařízení a vybavení by připadalo 20 % celkových způsobilých výdajů z celkové částky 1 908 590 Kč, tedy 381 718 Kč, a na ostatní způsobilé výdaje by připadalo 80 % celkové částky 1 908 590, tedy 1 526 872 Kč, což je částka, která ani nebyla stěžovateli vyplacena.

[16] Dále stěžovatel brojil proti nesprávnému základu pro výpočet procentní částky odvodů v důsledku nesprávného výkladu zákona o rozpočtových pravidlech, neboť pokud mu prostředky nebyly vyplaceny, nemohl s nimi nakládat vůbec, natož neoprávněně. Krajský soud však vyložil tento zákon odtrženě od reality pouze jazykovým, nikoli také systematickým výkladem. Stejně chybně vyložil i usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 4. 2017, č. j. 6 Afs 270/2015 - 48, které se vztahovalo k § 14e zákona o rozpočtových pravidlech ve znění účinném do 19. 2. 2015. Podle stěžovatele z tohoto usnesení plyne, že i podle Nejvyššího správního soudu k porušení rozpočtové kázně nemůže dojít, nejsou-li finanční prostředky vyplaceny. Krajský soud ovšem zdůraznil pouze bod 71 tohoto usnesení, který se vztahuje k § 44a odst. 5 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, tedy k ustanovení, které se evidentně týkalo možnosti poskytovatele nevyplatit dle § 14e zákona o rozpočtových pravidlech část dotace. Pokud se poskytovatel rozhodl část dotace nevyplatit, tato část byla započitatelná vůči odvodu. Dosud nevyplacená částka tak byla zahrnuta v odvodu a odvod nebylo možné o dosud nevyplacenou částku navyšovat. Projednávaný případ je však jiný, neboť stěžovatel pouze nedočerpal dotaci do plné maximální výše, v jeho případě nebylo poskytovatelem rozhodnuto o tom, že mu nebude část dotace vyplacena ve smyslu § 14e zákona o rozpočtových pravidlech. Nedočerpání dotace do plné maximální výše stěžovatelem nelze zaměňovat s rozhodnutím poskytovatele nevyplatit dotaci ve smyslu tehdy platného § 14e zákona o rozpočtových pravidlech část dotace. Je-li tedy nyní ukládán odvod ve výši 20 % + 3 % z částky 1 908 590 Kč (tedy 438 976 Kč podle platebního výměru č. 18/2016 ve znění odvolacího rozhodnutí),

pak již provedeným nevyplacením části dotace v částce 227 641 Kč byla část odvodu uhrazena zápočtem a k odvodu by měla zbývat jen částka 211 335 Kč, což ostatně činí právě 23 % ze skutečně vyplacené částky (tedy z částky 918 848 Kč).

[17] Závěrem stěžovatel připomněl, že si je vědom skutečnosti, že cíl projektu byl v rozhodnutí o poskytnutí dotace definován skrze naplnění klíčových aktivit, které nebyly beze zbytku splněny, když došlo k nenaplnění počtu absolventů kurzů a k pochybení při propagaci projektu nevložením propagace na příslušné internetové stránky. Trvá však na tom, že materiálně dotační prostředky neoprávněně nečerpal, neboť finance byly použity na příslušné kurzy, byť se v nich nepodařilo proškolit příslušný počet osob. Také prezentace projektu byla vložena na internet, byť na jiné internetové stránky. Přitom podmínky dotace ani sankce za jejich nesplnění v rozhodnutí neměl stěžovatel možnost nikterak ovlivnit, neboť je vrchnostensky určuje poskytovatel ve správním řízení. Podmínky jsou nastaveny tak tvrdě, že se nabízí otázka, zda je skutečným cílem státu podpořit projekty, nebo vydělávat na tom, že minimálně nějaká část poskytnutých prostředků se do státního rozpočtu vrátí.

[18] Stěžovatel proto navrhl, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

IV.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti připomněl, že důvodem rozdělení odvodu do dvou platebních výměrů byla přehlednost obou rozhodnutí, neboť v obou platebních výměrech se lišil způsob, kterým byla výše odvodu stanovena. Žalovaný také trval na tom, že odvod byl stanoven z celkové částky dotace v souladu se zněním zákona o rozpočtových pravidlech, přičemž není žádný prostor pro výklad jeho § 44a odst. 4 písm. b) a c) příznivější pro stěžovatele. Žalovaný také připomněl, že naplnění hodnoty monitorovacího indikátoru počtu absolventů pouze z 24,07 % je zásadním pochybením, protože šlo o klíčový indikátor splnění smyslu a účelu celého projektu, kterým bylo vzdělání úředníků pro potřeby elektronizace veřejné správy. Odvod ve výši 20 % z celkové částky dotace proto nelze pokládat za přehnaný formalismus. Naopak přijetí stěžovatelovy argumentace by mohlo vést až k tomu, že by stěžovatel formálně naplnil účel vzdělávacích kurzů, které by sice zorganizoval, avšak žádného účastníka by pro potřeby elektronizace veřejné správy neproškolil. Žalovaný proto navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

V.

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

[22] Stěžovatel nejprve brojil proti tomu, že mu byl odvod vyměřen dvěma samostatnými platebními výměry. Podle názoru Nejvyššího správního soudu ovšem nejde o postup mimo rámec zákonných pravomocí finančního úřadu ve smyslu čl. 2 odst. 3 Ústavy. Nejde o postup, který by byl v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu, podle nějž

správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, ani s § 7 odst. 2 daňového řádu, podle nějž správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Tato ustanovení nijak nevylučují, aby správce daně vydal dva platební výměry vztahující se k různým porušením rozpočtové kázně, byť k nim došlo při realizaci téhož projektu a byla zjištěna v rámci jediné daňové kontroly. Podobný postup je ostatně běžně uplatňován například ve vztahu k různým zdaňovacím obdobím kontrolovaným v rámci jedné daňové kontroly nebo ve vztahu k různým vzájemně propojeným daním (například dani z příjmů právnických či fyzických osob a dani z přidané hodnoty) vyměřovaným za stejné zdaňovací období a plynoucím z jediné transakce.

[23] Krajský soud pak ve svém rozsudku přesvědčivě vyložil, že důvodem zvoleného postupu byla snaha oddělit jednotlivá stěžovatelova pochybení podle klíče, kterým byla povaha a závažnost porušení rozpočtové kázně (nesplnění některých cílů, respektive porušení jiných stanovených podmínek) a s tím související způsob ukládání sankcí za tato pochybení uvedená v § 44a odst. 4 písm. b) a v § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech. Nelze také tvrdit, že se finanční úřad snažil dvojím rozhodnutím zastřít fakt, že v platebním výměru č. 18/2016 je odvod vyměřován z částky uvedené v rozhodnutí o poskytnutí dotace, naopak v platebním výměru č. 19/2016 je vyměřován odvod z částky skutečně vyplacené dotace. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je tento dvojí režim právě díky rozdělení do dvou platebních výměrů zřejmější a viditelnější, nikoli zastřený, jak tvrdil stěžovatel.

[24] Není ani patrno, v čem by měly spočívat tvrzené vyšší náklady stěžovatele údajně plynoucí z rozhodování dvěma platebními výměry. Vzhledem k tomu, že stěžovatelova argumentace by se vztahovala samostatně k jednotlivým vyměřeným částkám, i kdyby byly vyměřeny jediným rozhodnutím, mohly tyto náklady podle názoru Nejvyššího správního soudu spočívat leda v nutnosti zaplatit dvakrát soudní poplatek za žalobu (nikoli již za kasační stížnost, neboť před Nejvyšším správním soudem je již napadeno jediné rozhodnutí krajského soudu). Vzhledem ovšem k tomu, že rozdělení na dva platební výměry nebylo svévolné, neuplatní se zde výtka, kterou zdejší soud směřoval vůči svévolnému rozdělování věcí na desítky samostatných řízení například v rozsudku ze dne 1. 2. 2006, č. j. 1 Afs 24/2005 - 70, publ. pod č. 888/2006 Sb. NSS (zde až ve vztahu ke krajským soudům, nikoli ve vztahu ke správci daně).

[25] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s tím, že by oba platební výměry šly argumentačně proti sobě, jak stěžovatel namítal. Na stěžovatelovu úvahu o jejich překrývání v částce 18,66 Kč „za vlaječky“ je třeba odpovědět, že odvod mu byl v rámci platebního výměru č. 19/2016 vyměřen proto, že tuto částku vynaložil při plnění cíle, který prakticky vůbec nesplnil, takže ji vynaložil marně. Druhým platebním výměrem mu byl vyměřen odvod ve výši 57 258 Kč, a to jako sankce za nesplnění tohoto celkového cíle.

[26] Oba platební výměry pak pouze respektovaly odlišnou konstrukci zvolenou v § 44a odst. 4 písm. b) a písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech ve znění účinném v době rozhodnutí o poskytnutí dotace (tedy ve znění účinném do 31. 12. 2010):
„(4) Odvod za porušení rozpočtové kázně činí (...)

b) 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,
c) v ostatních případech částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň." (zvýraznil Nejvyšší správní soud)

[27] V případě porušení ve smyslu písm. b) je tedy odvod sankcí, jejíž výše je předem předvídatelně stanovena v podobě procenta z celkové částky dotace uvedeného v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Naopak v případě porušení ve smyslu písm. c) jde o absolutní částku odpovídající částce, v níž byla porušena rozpočtová kázeň.

[28] Odvod podle písm. c) vychází z absolutní částky, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. Ve stěžovatelově případě bylo smyslem tohoto odvodu ve výši 622 Kč vrátit částku, kterou fakticky čerpal, nicméně přitom porušil podmínku části II bodu 12, neboť přes toto čerpání se mu prakticky vůbec nepodařilo naplnit jednu z pěti aktivit aktivity č. 5 – „Publicita projektu". Stěžovatel tuto aktivitu splnil z tak nepatrné části (o plánovaném rozsahu svědčí, že na její úplnou realizaci měla být stěžovateli poskytnuta částka 49 400 Kč), že je pochopitelné, pokud finanční úřad shledal, že ji vlastně nesplnil vůbec, a i tu drobnou částku, kterou stěžovatel utratil, po něm chtěl zpátky. Tento postup se může zdát tvrdý, s určitou nadsázkou jej však lze přirovnat k tomu, jako kdyby stěžovatel přislíbil, že pro poskytovatele obstará za 49 400 Kč celý motocykl, a místo toho by mu za 622 Kč přinesl jen zpětné zrcátko. I v takovém případě by bylo pochopitelné, že by přislíbený úkol byl pokládán za nesplněný a stěžovatel by musel vrátit i oněch 622 Kč.

[29] V případě odvodů podle písm. b) je ovšem konstrukce zcela jiná, neboť zde byl v rozhodné době stanoven odvod pomocí procenta „*z celkové částky dotace*". Pod tímto spojením nelze ani podle Nejvyššího správního soudu rozumět jinou částku než celkovou částku dotace, která má být příjemci dotace poskytnuta. Stěžovatel má pravdu, že tato konstrukce může vést k určitým tvrdostem, nicméně jak bude vyloženo níže, jde o sankci, o jejíž výši může mít příjemce jasno již v okamžiku, kdy se rozhodne dotaci přijmout.

[30] Pro případ nesplnění klíčové aktivity „Publicita projektu – prezentace" byl odvod stanoven rozhodnutím o poskytnutí dotace ve výši „*3 % z celkové částky dotace*". Vzhledem k tomu, že i celková částka dotace byla jasně vyjádřena v tomtéž rozhodnutí, mohl stěžovatel od samého počátku přímo určit konkrétní částku tohoto odvodu. Mělo by stejný efekt, kdyby tato výše odvodu byla hned v rozhodnutí o poskytnutí dotace vyjádřena konkrétní finanční částkou ve výši 57 258 Kč.

[31] Totéž platí ve vztahu k sankci stanovené ve výši 20 % celkové částky dotace za nenaplnění monitorovacího indikátoru výsledků v podobě celkového počtu úspěšných absolventů kurzů. Rozhodnutí o poskytnutí dotace v části IV (sankce), bod 2.5., stanovilo: „*V případě, že do data ukončení realizace projektu nebude splněna hodnota monitorovacích*

indikátorů výsledků uvedených v příloze 4, bude dle § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel vyměřen následující odvod z celkové částky dotace, přičemž odvod za porušení rozpočtové kázně nemůže být vyšší než částka dotace vyplacená ke dni porušení rozpočtové kázně: (...)" Pro případ splnění těchto indikátorů v míře menší než 50 % bylo stanoveno „*Procento odvodu z celkové částky dotace*" ve výši 20 %. Opakované použití spojení celková částka dotace jak v citovaném rozhodnutí, tak v zákoně o rozpočtových pravidlech ve znění účinném v době vydání tohoto rozhodnutí, vedla k jedinému možnému závěru: pokud bude daný indikátor splněn v míře menší než 50 %, pak výše odvodu z tohoto konkrétního důvodu bude činit 20 % z celkové částky dotace. I zde platí, že již v samotném rozhodnutí mohlo být rovnou napsáno, že výše odvodu pro případ tohoto konkrétního porušení činí 381 718 Kč, protože na této částce se již nic změnit nemohlo, ledaže by celková výše odvodu byla vyšší než částka dotace vyplacená ke dni porušení rozpočtové kázně.

[32] K její změně přitom nemohla vést pozdější změna samotného zákona o rozpočtových pravidlech, jak stěžovatel naznačoval. Jak je zjevné i z právě uvedené citace rozhodnutí o poskytnutí dotace, formulace tohoto rozhodnutí jsou místy doslovně navázány na znění zákona o rozpočtových pravidlech účinné v době přijetí tohoto rozhodnutí. Akceptování názoru, že příjemci dotace má být odvod stanoven podle toho ze znění účinných v době realizace projektu nebo po ní, které je pro příjemce dotace nejpříznivější, by znamenalo, že se nepřípustně rozejde aplikovaný (tedy proměnlivý) text zákona a text rozhodnutí, které bylo podle původního znění zákona koncipováno, mnohdy doslovně. K závěru, 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, ostatně dospěl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 21. 5. 2018, č. j. 2 Afs 366/2017 - 33, body 32 - 34.

[33] Nejvyšší správní soud samozřejmě nepřehlédl určitou tvrdost tohoto postupu ve stěžovatelově případě, zvláště v kombinaci s následně vyměřeným penále, které mu ovšem nepřísluší posuzovat, neboť je přezkoumáváno krajským soudem v jiném řízení. Tato tvrdost však plyne od samého počátku z rozhodnutí o poskytnutí dotace, o niž stěžovatel požádal. Již z tohoto rozhodnutí plyne jak povaha stěžovatelova závazku, tak povaha případné sankce. Stěžovatel se zavázal k proškolení určitého počtu pracovníků obecních úřadů v určitém počtu kurzů. To je již ze své podstaty závazek, jehož splnění nezáviselo pouze na jeho úsilí či dobré vůli, ale také na zájmu těchto pracovníků, respektive obcí, pro něž pracovali, ba dokonce i na úspěšnosti absolventů těchto kurzů. Stěžovatel na sebe přesto vzal závazek, že je proškolí, s jasně vyjádřenou sankcí, že pokud se mu nepodaří splnit zde stanovený počet úspěšných absolventů kurzů alespoň na 50 %, bude mu vyměřen odvod ve výši 20 % z celkové částky dotace, tedy ve výši 381 718 Kč. Tato hrozba se nad stěžovatelem vznášela již od okamžiku, kdy se rozhodl takto nastavenou dotaci přijmout. Skutečnost, že na něj tato sankce dopadla poté, co splnil počet úspěšných absolventů kurzů pouze na 24,07 % (tedy dokonce na méně než polovinu počtu, se kterým počítala tato nejpřísnější sankce), je sice tvrdá (zejména při vědomí, že nikdo nezpochybňuje, že stěžovatel předmětné kurzy opravdu řádně zorganizoval) a má pro něj nesporně velmi závažné důsledky, není však překvapivá, neboť jde o důsledek pravidel, která byla jasně seznatelná již ze samotného rozhodnutí o poskytnutí dotace. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 5. 2018, č. j. 2 Afs 366/2017 - 33, „*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).“

[34] Tato tvrdost zákona o rozpočtových pravidlech a na něj navázaného rozhodnutí o poskytnutí dotace má ostatně jasnou hranici. Ta byla vyjádřena v § 44a odst. 4 písm. b) tohoto zákona slovy „*odvod za porušení rozpočtové kázně nemůže být vyšší než částka dotace vyplacená ke dni porušení rozpočtové kázně*“. Zákonodárcem použitá terminologie zde ukazuje patrný rozdíl mezi pojmy „celková částka dotace“, z níž se procentem vyměřuje odvod, a „částka dotace vyplacená ke dni porušení rozpočtové kázně“, která představuje strop pro reálnou výši odvodu. Nejvyšší správní soud souhlasí s jazykovým výkladem krajského soudu, že oba pojmy jsou rozdílné, přičemž prvý odkazuje na celkovou plánovanou částku dotace, zatímco druhý odkazuje na částku skutečně vyplacenou.

[35] Závěr přijatý krajským soudem přitom odpovídá nejen výkladu jazykovému, jak tvrdí stěžovatel, nýbrž i výkladu teleologickému. Smyslem uvedeného rozlišení totiž zjevně bylo, aby výše odvodu byla stanovena předem, předvídatelně z celkové částky dotace, která je jasně stanovena v rozhodnutí o poskytnutí dotace, ovšem zároveň je nastaven strop v podobě skutečně poskytnuté částky dotace. Jednoduše řečeno, výše sankce se podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech odvozovala z plánované výše dotace, ale její celková skutečná výše byla omezena reálně vyplacenými prostředky, aby příjemce nemusel vyplatit více, než sám opravdu dostal. Tento úmysl je následně poněkud problematizován tím, že uvedený strop nepočítá s částkou případně vyměřených penále, ovšem jak již bylo řečeno, rozhodnutí o penále jsou v tomto případě posuzována v jiném soudním řízení.

[36] Stěžovatel také vytýká krajskému soudu, že dezinterpretoval závěry usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 4. 2017, č. j. 6 Afs 270/2015 - 48. Nejvyšší správní soud ovšem připomíná, že krajský soud uvedl argumentaci tímto rozhodnutím pouze na podporu svých závěrů. Pro nyní posuzovaný případ je z tohoto usnesení rozhodující bod 69, z nějž skutečně plyne, že rozhodující pro určení výše odvodu je procento stanovené z celkové částky dotace, tak jak je určena v rozhodnutí o poskytnutí dotace:
„[69] Výše odvodu za porušení rozpočtové kázně závisí na podmínkách, které příjemce porušil. Stanovil-li poskytovatel v souladu s § 14 odst. 7 rozpočtových pravidel potenciální odvod za porušení rozpočtové kázně nižší, než kolik činí celková částka dotace (srov. bod [39] tohoto usnesení), může se správce daně při uložení odvodu pohybovat pouze v procentním rozmezí, které určil v rozhodnutí o přidělení dotace její poskytovatel [srov. § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel]. Zákon však i zde stanoví určité omezení. Odvod za porušení rozpočtové kázně nemůže být vyšší než částka dotace vyplacená ke dni porušení rozpočtové kázně (srov. § 44a odst. 7 rozpočtových pravidel).

[37] Co se týče stěžovatelova požadavku započtení nevyplacené (respektive vrácené) částky dotace na odvod, ani této námitce nelze přitakat. Klíčové stěžovatelovo porušení

rozpočtové kázně, tedy nesplnění monitorovacího indikátoru výsledků v podobě celkového počtu úspěšných absolventů kurzů (stejně jako nesplnění klíčové aktivity č. 5 – Publicita projektu), nemělo povahu jednorázového pochybení, které by bylo možno shledat již během plnění projektu, nýbrž povahu celkového nesplnění cíle, k němuž se stěžovatel zavázal. Mohlo tedy být z povahy věci konstatováno až po ukončení projektu samotného. Nelze tak tvrdit, že by došlo k situaci, na kterou pamatuje bod 74 citovaného usnesení rozšířeného senátu

„[74] Za druhé může jít o podezření poskytovatele, že již vyplacené prostředky příjemce použil v rozporu s podmínkami dotačního rozhodnutí, a proto v termínu splatnosti další část dotačních prostředků dle § 14e rozpočtových pravidel nevyplatí. Dospěje-li poté správce daně k závěru, že příjemce dotace skutečně již poskytnuté peněžní prostředky použil v rozporu se stanovenými podmínkami, vyměří příjemci povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně a nevyplacenou platbu na tento odvod započte. Tomuto závěru plně odpovídá i formulace uvedená v § 44a odst. 5 písm. b) rozpočtových pravidel ‚započítávají i částky, které poskytovatel dosud nevyplatil, protože se domnívá, že byla porušena rozpočtová kázeň'. Jedná se tedy o situaci, kdy se poskytovatel dotace domnívá, že příjemce dotace porušil pravidla pro zadávání veřejných zakázek ohledně již dříve vyplacených prostředků, a proto došlo k porušení rozpočtové kázně, a nevyplatí část dotace, na kterou by jinak měl příjemce dotace nárok, právě ve výši domnělého porušení rozpočtové kázně."

[38] Z ničeho není patrné, že by poskytovatel dotace nevyplatil stěžovateli část prostředků přislíbených v podobě celkové výše dotace právě proto, že by se již v průběhu realizace projektu domníval, že se stěžovatel v předchozí fázi, za niž mu již prostředky byly vyplaceny, dopustil porušení rozpočtové kázně. Přitom jedině částku nevyplacenou z důvodu domnělého porušení rozpočtové kázně je možno podle § 44a odst. 5 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech započítat na částku vyměřeného odvodu. Ve stěžovatelově případě tedy k provedení takového započtení nebyl důvod.

[39] Postup finančního úřadu byl tedy z výše popsaných důvodů souladný se zákonem a plně předvídatelný ve smyslu bodu 75 právě citovaného usnesení rozšířeného senátu, a to již od samého počátku, tedy od chvíle, kdy se stěžovatel rozhodl přijmout dotaci za podmínek vymezených v rozhodnutí o poskytnutí dotace.

[40] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[41] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

pokračování

V Brně dne 19. července 2018

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu