

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Olomoucký kraj**, se sídlem Jeremenkova 40a, Olomouc, zastoupen JUDr. Petrem Ritterem, advokátem se sídlem Riegrova 12, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 8. 2017, č. j. 34397/17/5000-10480-710970, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 17. 7. 2018, č. j. 65 Af 62/2017 - 24,

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:

I. Vymezení věci

[1] Ministerstvo vnitra České republiky na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 21. 5. 2010, č. 10/42, poskytlo žalobci peněžní prostředky v rámci Operačního programu Lidské zdroje a zaměstnanost na realizaci projektu „Projektové a procesní řízení na Krajském úřadě Olomouckého kraje“, reg. č. CZ.1.04/4.1.00/42.0009 (dále jen „projekt“) v maximální výši 12.750.000 Kč. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen

„správce daně“) vydal dne 19. 1. 2017 platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 1.982.625 Kč podle § 139 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a § 44a odst. 3 písm. d) a odst. 4 písm. c) a odst. 9 zákona č. zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 19. 2. 2015. Důvodem bylo, že žalobce neoprávněně použil veřejné prostředky poskytnuté v rámci uvedené dotace, neboť stanovil v zadávací dokumentaci pro veřejnou zakázku diskriminační ekonomické a finanční kvalifikační předpoklady.

[2] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a uvedený platební výměr potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, ve které namítl, že mu správní orgány neumožnily využít postup podle § 14f odst. 2 rozpočtových pravidel. Poskytovatel dotace mu totiž nedoručil výzvu k nápravě pochybení. Správce daně přitom mohl vymáhat odvod za porušení rozpočtové kázně pouze tehdy, pokud by žalobce promarnil možnost napravit zjištěné pochybení výběrového řízení dobrovolně.

[4] Krajský soud žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji. Uvedl, že § 14f rozpočtových pravidel se vztahuje toliko na poskytovatele dotace, nikoliv na správce daně, jak vyplývá také z odstavce 7 tohoto ustanovení. Správní orgány rozhodující o porušení rozpočtové kázně mohou na výzvu podle § 14f rozpočtových pravidel reagovat až poté, co jim poskytovatel tuto skutečnost oznámil. Teprve po oznámení poskytovatele o zaslání výzvy dle § 14f rozpočtových pravidel a informaci o tom, jak na ni příjemce reagoval, se aktivuje § 14 odst. 2 rozpočtových pravidel, podle něhož v rozsahu, v jakém příjemce dotace provedl opatření k nápravě nebo vrátil dotaci nebo její část, platí, že nedošlo k porušení rozpočtové kázně. Z žádného ustanovení rozpočtových pravidel však podle soudu nevyplývá povinnost správce daně vyzývat poskytovatele dotace k uplatnění opatření dle § 14f rozpočtových pravidel či povinnost před rozhodnutím o porušení rozpočtové kázně zaslat poskytovateli dotaz, zda bylo toto opatření uplatněno a s jakým výsledkem. Správce daně ani žalovaný proto nepochybili, pokud uvedené kroky neučinili. Pro podporu svých závěrů odkázal soud na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 10. 2017, č. j. 3 A 124/2017 – 41, ze kterého vyplývá, že vydání výzvy dle § 14f nelze vynutit. Pro úplnost krajský soud poznamenal, že účinnost tohoto ustanovení rozpočtových pravidel nastala od 20. 2. 2015. Podle přechodných ustanovení zákona č. 25/2015 Sb., který do rozpočtových pravidel včlenil tuto novelu, se úprava stanovená v § 14f na nyní posuzovanou věc nepoužije.

II. Důvody kasační stížnosti

[5] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu jeho nezákonnosti [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)] a nepřezkoumatelnosti [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatel nezpochybnil, že svým jednání porušil podmínky, za nich byla předmětná dotace poskytnuta. Těžištěm sporu je tak polemika, zda bylo správné, pokud poskytovatel dotace nevydal výzvu dle § 14f odst. 3 rozpočtových pravidel, a jestli byl správný postup správce daně, pokud rozhodl o odvodu, aniž by mu tato výzva ze strany poskytovatele dotace předcházela. Stěžovatel zdůraznil, že s poskytovatelem dotace v dané věci aktivně komunikoval a dokonce ho opakovaně bezvýsledně žádal, aby přistoupil k vydání výzvy a umožnil mu vyhnout se případné penalizaci za dobu trvání porušení rozpočtové kázně. Stejně proaktivní přístup zvolil stěžovatel i v komunikaci s orgány finanční správy. Jedinou odezvou však byl neodůvodněně negativní přístup orgánů finanční správy k jakémukoliv řešení, které by umožnilo dosáhnout vrácení části dotace dotčené porušením rozpočtové kázně a současně vyloučilo vysokou penalizaci způsobenou průtahy, které stěžovatel nijak nezavinil. Tento přístup je v rozporu se zásadami dobré správy i zásadami ovládajícími daňové řízení. Jde navíc o bezdůvodně odlišný postup než v případě správcem daně značně medializovaném, ve kterém byť byla dotace čerpána v roce 2008, tak poskytovatel dotace přistoupil k vydání předmětné výzvy v roce 2018.

[7] Nezákonnost napadeného rozsudku tedy stěžovatel spatřuje v nesprávném hodnocení významného procesního pochybení, v jehož důsledku stěžovateli nebylo umožněno čerpat účinky vyplývající z fikce dle § 14f odst. 2 rozpočtových pravidel, ve znění účinném ke dni 27. 7. 2016, tj. ke dni předání podnětu z poskytovatele dotace ke správci daně. Stěžovateli nebyla doručena jakákoliv výzva, se kterou počítá zákon. Správce daně měl přitom při zjištění této skutečnosti učinit taková opatření, aby umožnil poskytovateli naplnit předpoklad § 14f. V takovém případě by mu ani nemohlo být vyměřeno penále, které mu správce daně nyní napadeným platebním výměrem vyměřil.

[8] Podle stěžovatele jsou novelizovaná ustanovení procesního postupu jednoznačně kogentní a nedávají tak poskytovatelům ani finančním úřadům možnost postupovat odchylně. Ustanovení § 14f odst. 3 neumožňuje poskytovateli dotace provádět jakékoliv uvážení, zda uvedený postup využít či nikoliv. Pokud tak neučiní, zatěžuje tato vada celý následující proces, včetně té jeho části, kterou provádí správce daně. Tato chyba ve výsledku nepřípustně postihuje příjemce dotace. Tento svůj názor podpořil stěžovatel důvodovou zprávou k zákonu č. 25/2015 Sb. a také rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 5 Afs 219/2016 – 17. Kogentní povaha úpravy je logická i s ohledem na minimalizaci tvorby korupčního prostředí.

[9] Stěžovatel zpochybnil také závěr krajského soudu, že poskytovatel dotace i správce daně měli v dané věci vycházet ze znění zákona účinného před novelou provedenou zákonem č. 25/2015 Sb. Z přechodných ustanovení tohoto zákona sice vyplývá, že právní vztahy vzniklé před touto novelou se posuzují dle znění zákona před novelou, to se ale netýká procesních postupů, které musí odpovídat znění zákona účinnému v době, kdy je k danému postupu přistupováno. To je patrno i z medializované kauzy, na kterou stěžovatel odkázal.

[10] Podle stěžovatele je zcela nerozhodné, který ze správních orgánů neodvedl svůj díl na postupu uvedeném v § 14f rozpočtových pravidel, v tomto ohledu je proto nesprávná argumentace krajského soudu, že správce daně nemá povinnost vyzývat poskytovatele dotace k uplatnění tohoto postupu či se ho dotazovat, zda k jeho uplatnění

došlo. Není možné vnímat jednotlivé orgány státní správy zapojené do administrace dotace zcela odděleně.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že považuje napadený rozsudek za zákonný. Předně upozornil, že v době, kdy stěžovatel porušil rozpočtovou kázeň, nebylo ustanovení § 14f rozpočtových pravidel součástí právního řádu. Stěžovatel navíc toto ustanovení nepřesně vykládá, nebo záměrně pomíjí podmínky pro vydání výzvy k provedení opatření k nápravě dle § 14f odst. 1 ve vztahu k následné fikci dle odst. 2 tohoto ustanovení. Odstavec 1 písm. c) tohoto ustanovení totiž stanoví, že povaha porušení podmínky příjemcem dotace musí umožňovat nápravu v náhradní lhůtě. Žalovaný taktéž odkázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 25/2015 Sb. a zdůraznil, že se musí jednat o takové pochybení, které lze dodatečně napravit. Vzhledem k tomu, že pochybení stěžovatele spočívalo ve stanovení diskriminačních ekonomických a finančních kvalifikačních podmínek při zadávání veřejné zakázky, je zřejmé, že by nápravu provést nešlo a poskytovatel by ani výzvu vydat nemohl. Pro možnost vydání výzvy je nutné naplnění všech tří podmínek stanovených v § 14f odst. 1 kumulativně. U stěžovatele přitom nebyly splněny rovnou dvě z těchto podmínek, a to podmínky uvedené pod písm. b) a c).

[12] Krajský soud správně uvedl, že postup dle § 14f se týká pouze poskytovatele dotace a nikoliv orgánů finanční správy. Výklad stěžovatele pro jeho velkou snahu vyhnout se povinnosti odvodu stanoveného platebním výměrem působí čistě účelově a nelze jej akceptovat.

[13] Žalovaný tedy navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

[14] Stěžovatel ve své replice upozornil, že veškerá argumentace žalovaného uvedená v jeho vyjádření je založena na tom, že „povaha porušení podmínky příjemcem dotace musí umožňovat nápravu v náhradní lhůtě“. Tím však opomíjí odstavec 3 sporného ustanovení rozpočtových pravidel, který výslovně upravuje situaci porušení podmínek poskytnutí dotace, u nichž nelze vyzvat k provedení opatření k nápravě.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[16] Důvodnost kasační stížnosti poté posoudil Nejvyšší správní soud v mezích uplatněných námitek a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Podle § 44 odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel je porušením rozpočtové kázně „*neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu a jiných peněžních prostředků státu*“. Správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu (§ 44a odst. 11 rozpočtových pravidel).

[19] Ustanovení § 14f, které bylo včleněno do rozpočtových pravidel novelou provedenou zákonem č. 25/2015 Sb., účinnou od 20. 2. 2015, stanoví:

> *(1) Poskytovatel bez zbytečného odkladu písemně vyzve příjemce dotace k provedení opatření k nápravě v jím stanovené lhůtě, pokud se na základě kontrolního zjištění důvodně domnívá, že příjemce dotace v přímé souvislosti s ní porušil podmínku, a) za které byla dotace poskytnuta, b) u níž poskytovatel podle § 14 odst. 6 stanovil, že její nesplnění bude postiženo nižším odvodem, než kolik činí celková částka dotace, a c) jejíž povaha umožňuje nápravu v náhradní lhůtě.*
>
> *(2) V rozsahu, v jakém příjemce dotace provedl opatření k nápravě podle odstavce 1 nebo vrátil dotaci nebo její část podle odstavce 3, platí, že nedošlo k porušení rozpočtové kázně.*
>
> *(3) Poskytovatel písemně vyzve příjemce dotace k vrácení dotace nebo její části v jím stanovené lhůtě, pokud se na základě kontrolního zjištění důvodně domnívá, že příjemce dotace v přímé souvislosti s ní a) porušil povinnost stanovenou právním předpisem, s výjimkou povinnosti podle § 14 odst. 4 písm. k), b) nedodržel účel dotace, nebo c) porušil jinou podmínku, za které byla dotace poskytnuta a u které nelze vyzvat k provedení opatření k nápravě podle odstavce 1.*
>
> [...]
>
> *(7) Poskytovatel bez zbytečného odkladu vhodným způsobem informuje příslušný finanční úřad o a) vydání výzvy k provedení opatření k nápravě a o vydání výzvy k vrácení dotace, b) tom, jak bylo na výzvu reagováno.*

[20] Podle důvodové zprávy k zákonu č. 25/2015 Sb. je cílem nově včleněného § 14f posílení pravomocí poskytovatele dotace ze státního rozpočtu. Pokud se poskytovatel domnívá, že došlo ze strany příjemce dotace k porušení povinností vyplývajících z rozhodnutí o poskytnutí dotace, je oprávněn požadovat splnění opatření k nápravě, nebo žádat vrácení poskytnuté dotace nebo její části. Zároveň důvodová zpráva zdůrazňuje, že v případě porušení podmínek stanovených poskytovatelem podle § 14 odst. 4 písm. g) rozpočtových pravidel je vhodnější preferovat při postupu dle § 14f provedení nápravy před finančním postihem příjemce. Stanovení opatření k nápravě přichází samozřejmě v úvahu pouze v případě stanovení nižšího odvodu podle § 14 odst. 6 a objektivní možnosti nápravu sjednat. Pokud není možné opatření k nápravě provést, vyzve poskytovatel příjemce k vrácení dotace nebo její části ve stanovené lhůtě. Vrácené prostředky přijme poskytovatel dotace na účet cizích prostředků a poté je rozdělí na příslušné účty v souladu s § 44a odst. 2 a 3. Důvodová zpráva dále poznamenává, že z § 14f nelze dovodit možnost příjemce dotace požádat o kontrolu ze strany poskytovatele, neboť

sám příjemce není povinen výzvě k provedení opatření k nápravě ani vrácení dotace či její části vyhovět (viz bod 11 důvodové zprávy k zákonu č. 25/2015 Sb.).

[21] Předmětem sporu v nyní posuzované věci je otázka, zda mohl správce daně vyměřit stěžovateli odvod za porušení rozpočtové kázně, pokud poskytovatel dotace předtím nepostupoval v souladu s § 14f odst. 3 rozpočtových pravidel a nevyzval stěžovatele k vrácení dotace či její části. Pro vyjasnění věci Nejvyšší správní soud poznamenává, že stěžovatel neusiloval o vydání výzvy k provedení opatření k nápravě dle § 14f odst. 1 rozpočtových pravidel, neboť si zjevně byl vědom toho, že v jeho případě vzhledem k charakteru porušení dotačních podmínek nepřipadala náprava tohoto pochybení v úvahu. Argumentace žalovaného uvedená v jeho vyjádření ke kasační stížnosti spočívající v tom, že stěžovatel nesplňoval podmínky pro vydání výzvy dle § 14f odst. 1, tedy není případná. Naopak lze přisvědčit stěžovateli, že by v jeho případě přicházelo v úvahu vydání výzvy dle § 14f odst. 3.

[22] Nejvyšší správní soud se výzvou poskytovatele dotace k vrácení dotace či její části dle § 14f odst. 3 rozpočtových pravidel zabýval v rozsudku ze dne 12. 1. 2017, č. j. 5 Afs 219/2016 – 27, ve kterém dospěl k závěru, že tato výzva není rozhodnutím správního orgánu dle § 65 s. ř. s. a její vydání nelze považovat ani za nezákonný zásah poskytovatele dotace. Soud zde poznamenal, že smyslem této výzvy je především upozornit příjemce na skutečnost, že se (dle názoru poskytovatele) dopustil pochybení a porušil podmínky, za nichž mu byla dotace poskytnuta, a umožnit mu dotaci, popř. její část, bez jakékoli sankce vrátit. Vydáním této výzvy však nemůže být nijak zasaženo do práv příjemce dotace. Tato výzva totiž není přímo vynutitelná a je jen na uvážení příjemce dotace, zda uzná poskytovatelem vytýkané pochybení a dotaci nebo její část vrátí, anebo jestli, přesvědčen o nezákonnosti zjištění poskytovatele, bude svá práva hájit v následném daňovém řízení (řízení o porušení rozpočtové kázně). Teprve výsledkem řádně vedeného daňového řízení je pravomocný platební výměr, který závazně určuje povinnosti příjemce dotace, je vykonatelný a je exekučním titulem.

[23] Lze tedy shrnout, že pokud poskytovatel dotace provede u příjemce dotace kontrolu, na základě které zjistí porušení dotačních podmínek, vyzve ho k dobrovolné nápravě tohoto porušení, a to buď provedením opatření k nápravě, a není-li to možné, tak vrácením dotace nebo její části. Jestliže příjemce této výzvě vyhoví, uplatní se fikce, že se nedopustil porušení rozpočtové kázně v rozsahu, v jakém provedl opatření k nápravě či vrátil dotaci nebo její část (viz § 14f odst. 2 rozpočtových pravidel). Správce daně mu tak již za totéž pochybení nemůže v rámci daňového řízení vyměřit odvod za porušení rozpočtové kázně ani penále.

[24] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že poskytovatel dotace je povinen tento zákonem předvídaný postup dodržet. Pokud by i přes zjištění porušení dotačních podmínek výzvu dle § 14f nevydal, nemohl by pak správce daně příjemci dotace v souvislosti s tímto pochybením vyměřit bez dalšího odvod za porušení rozpočtové kázně a případné penále. Jinak by totiž nebylo dosaženo výše uvedeného smyslu předmětné právní úpravy, podle které má být preferována dobrovolná náprava porušení dotačních podmínek před stanovením „sankčních“ opatření. Poskytovatel dotace tak při zjištění porušení dotačních podmínek musí v souladu s § 14f umožnit příjemci dotace toto pochybení na základě

výzvy napravit a aktivovat tak fikci neporušení rozpočtové kázně (§ 14f odst. 2 rozpočtových pravidel).

[25] Závěr krajského soudu, že § 14f odst. 2 rozpočtových pravidel, tj. uplatnění fikce neporušení rozpočtové kázně, se aktivuje až poté, co poskytovatel dotace informoval správce daně o vydání výzvy a o tom, jak na ni bylo reagováno, tedy nelze považovat za přesný. Z textace § 14f odst. 2 i z výše uvedené logiky právní úpravy je patrné, že fikce nastává již vyhověním výzvě a tedy nápravou pochybení, resp. vrácením dotace či její části. Jinak by totiž finanční úřad v případě absence oznámení ze strany poskytovatele dotace dle § 14f odst. 7 mohl vyměřit odvod za porušení rozpočtové kázně bez ohledu na to, zda poskytovatel dotace postupoval v souladu s § 14f odst. 1 či 3 a umožnil příjemci dotace pochybení dotačních podmínek dobrovolně napravit. Takovou situaci však nelze připustit.

[26] Povinnost správce daně zajistit, aby poskytovatel dotace postupoval dle § 14f rozpočtových pravidel, sice nevyplývá z žádného ustanovení tohoto předpisu (jak poznamenal krajský soud), nicméně je nutno ji dovodit z obecných zásad správního řízení. Zejména půjde o naplnění principu dobré správy, který zakládá obecnou povinnost správních orgánů vzájemně spolupracovat a koordinovat své postupy (viz § 4 odst. 1 a § 8 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu) v zájmu zajištění jednotného, systematického a koordinovaného postupu správních orgánů vůči dotčeným osobám (k tomu viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2008, č. j. 9 As 8/2008 – 80, č. 1765/2009 Sb. NSS, či ze dne 11. 9. 2008, č. j. 1 As 30/2008 – 49, č. 1746/2009 Sb. NSS). Pokud tedy ze strany poskytovatele dotace není splněna povinnost (tj. postup dle § 14f rozpočtových pravidel) předcházející případnému stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, včetně penále, musí se o nápravu tohoto pochybení postarat správce daně v rámci probíhající daňového řízení ve věci porušení rozpočtové kázně. Ten proto zpravidla bude muset u poskytovatele dotace zajistit, aby dodržel postup stanovený v § 14f rozpočtových pravidel, a teprve poté rozhodne o případném stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně.

[27] V praxi však mohou nastat situace, v nichž nebude uvedený postup efektivní a dost dobře ani možný. Může se jednat např. o případy, ve kterých nastane delší časová prodleva mezi provedením kontroly plnění dotačních podmínek poskytovatelem a zahájením daňového řízení, případně o situaci, kdy v mezidobí dokonce došlo ke změně právní úpravy (nabyla účinnosti novela rozpočtových pravidel, která do zákona včlenila § 14f), jak tomu bylo i v nyní posuzovaném případě. V takovýchto výjimečných případech, kdy se správce daně až s určitým časovým dostupem, případně za účinnosti jiné právní úpravy, v rámci daňového řízení dozví, že v dané věci absentovala výzva k dobrovolné nápravě porušení dotačních podmínek ze strany poskytovatele, bude namístě, aby správce daně toto pochybení napravil sám. Prostor k tomuto jednání mu poskytuje daňový řád, podle něhož v řízení o porušení rozpočtové kázně postupuje (viz výše zmíněný § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel).

[28] V této souvislosti je vhodné připomenout, že cílem správy daní dle daňového řádu je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Daní se pro účely tohoto zákona rozumí také „*peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona*“ [§ 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu]. Pod pojem daň je tedy třeba zahrnout také odvod za porušení rozpočtové kázně. Daňový řád obecně

stanovuje pravidla, jak má správce daně postupovat v případě zjištění skutečnosti, že dosud stanovená daň není správná, a je tedy třeba doměřit daň ve správné výši (§ 143 daňového řádu). Zákon dále upravuje postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení. Specifikuje přitom, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit mu k tomu náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek (§ 145 odst. 2 daňového řádu). Princip je tedy takový, že správce daně má vždy nejprve povinnost vyzvat daňový subjekt k podání daňového tvrzení, tedy umožnit mu, aby sám tvrdil správnou výši daně, a až poté, co daňový subjekt takto neučiní, mohou nastoupit další kontrolní a prověřovací mechanismy správce daně, včetně i případného uplatnění sankčních ustanovení (k tomu srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 58).

[29] Uvedený systém je přitom nutno v rámci jednoty daňového řízení zachovat i v případě správy odvodu za porušení rozpočtové kázně. Pokud tedy správce daně zjistí, že nebyl splněn předpoklad pro vyměření odvodu stanovený v § 14f rozpočtových pravidel, tj. možnost dobrovolné nápravy pro daňový subjekt, může i sám, analogicky dle § 145 odst. 2 daňového řádu vydat výzvu k dobrovolnému vrácení dotace či její části (§ 14f odst. 3 rozpočtových pravidel), nebo k provedení opatření k nápravě (§ 14f odst. 1 rozpočtových pravidel). Až pokud daňový subjekt (příjemce dotace) této výzvě nevyhoví, bude na místě přistoupit k případnému vyměření odvodu včetně penále. Tento postup však bude namístě spíše ve výjimečných výše uvedených situacích.

[30] Pro úplnost Nejvyšší správní soud poznamenává, že vydání výzvy dle § 14f není předpokladem pro vydání platebního výměru o porušení rozpočtové kázně ve všech případech. Pokud poskytovatel dotace u příjemce vůbec neprováděl kontrolu, případně ji provedl, ale žádné pochybení nezjistil, nelze mu samozřejmě vytýkat, že výzvu k dobrovolné nápravě nevydal.

[31] Pro konkrétní posouzení nyní projednávané věci jsou rozhodné následující skutkové okolnosti, které soud ověřil ze správního spisu. Ministerstvo vnitra (poskytovatel dotace) poskytlo stěžovateli předmětnou dotaci rozhodnutím ze dne 21. 5. 2010, které bylo posléze změněno rozhodnutími ze dne 10. 11. 2010, ze dne 14. 3. 2012, a ze dne 6. 6. 2012. Realizace projektu byla ukončena 31. 3. 2013. Ministerstvo provedlo dne 27. 2. 2013 veřejnosprávní kontrolu na místě, při které zjistilo pochybení při zadávání nadlimitní veřejné zakázky na služby č. 010. Zadávací řízení na tuto zakázku bylo vyhlášeno 28. 1. 2011, předpokládaná hodnota zakázky byla 9 mil. Kč bez DPH. Proti výsledkům kontroly podal stěžovatel námitky, o nichž ministerstvo rozhodlo dne 28. 4. 2014. Z důvodu porušení rozpočtové kázně poskytovatel dotace nevyplatil stěžovateli částku dotace ve výši 548.250 Kč (dle § 14e rozpočtových pravidel). Dne 5. 10. 2016 zahájil správce daně u stěžovatele daňové řízení, a to na základě a v rozsahu podnětu ministerstva ze dne 27. 7. 2016, jehož součástí bylo Potvrzení podezření na nesrovnalosti ze strany Ministerstva práce a sociálních věcí ze dne 14. 6. 2016. Daňové řízení bylo ukončeno nyní napadeným platebním výměrem ze dne 19. 1. 2017, kterým byl stěžovateli vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně (nikoliv také penále za prodlení s odvodem, jak zmiňuje stěžovatel).

[32] Mezi účastníky je sporné, zda bylo možno § 14f rozpočtových pravidel na posuzovanou věc aplikovat, pokud je účinný až od 20. 2. 2015. Podle přechodných ustanovení zákona č. 25/2015 Sb., kterým byla příslušná novela provedena, se právní vztahy vzniklé z rozhodnutí o poskytnutí dotace vydaných přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona posuzují podle rozpočtových pravidel ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. V posuzované věci bylo rozhodnutí o poskytnutí dotace vydáno dne 21. 5. 2010. Je tak pravda, že právní vztahy, tedy práva a povinnosti (tj. hmotněprávní sféra) vzniklé z tohoto rozhodnutí se mají řídit rozpočtovými pravidly ve znění před účinností této novely. Stěžovatel však správně poznamenal, že § 14f rozpočtových pravidel představuje procesní normu, neboť upravuje formální postup poskytovatele dotace při zjištění porušení podmínky poskytnutí dotace. Zmíněné přechodné ustanovení zákona č. 25/2015 Sb. se proto pro aplikaci § 14f nepoužije, neboť dopadá pouze na hmotněprávní normy, nikoliv na normy procesní. Vzhledem k tomu, že novelizující zákon žádné intertemporální ustanovení, které by se týkalo užití procesních norem, neobsahuje, je nutno uplatnit obecné pravidlo nepravé retroaktivity procesních norem, podle něhož se vždy používá aktuálně účinná procesní úprava, byť ve správním řízení zahájeném před účinností této procesní úpravy (k tomu blíže např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2007, č. j. 1 Azs 55/2006 – 60, č. 1349/2007 Sb. NSS). Poskytovatel dotace tak byl povinen postupovat při kontrole plnění podmínek dotace provedené dne 27. 2. 2013 dle § 14f rozpočtových pravidel již od jeho účinnosti, tedy od 20. 2. 2015, byť se jednalo o dotaci poskytnutou rozhodnutím vydaným před tímto datem.

[33] V posuzované věci byla situace specifická v tom, že poskytovatel dotace sice provedl kontrolu u stěžovatele a rozhodl o námitkách proti výsledkům kontroly ještě před účinností novely provedené zákonem č. 25/2015 Sb. (v této době tedy ještě ani nemohl požadovanou výzvu dle § 14f odst. 3 vydat), avšak podnět k zahájení řízení k prošetření podezření na porušení rozpočtové kázně předal správci daně až zhruba po dvou letech (podnět je datován 27. 7. 2016), tj. již za účinnosti § 14f rozpočtových pravidel. Aby tedy dostál své zákonné povinnosti, měl poskytovatel, i dodatečně, stěžovatele v souladu s § 14f odst. 3 vyzvat k vrácení části dotace odpovídající jím shledanému porušení podmínek poskytnutí dotace. Pokud tak neučinil, neumožnil stěžovateli dobrovolně vrátit část dotace a naplnit tak podmínky fikce dle § 14f odst. 2. Správce daně měl tedy v souladu s výše uvedenými závěry zajistit, aby poskytovatel zákonem předvídaný postup dodržel a požadovanou výzvu vydal, popřípadě sám toto pochybení na straně poskytovatele dotace odstranit (viz výše uvedený postup v odst. 28, 29).

[34] Nejvyšší správní soud vzal v úvahu, že stěžovatel v rámci své obrany proti napadenému platebnímu výměru konstantně usiloval o to, aby mohl část dotace odpovídající porušení dotačních podmínek (které v rozsahu zjištění poskytovatele dotace uznal) na základě výzvy dle § 14f odst. 3 rozpočtových pravidel vrátit a aktivovat tak uplatnění fikce o neporušení rozpočtové kázně (§ 14f odst. 2). Svou újmu pramenící z nezákonného postupu správních orgánů spatřuje zejména v tom, že mu nemělo být vyměřeno penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, představující sankci za porušení rozpočtové kázně. Předmětem přezkumu v nyní posuzované věci je však stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, nikoliv také stanovení penále. Stanovený odvod přitom odpovídá části dotace, kterou by mohl stěžovatel na základě výzvy poskytovatele dotace dle § 14f odst. 3 dobrovolně vrátit, pokud by tato výzva byla

vydána. Samotná úhrada odvodu tak pro stěžovatele dle jeho tvrzení žádnou újmu nepředstavuje, naopak sám chtěl poskytovateli část dotace odpovídající porušení dotačních podmínek dobrovolně vrátit. S ohledem na skutkové okolnosti posuzované věci tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správce daně sice postupoval v daňovém řízení nezákonně (vydal platební výměr, aniž by jeho vydání předcházela výzva dle § 14f rozpočtových pravidel), tento samotný postup však stěžovatele ani dle jeho vyjádření nijak nepoškodil. Uložený odvod za porušení rozpočtové kázně totiž svou povahou odpovídá vrácení části dotace, o které stěžovatel usiloval. Případnou újmou by však pro stěžovatele bylo vyměření penále, jež by bylo nutno považovat z důvodu shora uvedeného za nezákonné.

[35] Nejvyšší správní soud uzavírá, že rozsudek krajského soudu je co do jeho výroku správný, neboť je zřejmé, že stěžovateli v souvislosti s vydáním napadeného platebního výměru nevznikla žádná újma, kterou ostatně sám spatřuje pouze v případném penále (to však nyní napadeným rozhodnutím stanoveno nebylo, jak již výše NSS zdůraznil). Kasační soud tak s ohledem na zásadu hospodárnosti a efektivnosti řízení rozsudek krajského soudu pro nezákonnost některých jeho závěrů nezrušil, ale tyto závěry nahradil svými (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 104/2008 – 66).

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[36] Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[37] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 21. března 2019

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu