

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové, soudkyně Mgr. Michaely Bejčkové a soudce JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **L. G.**, zast. JUDr. Františkem Divíškem, advokátem se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2015, č. j. 23752/15/5000-10470-708749, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 3. 2017, č. j. 31 Af 55/2016 - 39,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 3. 2017, č. j. 31 Af 55/2016 - 39, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce čerpal peněžní prostředky na projekt zařízení na ekologickou úpravu autovraků, a to na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace vydaného Ministerstvem životního prostředí dne 30. 9. 2010. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (správce daně) zahájil dne 6. 12. 2013 daňovou kontrolu ve věci stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 29. 12. 2011. Dne 16. 12. 2014 správce daně vyměřil žalobci odvod za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel ve výši 4 182 850 Kč. Žalovaný v odvolacím řízení snížil rozhodnutím ze dne 22. 7. 2015 výši odvodu na 1 745 434 Kč.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové. Ten žalobě vyhověl, neboť se neztotožnil s názorem žalovaného, že rozdělení

předmětu veřejné zakázky a nedodržení termínu provedení akce bylo porušením rozpočtové kázně. Rozsudkem ze dne 31. 3. 2017 proto zrušil jak rozhodnutí žalovaného, tak rozhodnutí správce daně.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobce

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Nesouhlasí s tím, že krajský soud zrušil rovněž rozhodnutí správce daně. Soud podle stěžovatele nemůže zrušit rozhodnutí správce daně, pokud se má v řízení dále pokračovat; v takovém případě má zrušit pouze rozhodnutí orgánu odvolacího. Případné vady lze odstranit v rámci odvolacího řízení, to však při zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nemůže proběhnout.

[4] Ve druhé kasační námitce stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, podle nějž se žalobce nedopustil porušení rozpočtové kázně tím, že nedodržel termín dokončení akce (v původním rozhodnutí o poskytnutí dotace byl uveden termín 31. 1. 2011, žalobce požádal až dne 26. 4. 2011 o změnu termínu, ministerstvo žalobci vyhovělo a rozhodnutím ze dne 30. 5. 2011 změnilo termín dokončení akce na 31. 5. 2011). Podle stěžovatele porušení rozpočtové kázně (a na něj navazující odvodová povinnost) nastává ze zákona již dnem porušení podmínek a nelze je dodatečně zhojit novým rozhodnutím poskytovatele dotace, neboť by se tím zavedla časově neohraničená možnost zpětně „zahladit“ porušení rozpočtové kázně. Ostatně o tom, zda byla či nebyla porušena rozpočtová kázeň, rozhoduje správce daně. Závěry poskytovatele dotace o tom, zda byl splněn cíl projektu a zda byly finanční prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu čerpány oprávněně, nejsou pro správce daně závazné. Na podporu své argumentace stěžovatel uvedl rozsudky NSS ze dne 19. 3. 2007, č. j. 9 Afs 113/2007 - 63, ze dne 27. 10. 2015, č. j. 6 Afs 138/2015 - 28, a ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2 Afs 334/2016 - 42.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[5] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná osoba s právnickým vzděláním, které je vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Na základě kasační stížnosti přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v podané kasační stížnosti.

[6] Kasační stížnost je důvodná.

[7] Podle § 78 odst. 3 s. ř. s. může soud v případě, že ruší rozhodnutí správního orgánu, zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které takovému rozhodnutí předcházelo. Soudu je v zásadě ponecháno na úvaze, zda rozhodnutí správního orgánu prvního stupně zruší. Jeho úvahy a argumentace by se však měly v odůvodnění rozsudku odrazit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2007, č. j. 1 Afs 57/2006 - 70).

[8] Judikatura dále vymezila, za jakých okolností může soud zrušit rozhodnutí správního orgánu prvního stupně vydané v rámci daňového řízení. Jedná se o situaci, kdy

platební výměr vydaný správcem daně neměl být vůbec vydán, nebo kdy předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, č. 1997/2010 Sb. NSS; na citované usnesení ostatně odkazuje i stěžovatel).

[9] Krajský soud shledal důvodnými dva z osmi žalobních bodů, a to ty, které se týkaly vyměření odvodu za porušení dotačních podmínek dělením předmětu veřejné zakázky a vyměření odvodu za nedodržení termínu provedení akce. Ve zbylých bodech žaloby dal soud za pravdu stěžovateli a žádnou další vadu řízení nekonstatoval. Soud zrušení platebního výměru nijak neodůvodnil ani nevysvětlil, proč by uvedené problematické body nemohl v odvolacím řízení korigovat stěžovatel. Soud tak upřel odvolacímu orgánu možnost změnit rozhodovací důvody v odvolacím řízení, což správně namítá stěžovatel (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

[10] Konstatování stěžovatele, že ani samotný žalobce nepožadoval zrušení rozhodnutí správce daně, nemá na posouzení projednávané věci žádný vliv. Soud může podle okolností zrušit i rozhodnutí orgánu nižšího stupně nehledě na to, zda takový postup žalobce navrhoval, či ne (srov. již citovaný rozsudek ve věci 1 Afs 57/2006).

[11] Lze tedy uzavřít, že krajský soud postupoval nesprávně, neboť bez jakéhokoliv dalšího odůvodnění zrušil kromě rozhodnutí stěžovatele i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podle § 78 odst. 3 s. ř. s. Ani ze spisu přitom není patrné, že by pro takový postup byly důvody.

[12] Důvodná však není námitka, podle níž žalobce nesplněním původního termínu provedení akce porušil rozpočtovou kázeň ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 3 písm. e) rozpočtových pravidel.

[13] Podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel ve znění do 29. 12. 2011 se neoprávněným použitím peněžních prostředků rozumí jejich *výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly peněžní prostředky poskytnuty*.

[14] Podle rozsudku ze dne 10. 10. 2014, č. j. 4 As 117/2014 - 39, nepředstavuje jakékoliv porušení povinnosti, související s poskytnutím dotace, bez dalšího neoprávněné použití dotace. Je třeba přihlížet k účelu dotace a smyslu právní úpravy poskytování dotací. Bez ohledu na to, jakých dílčích porušení rozpočtové kázně se žalobce v projednávané věci dopustil, není mezi stranami sporu o tom, že účel dotace byl splněn (jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole ze dne 4. 12. 2014). Je proto třeba posoudit právní úpravu poskytování dotací ve vztahu k dodržení termínu provedení akce a k případné možnosti jeho dodatečné změny.

[15] Zákon výslovně nestanovuje, že nedodržení termínu provedení akce se považuje za porušení rozpočtové kázně; zákonnou povinnost tedy žalobce neporušil. Nejvyšší správní soud se dále zabýval podmínkami, které žalobci stanovilo ministerstvo v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Ministerstvo se změnou termínu provedení akce

nepokoušelo dodatečně zahladit žalobcovo porušení podmínky, jak tvrdí stěžovatel, neboť v původním rozhodnutí o poskytnutí dotace v oddíle C, bodě 1 je výslovně uvedeno, že překročení termínu ukončení akce a opožděná žádost o změnu podmínek v rozporu s bodem 3 oddílu B není neoprávněným použitím prostředků podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel. Zde je pak třeba odkázat na rozsudek ze dne 21. 7. 2005, č. j. 2 Afs 58/2005 - 90, podle kterého může poskytovatel dotace z vrchnostenské povahy svého postavení autoritativně rozhodovat (v zákonných limitech) o podmínkách poskytnutí finančních prostředků. Na tento rozsudek navázal již krajským soudem zmiňovaný rozsudek ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 100/2009 - 63, č. 2332/2011 Sb. NSS, podle kterého má poskytovatel dotace právo nejen určit podmínky jejího poskytnutí, ale také tyto podmínky dodatečně změnit, a to i poté, co je příjemce již porušil.

[16] Lze souhlasit se stěžovatelem v tom, že pouze správce daně spravuje odvody za porušení rozpočtové kázně, a pokud zjistí porušení podmínek, je oprávněn z tohoto zjištění vycházet (viz stěžovatelem označený rozsudek ve věci 2 Afs 334/2016). Nejvyšší správní soud také souhlasí se stěžovatelem, že mu (resp. správci daně) zákon neumožňuje konstatovat, že rozpočtová kázeň porušena nebyla, pokud zjistí, že příjemce dotace porušil podmínky. Porušením podmínek je ale jen takové („kvalifikované“) jednání, které porušuje buď zákonná pravidla, nebo jim naroveň postavená pravidla uložená poskytovatelem dotace; takto kvalifikované porušení má za následek odvod za porušení rozpočtové kázně. Jestliže poskytovatel dotace *de facto* vyjme nedodržení některých podmínek z tohoto standardního přísného režimu, je příjemce dotace oprávněn zařídit se podle toho a orgán rozhodující o porušení rozpočtové kázně nemůže postupovat, jako by této dohody mezi poskytovatelem a příjemcem dotace nebylo. Pokud tedy zákon výslovně nepovažuje nedodržení termínu dokončení akce za porušení rozpočtové kázně, a naopak poskytovatel dotace výslovně v rozhodnutí o poskytnutí dotace uvedl, že nedodržení termínu není neoprávněným použitím peněžních prostředků, nemohl stěžovatel dojít k závěru, že se žalobce tímto jednáním dopustil porušení podmínek a tím porušení rozpočtové kázně, ale měl respektovat právní rámec, který ministerstvo vymezilo v rozhodnutí o poskytnutí dotace.

[17] Na tento případ proto nedopadají rozsudky Nejvyššího správního soudu, na které odkazuje stěžovatel v kasační stížnosti, neboť ve věcech tam řešených se (na rozdíl od této věci) příjemci dopustili porušení podmínek poskytnutí dotace (buď zákonných – 6 Afs 138/2015 –, nebo stanovených smlouvou či rozhodnutím o poskytnutí dotace – 9 Afs 113/2007 a 2 Afs 334/2016); v citovaných věcech nebyla v rozhodnutí či ve smlouvě stanovena žádná „vyviňující“ podmínka, kterou by bylo možno přirovnat k bodu 1 oddílu C rozhodnutí o poskytnutí dotace v této věci. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s názorem krajského soudu, že stěžovatel měl při svém rozhodování vycházet z nového termínu pro provedení akce, který stanovilo ministerstvo v rozhodnutí o změně podmínek ze dne 30. 5. 2011, neboť správce daně zahájil daňovou kontrolu až poté, co bylo změnové rozhodnutí vydáno (k tomu viz zmíněný rozsudek ve věci 1 Afs 100/2009, podle kterého je pro posuzování dodržení rozpočtové kázně rozhodující stav, který tu je v době rozhodování finančního úřadu).

[18] Stěžovatel má za to, že rozsudek ve věci 1 Afs 100/2009 byl vydán za jiných okolností a za jiné právní úpravy; Nejvyšší správní soud zde však nespatřuje podstatné

rozdíly oproti nyní projednávané věci, resp. nikoli takové, které by měly jít k tíži žalobce v projednávané věci. Podle stěžovatele se rozsudek ve věci 1 Afs 100/2009 týkal období let 2001–2003, kdy ještě rozpočtová pravidla přesně nestanovila, co vše je neoprávněným použitím rozpočtových prostředků. Ze samotného textu citovaného rozsudku je však zřejmé, že Nejvyšší správní soud zde použil takové znění § 3 písm. e) rozpočtových pravidel, které zahrnovalo i formulaci *„porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty*".

[19] Skutečnost, že v rozsudku 1 Afs 100/2009 byla citována i vyhláška č. 40/2001 Sb., nebyla pro celkové posouzení věci rozhodná v tom smyslu, že by tehdejšímu příjemci dotace – městu Žatec – zaručovala „lepší" podmínky, než dávalo rozhodnutí o poskytnutí dotace žalobci v nyní projednávané věci. Podle § 7 odst. 6 vyhlášky měl účastník dotačního programu při zjištění, že není schopen splnit dohodnuté podmínky, informovat správce programu a předložit návrh na změnu rozhodnutí. Správce programu pak mohl buď změnit rozhodnutí, nebo návrh zamítnout. Ve věci 1 Afs 100/2009 správce programu změnil (prodloužil) na návrh příjemce dotace termín ukončení akce, a již to postačovalo Nejvyššímu správnímu soudu k závěru, že podmínky poskytnutí dotace, a tedy ani rozpočtová kázeň, porušeny nebyly. V nyní projednávané věci žalobce už vstupoval do dotačního vztahu s důvěrou, že nedodržení dohodnutého termínu nebude považováno za neoprávněné použití poskytnutých prostředků. Není zřejmé, proč poskytovatel dotace stanovil takto „mírné" podmínky; důležité ale je, že je stanovil. a tím vymezil i hranice pro případné budoucí řízení o odvodu vedené finančními orgány.

[20] Konečně pro posuzovanou otázku není významné ani to, že město Žatec ve věci 1 Afs 100/2009 se kromě nedodržení termínu akce nedopustilo žádných dalších pochybení, kdežto žalobce v projednávané věci porušil rozpočtovou kázeň více způsoby, a dokonce byl odsouzen za dotační podvod. Z rozhodnutí, kterým stěžovatel změnil platební výměr, je patrné, že na rozdíl od paušálního posouzení provedeného správcem daně v prvním stupni (podle něj byla rozpočtová kázeň porušena ve vztahu k celé částce dotace, a proto měl žalobce odvést celou tuto částku) posuzoval stěžovatel každé porušení zvlášť a v souladu se zásadou proporcionality také za každé porušení uložil jinou částku odvodu (za nedodržení termínu akce to bylo 209 142,19 Kč; celkově odvod činil 1 745 434 Kč). Bylo proto namístě, aby i soudy hodnotily jednotlivá porušení samostatně. Závěr, zda žalobce porušil rozpočtovou kázeň tím, že nedodržel původní termín akce, se odvíjí právě jen od pravidla stanoveného v bodu 1 oddílu C rozhodnutí o poskytnutí dotace, nikoli od toho, jestli se žalobce dopustil i jiných dotačních pochybení či dokonce trestného činu.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] NSS proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. V něm bude soud vázán právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[22] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. ledna 2018

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu