

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: **Liberecký kraj,** se sídlem U Jezu 642/2a, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 1. 2017, č. j. 1942/17/5000-10470-703359, č. j. 1952/17/5000-10470-703359, č. j. 1953/17/5000-10470-703359, č. j. 1954/17/5000-10470-703359, č. j. 1956/17/5000-10470-703359 a č. j. 1958/17/5000-10470-703359, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 27. 6. 2018, č. j. 59 Af 16/2017 – 70,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 27. 6. 2018, č. j. 59 Af 16/2017 – 70, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2017, č. j. 1942/17/5000-10470-703359, č. j. 1952/17/5000-10470-703359, č. j. 1953/17/5000-10470-703359, č. j. 1954/17/5000-10470-703359, č. j. 1956/17/5000-10470-703359 a č. j. 1958/17/5000-10470-703359, **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalším řízením.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit stěžovateli na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 23 000 Kč, a to do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobce, jakožto stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti shora označeným rozhodnutím žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“). Rozhodnutími žalovaného byla zamítnuta stěžovatelova odvolání a potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 12. 2015, č. j. 1329566/15/2600-31471-506673, č. j. 1330125/15/2600-31471-506673, č. j. 1336606/15/2600-31471-506673, č. j. 1336997/15/2600-31471-506673, č. j. 1337138/15/2600-31471-506673 a č. j. 1337433/15/2600-31471-506673 (dále jen „platební výměry“). Platebními výměry byl stěžovateli vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu, respektive Národního fondu, ve výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň dle § 44a odst. 4 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a porušení rozpočtové kázně, ve znění zákona č. 26/2008 Sb. (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), tj. ve výši, v jaké byly prostředky určené na konkrétní projekt použity na úhradu nákladů jiného projektu (celkem 706 578 Kč).

[2] Z odůvodnění napadeného rozsudku plyne, že na základě žádosti o finanční podporu z Operačního programu vzdělávání pro konkurenceschopnost (dále jen „OP VK“) vydalo Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (dále jen „MŠMT“ nebo „poskytovatel dotace“) dne 30. 6. 2008 rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 04/03/2008 na projekt technické pomoci č. CZ.1.07/5.3.00/04.0013 s názvem „Zvýšení absorpční kapacity globálních grantů (GG) OP VK“. Hlavním cílem projektu bylo zajistit hladký a efektivní průběh čerpání pomoci z fondů Evropské unie prostřednictvím podpory tvorby projektů a kapacit na jejich přípravu, realizaci a administraci na straně žadatelů (zvýšení jejich schopností v oblasti projektů) a příjemců podpory (zlepšení jejich schopnosti řízení a realizace projektů). Dále bylo téhož dne vydáno rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 04/02/2008 na projekt č. CZ.1.07/5.2.00/04.0002 „Propagace a publicita GG OP VK“. Hlavním cílem projektu bylo včasné a efektivní informování potencionálních žadatelů o možnostech čerpání pomoci z Evropského sociálního fondu v rámci GG OP VK, dosáhnout vysokého stupně informovanosti příjemců a cílových skupin projektu a zajištění širokého povědomí o existenci GG OP VK a možnostech podpory z tohoto projektu. Třetí rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 04/01/2008, rovněž ze dne 30. 6. 2008, bylo vydáno na projekt č. CZ.1.07/5.1.00/04./0001 „Implementace GG OP VK“. Hlavním cílem projektu bylo zajistit řádnou podporu potřebnou k realizaci GG OP VK, tj. zajistit efektivní řízení, kontrolu, monitorování a hodnocení (evaluace) GG prostřednictvím efektivních a spolehlivých veřejných služeb. Pro financování projektů si stěžovatel, jako příjemce dotace, zřídil se souhlasem poskytovatele dotace jeden projektový účet. Následně byla u stěžovatele na podnět poskytovatele dotace provedena daňová kontrola. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že rozborem projektového účtu zjistil, že stěžovatel hradil náklady jednotlivých projektů bez ohledu na výši zůstatku projektového účtu u jednotlivých projektů. Kontrolou bylo zjištěno, že ke dni 26. 7. 2010, 21. 12. 2010, 8. 3. 2011 a 7. 7. 2011 neměl žalobce dostatečné prostředky pro financování projektu „Implementace GG OP VK“, přesto průběžně hradil náklady tohoto projektu, a to prostředky z projektu „Propagace a publicita GG OP VK“ a z projektu „Zvýšení absorpční kapacity GG OP VK“. Dále bylo kontrolou zjištěno, že z prostředků na projekt „Implementace GG OP VK“ byly hrazeny výdaje na projekt „Propagace a publicita GG OP VK“. Žalovaný v napadených rozhodnutích zdůraznil, že úhradou nákladů jiného

projektu došlo k porušení podmínky uvedené v čl. IV. části A rozhodnutí o poskytnutí dotace, tj. že příjemce dotace je povinen využívat dotaci v souladu s rozhodnutím, a to pouze na způsobilé výdaje vynaložené v rámci programu technické podpory, přičemž je povinen dodržet schválený program technické podpory, včetně jeho rozpočtu. Tato podmínka je stejná ve všech třech rozhodnutích o poskytnutí dotace. Přílohou každého rozhodnutí o poskytnutí dotace je žádost o finanční podporu včetně rozpočtu projektu. Úhradu výdajů jiného projektu dle žalovaného správce daně správně označil jako neoprávněný výdaj. Projektové účty byly vyrovnány ve třech případech z prostředků dotace, ve dvou případech vlastními zdroji, ale ty byly připsány projektovému účtu, na kterém vznikl záporný zůstatek, a ne účtu, ze kterého byly hrazeny nezpůsobilé výdaje. V rámci odvolacího řízení bylo dle žalovaného potvrzeno, že žalobce čerpal poskytnuté prostředky na zcela jiný účel, než byl uveden v žádosti o dotaci a poskytovatelem v rozhodnutí, čímž došlo k neoprávněnému použití poskytnutých prostředků ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech dle § 44 odst. 4 písm. b) téhož zákona. Správce daně proto dle žalovaného správně vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně dle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, tj. ve výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. Celkem bylo žalobci napadenými rozhodnutími uloženo vrátit 706 578 Kč.

[3] Krajský soud následně v napadeném rozsudku konstatoval, že i když spolu jednotlivé projekty souvisely, účel každého z nich byl v rozhodnutích o poskytnutí dotace definován odlišně. Všechna rozhodnutí o poskytnutí dotace navíc obsahovala stejně znějící čl. IV. část A, která stanovila, že příjemce dotace je povinen využívat dotaci v souladu s rozhodnutím, a to pouze na způsobilé výdaje vynaložené v rámci programu technické podpory, přičemž je povinen dodržet schválený program technické podpory, včetně jeho rozpočtu. Chybou, ke které při hrazení výdajů na projekt „Implementace GG OP VK“ z prostředků na projekt „Propagace a publicita GG OP VK“ a na projekt „Zvýšení absorpční kapacity GG OP VK“ došlo, byla rozhodnutí o poskytnutí dotace v této části jednoznačně porušena. Totéž krajský soud konstatoval o situaci, kdy byly z prostředků na projekt „Implementace GG OP VK“ hrazeny výdaje na projekt „Propagace a publicita GG OP VK“ (viz napadená rozhodnutí č. j. 1956/17/5000-10470-703359 a č. j. 1958/17/5000-10470-703359). Shodl se s žalovaným, že v případě, kdy byla vydána tři rozhodnutí o poskytnutí dotace, nelze rezignovat na možnost přezkoumatelným způsobem přiřadit použité prostředky jednomu ze tří projektů. Pokud by se jednalo o jeden účel, vydal by poskytovatel pouze jedno rozhodnutí o poskytnutí dotace. Krajský soud rovněž zdůvodnil, že neprováděl výslech Ing. P. K., protože to vzhledem k tomu, že ve věci jde o posouzení právní otázky, považoval za nadbytečné.

[4] Krajský soud dále konstatoval, že uvažovala-li judikatura o marginálním porušení povinností, vždy se jednalo o skutečně administrativní pochybení jako například nenahlášení změny provozovny v rozporu s dotačními podmínkami, administrativní nedostatek ve fakturaci bez vlivu na čerpání prostředků ze státního rozpočtu, opožděné předložení daňových dokladů prokazujících účel použití finanční výpomoci, opožděné předložení monitorovací zprávy či mírné zpoždění ve vyčerpání finančních prostředků. V žádné z takových situací tedy nedošlo k použití prostředků v rozporu s jejich účelem nebo k neoprávněnému výdaji poskytnutých prostředků. Krajský soud uvedl, že stěžovatelovo pochybení nelze hodnotit jako marginální, přičemž mělo vliv na jasně

vymezenou sumu dotačních peněz, proto bylo třeba v souladu s ustálenou judikaturou odvést celou tuto částku. Takový postup podle krajského soudu inherentně odráží princip proporcionality.

[5] Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V obecné rovině tedy namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů, popřípadě v jiné vadě, mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

[6] Konkrétně stěžovatel namítá, že účely jednotlivých projektů, pro něž byl zřízen společný projektový účet, na sebe věcně navazovaly a společně sloužily k naplnění účelu celého operačního programu, kterým bylo zajištění implementace GG OP VK v Libereckém kraji prostřednictvím personálních kapacit (projekt 5.1), které budou propagovat program (projekt 5.2) a zajistí tím čerpání finančních prostředků tohoto programu (projekt 5.3). Projekty byly stěžovatelem realizovány v letech 2008 až 2012, přičemž byly řádně vyúčtovány a proplaceny. Finanční prostředky na všechny tři projekty byly alokovány na jednom projektovém účtu a z něj byly hrazeny výdaje jednotlivých projektů. V určitém okamžiku však nastala situace, kdy prostředky pro jeden konkrétní projekt měly nulový zůstatek. Dříve, než stěžovatel doplnil na účet vlastní finanční prostředky nebo než byly doplněny další prostředky dotační, došlo k tomu, že byly uhrazeny výdaje na projekt s nulovým zůstatkem z prostředků určených na ostatní projekty. Sporné je mezi stěžovatelem a žalovaným pouze posouzení právních důsledků nastalé situace. Žalovaný totiž výše popsaný postup hrazení nákladů projektu s nulovým zůstatkem prostředky ostatních projektů vyhodnotil jako neoprávněné použití finančních prostředků, za což byl stěžovateli uložen odvod za porušení rozpočtové kázně.

[7] Stěžovatel má za to, že pakliže byl účel každého ze tří předmětných projektů v zásadě totožný, resp. všechny směřovaly k podpoře účelu celého operačního programu, kterým byl rozvoj vzdělanostní společnosti za účelem posílení konkurenceschopnosti České republiky prostřednictvím modernizace systémů počátečního, terciárního a dalšího vzdělávání, jejich propojení do komplexního systému celoživotního učení a zlepšení podmínek ve výzkumu a vývoji, není zřejmé, jak byla v posuzované věci ohrožena možnost přezkoumatelným způsobem přiřadit použité prostředky jednotlivým projektům. Z prostředků jednoho projektu byla omylem na určitý čas vypůjčena určitá částka ve prospěch jiného projektu, jehož zůstatek byl dočasně nulový, poté ovšem vždy došlo k vyrovnání těchto prostředků, ať už z dotačních zdrojů nebo vlastních zdrojů stěžovatele. Možnost přiřadit použité prostředky jednomu konkrétnímu projektu proto podle jeho názoru vůbec omezena nebo ztížena nebyla, což vyplývá už z faktu, že bylo možno určit záporný zůstatek prostředků konkrétního projektu i dobu, po kterou tento stav trval.

[8] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem v tom, že pokud by byl účel všech projektů stejný, vydal by poskytovatel dotace pouze jedno rozhodnutí o poskytnutí dotace namísto tří. Samotný fakt, že byla vydána tři rozhodnutí, podle stěžovatele nemá žádnou souvislost s účelem poskytnutých prostředků. Pokud krajský soud přikládal takovou váhu faktu, že byla vydána tři rozhodnutí o poskytnutí dotace, měl se zabývat také tím, že prostředky na všechny projekty byly v souladu s podmínkami stanovenými

poskytovatelem dotace alokovány na jediném bankovním účtu, jehož číslo bylo uvedeno ve všech rozhodnutích o poskytnutí dotace. Tato okolnost byla přitom zásadní, protože kdyby podmínky stanovené poskytovatelem vyžadovaly ke každému projektu samostatný projektový účet, sporná situace by vůbec nemohla nastat.

[9] V návaznosti na výše uvedené stěžovatel zdůrazňuje, že účelu projektů skutečně bylo dosaženo a že nedošlo k použití prostředků v rozporu s jejich účelem ani k pochybení, které by mělo jakýkoli negativní vliv na jasně vymezenou sumu dotačních peněz. Krajský soud se však s touto okolností v napadeném rozsudku vůbec nevypořádal. Napadený rozsudek nikterak nevysvětluje, v čem je pochybení stěžovatele závažnější než jím příkladmo uváděná marginální porušení rozpočtové kázně. Prostředky ze společného projektového účtu, které byly formálně vzato použity ve prospěch jiného projektu, byly na projektový účet vždy následně doplněny, čímž se zůstatek konkrétního projektu dostal zpět do kladných čísel. Nebyla tedy nijak ohrožena průkaznost použití prostředků.

[10] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že uvedení jednoho čísla účtu na všech rozhodnutích o poskytnutí dotace či konkludentní souhlas poskytovatele dotace s takovým postupem nemají žádný vliv na posouzení porušení rozpočtové kázně ze strany stěžovatele, který byl povinen dodržet podmínky dané v rozhodnutích. Stěžovatel hradil z projektového účtu náklady, které s daným projektem nesouvisely. Správce daně rozborem projektových účtů (příjmy, výdaje, zůstatek) v členění na jednotlivé projekty (výpisy z účtu, žádosti o platbu) zjistil, že příjemce dotace hradil náklady jednotlivých projektů bez ohledu na výši zůstatku projektového účtu u jednotlivých projektů. Výdaje na všechny tři projekty byly stěžovatelem u poskytovatele uplatněny v žádostech o platbu za každý projekt zvlášť. Proto není rozhodující, ze kterého projektu si stěžovatel uvedené prostředky „vypůjčil“, resp. ke kterému projektu správce daně tyto platby přiřadil. Rozhodující je skutečnost, že úhradou nákladů jiného projektu došlo k porušení podmínky uvedené v článku IV. části A rozhodnutí o poskytnutí dotace, tj. že příjemce dotace je povinen využívat dotaci v souladu s rozhodnutím, a to pouze na způsobilé výdaje vynaložené v rámci projektů technické pomoci, přičemž byl povinen dodržet schválené projekty technické pomoci, včetně jejich rozpočtu. Pokud by poskytovatel dotace měl v úmyslu rezignovat na možnost přezkoumatelným způsobem přiřadit použité prostředky právě jednomu ze tří projektů a účel dotace by vyhodnotil jako shodný pro všechny tři projekty, byl by býval poskytl prostředky na realizaci projektů technické podpory pouze jedním rozhodnutím o poskytnutí dotace; tak tomu ovšem v posuzované věci nebylo. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2016, č. j. 1 Afs 117/2016 – 30, který má být podle jeho názoru souladný s postojem k principu proporcionality odvodu za porušení rozpočtové kázně, jejž zaujal v napadeném rozsudku krajský soud. Závěrem svého vyjádření žalovaný předestřel názor, že kasační stížnost není důvodná.

[11] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Nepřezkoumatelnost je vadou rozhodnutí, která v zásadě brání posouzení (přezkoumání) jeho zákonnosti. Nejvyšší správní soud je povinen zabývat se hlediskem

přezkoumatelnosti kasační stížností napadeného rozhodnutí i v případě, kdy odpovídající námitka není stěžovatelem explicitně uplatněna (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Pokud je námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí uplatněna, je na místě zabývat se jí z povahy věci nejdříve (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43).

[14] Stěžovatel má za to, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí, neboť krajský soud dostatečným způsobem nevysvětlil, proč nyní shledané porušení rozpočtové kázně nelze zařadit mezi krajským soudem příkladmo uvedená porušení rozpočtové kázně, jež byla v jiných řízeních správními soudy shledána marginálními. Nejvyšší správní soud podotýká, že podle jeho rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, „[n]*epřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.*“ Právě dílčí nedostatky odůvodnění napadeného rozsudku však stěžovatel namítá. Stěžovatelova námitka tak nesměřuje proti nedostatku důvodů napadeného rozsudku, ale spíše proti dílčím nedostatkům odůvodnění. Ty mohou být v krajních situacích příčinou nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 – 107). V nyní posuzované věci, resp. v případě napadeného rozsudku, tomu tak ovšem podle Nejvyššího správního soudu není. Pokud krajský soud v odst. 13 napadeného rozsudku uvedl příkladmý výčet rozsudků Nejvyššího správního soudu, v nichž měla být konstatována marginální porušení povinností příjemců dotací (především administrativního charakteru), přičemž dále krajský soud postavil nyní zjištěné pochybení stěžovatele do kontrapozice se skutkovými stavy odkazovaných rozsudků, je samozřejmě otázkou, do jaké míry podrobnosti je nezbytné popsat jednotlivé porovnávané případy. Nejvyšší správní soud má za to, že krajským soudem podaný stručný popis administrativních pochybení v jím odkazovaných věcech dostatečně nastínil jím užité diferenciační kritérium závažnosti porušení povinnosti příjemce dotace. Krajský soud takto jako příklady méně závažných pochybení uvedl „*nenahlášení změny provozovny v rozporu s dotačními podmínkami (č. j. 9 Afs 202/2007 - 68), administrativní nedostatek ve fakturaci bez vlivu na čerpání prostředků ze státního rozpočtu (č. j. 2 Afs 49/2013 – 34), opožděné předložení daňových dokladů prokazujících účel použití finanční pomoci (č. j. 7 Afs 91/2013 – 28), opožděné předložení monitorovací zprávy (č. j. 2 As 106/2014 – 46), či mírné zpoždění ve vyčerpání finančních prostředků (č. j. 4 As 117/2014 – 39).*“ Na to krajský soud navázal, že „[v] *žádné z takových situací tedy nedošlo k použití prostředků v rozporu s jejich účelem nebo k neoprávněnému výdaji poskytnutých prostředků.*“ Nejvyšší správní soud shledává předestřenou úvahu krajského soudu plně srozumitelnou a tudíž přezkoumatelnou. Stěžovatelova námitka je proto nedůvodná.

[15] Jak uvedeno výše, hlediskem přezkoumatelnosti se Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti zabývá i tehdy, není-li námitka nepřezkoumatelnosti dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatelem výslovně uplatněna; obdobně to platí pro kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. c) téhož zákona. Uvedená povinnost vyplývá z § 109 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto na tomto místě konstatuje, že ani nad rámec stěžovatelem

uplatněné argumentace neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným, ani jemu předcházející řízení před krajským soudem zmatečným či zatíženým vadou, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[16] Z odůvodnění napadeného rozsudku, stejně jako z kasační stížnosti a vyjádření žalovaného je patrné, že v posuzované věci není spor veden v rovině skutkového stavu, nýbrž v rovině právního posouzení, a sice otázky, zda byl výše popsaný způsob hrazení nákladů jednotlivých projektů stěžovatelem v rozporu s podmínkami jednotlivých rozhodnutí o poskytnutí dotací. Přesněji, zda takto došlo k nezpůsobilým výdajům a v důsledku toho k porušení rozpočtové kázně. V dalším ohledu pak je předmětem sporu i to, zda stanovená výše odvodu za porušení rozpočtové kázně byla proporcionální ve vztahu k závažnosti stěžovatelem připouštěného pochybení.

[17] Podle § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech se rozumí „*neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty, porušení účelu nebo podmínek, za kterých byly prostředky zařazeny do státního rozpočtu nebo přesunuty rozpočtovým opatřením a v rozporu se stanoveným účelem nebo podmínkami vydány; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity*“ (zvýraznění doplněno NSS).

[18] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33, dospěl k závěru, že „[k]*aždé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeny jako méně závažné, zakládá porušení rozpočtové kázně*“. K tomu dále uvedl, že „[p]*ři stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně je třeba vycházet ze zásady přiměřenosti, tedy rozumného vztahu mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu. Správce daně musí zvážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či pouze k odvodu odpovídajícímu závažnosti a významu porušení povinnosti (§ 44a odst. 4 rozpočtových pravidel, ve znění do 29. 12. 2011), a své rozhodnutí náležitě odůvodnit.*“ Rovněž dovodil, že „[t]*ýká-li se porušení povinnosti oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou odpovídající této části dotace. I zde však mohou vyvstat okolnosti, které mohou s ohledem na malou závažnost porušení povinnosti vést správce daně ke snížení odvodu ve smyslu zásady přiměřenosti.*“

[19] Podle zmíněného čl. IV. písm. A bodu 1 rozhodnutí o poskytnutí dotace platí, že „[p]*říjemce dotace je povinen využívat doatci v souladu s tímto Rozhodnutím, a to pouze na způsobilé výdaje vynaložené v rámci PTP*“ (projektu technické podpory, doplněno NSS). Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že vyčerpáním prostředků jednoho z předmětných projektů a na to navazujícím uhrazením dalších nákladů tohoto projektu finančními prostředky poskytnutými k realizaci jiného projektu stěžovatel porušil podmínku použití dotace uvedenou ve čl. IV. písm. A bodu 1 jednotlivých rozhodnutí o poskytnutí dotace. Žádnou roli v tomto ohledu nehraje skutečnost, že dotace na všechny tři předmětné projekty technické pomoci byly v souladu s rozhodnutími o poskytnutí dotace alokovány na tomtéž bankovním účtu ani že poskytovatel dotace stěžovateli povolil

užití toliko jednoho účtu k příjmu dotačních prostředků tří samostatných projektů technické pomoci a hrazení výdajů těchto projektů. Stěžovatele toto nikterak nezbavilo povinnosti vést si přehled o výdajích toho kterého projektu a v případě potřeby podat v dostatečném předstihu další žádost o platbu u poskytovatele dotace, hrozilo-li, že aktuální disponibilní finanční prostředky připadající určitému projektu nebudou s to pokrýt jeho nadcházející náklady. Stěžovatel svou praxí *de facto* obešel podmínku čl. IV písm. B bodu 3 jednotlivých rozhodnutí o poskytnutí dotace, a sice že „[b]*ude uplatněn mechanismus zálohových plateb (ex-ante)*“, když v podstatě „křížově“ financoval výdaje určitého projektu technické pomoci i v situaci, kdy souhrn jím přijatých zálohových plateb k tomuto konkrétnímu projektu účelově určených byl nižší než souhrn výdajů na tento projekt vynaložených. Nejvyšší správní soud podotýká, že samotný fakt, že poskytovatel dotace stěžovateli povolil zřízení jediného účtu pro správu finančních prostředků náležejících ke třem samostatným dotovaným projektům technické podpory, ještě sám o sobě nepřestavuje svolení poskytovatele k výše popsané prostupnosti mezi finančními prostředky jednotlivých projektů. Ostatně ze správcem daně provedeného dokazování plyne, že takový krajní názor při realizaci projektů nezastával ani stěžovatel, když v souladu s dalšími podmínkami rozhodnutí o poskytnutí dotace řádně evidoval veškeré příchozí a odchozí platby tak, že tyto následně bylo možné přiřadit vždy k některému ze tří předmětných projektů. Jelikož stěžovatel (dočasně, o čemž bude pojednáno níže) použil prostředky určitého projektu na hrazení výdajů projektu jiného, porušil tím podmínku rozhodnutí o poskytnutí dotace (čl. IV písm. A bod 1 těchto rozhodnutí). V jednotlivých rozhodnutích o poskytnutí dotace přitom není porušení specifikované podmínky označeno za „méně závažné“, nýbrž je výslovně s odkazem na § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech označeno za porušení rozpočtové kázně s odvodem ve výši 100 % z částky, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. S ohledem na výše citovaný závěr podaný v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33, že „[k]*aždé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeny jako méně závažné, zakládá porušení rozpočtové kázně*“, pak nelze než uzavřít, že se i v nyní posuzované věci jednalo o porušení rozpočtové kázně.

[20] Vzhledem k tomu, že se stěžovatel dopustil porušení rozpočtové kázně, vyvstává dále otázka výše následného odvodu. Žalovaný potvrdil jako správný a zákonný postup správce daně, kterým byla výše odvodu stanovena v celém rozsahu porušení rozpočtové kázně. Ze zprávy o daňové kontrole správce daně ze dne 18. 11. 2015, č. j. 107699/15/2600-31471-506673, jež se mj. týkala výše specifikovaného porušení rozpočtové kázně, není zřejmé, že by správce daně jakkoli posuzoval otázku proporcionality stanovení odvodu v celé výši části dotace, v níž byla rozpočtová kázeň porušena. Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel námitku proporcionality odvodu ve vztahu k závažnosti porušení rozpočtové kázně v odvolání proti platebním výměrům uplatnil, a to s obecným odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Žalovaný pak v napadených rozhodnutích argumentoval tím, že v předmětných věcech nebylo možné postupovat podle Metodického pokynu pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality č. j. 18064/15/7000-70470 (dále jen „metodický pokyn“) tak, jako tomu bylo v jiném řízení vedeném ve věci odvodu za stěžovatelovo porušení rozpočtové kázně (zpráva o daňové kontrole č. j. 418966/15/2600-31471-507906). Žalovaný konstatoval, že metodický pokyn nelze uplatnit v případě, že porušení rozpočtové kázně spočívalo

v porušení účelu dotace stanoveného poskytovatelem v rozhodnutí o poskytnutí dotace, a rovněž jej nelze aplikovat v případě odvodů za porušení rozpočtové kázně vyměřených dle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Správce daně tedy podle žalovaného správně vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně dle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, tj. ve výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. Žalovaný přitom zdůraznil, že ve stěžovatelem odkazovaném jiném řízení o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně byl skutkový základ věci odlišný, a proto bylo možné postupovat podle metodického pokynu a stanovit výši odvodu za porušení rozpočtové kázně toliko ve výši 0,5 % z částky, v níž byla rozpočtová kázeň porušena, a to za každý započatý kalendářní měsíc trvání protiprávního stavu. Ze spisu krajského soudu, konkrétně pak z vyjádření žalovaného k žalobě, Nejvyšší správní soud zjistil, že podle stěžovatelova názoru „[v] *případě nedodržení účelu poskytnuté dotace nelze princip proporcionality uplatnit a správce daně proto zcela správně vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně dle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, tj. ve výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň.*“ Souladně s tím pak krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval, že „[v] *situaci, kdy pochybení žalobce nelze hodnotit jako marginální a kdy se jedná o pochybení s vlivem na jasně vymezenou sumu dotačních peněz, je judikatura zcela jednotná, je třeba odvést celou tuto částku. Takový postup inherentně odráží princip proporcionality.*“

[21] Nejvyšší správní soud shledává posledně uvedený právní názor žalovaného a krajského soudu nesprávným, a to v kontextu již výše citovaného usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33, neboť „[t]*ýká-li se porušení povinnosti oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou odpovídající této části dotace. I zde však mohou vyvstat okolnosti, které mohou s ohledem na malou závažnost porušení povinnosti vést správce daně ke snížení odvodu ve smyslu zásady přiměřenosti*.“ Možnost snížení odvodu ve smyslu zásady přiměřenosti tedy nemůže být orgány finanční správy *apriori* vyloučena jen na základě toho, že dospěly k závěru, že stěžovatel vynaložil dotační prostředky určitého projektu na hrazení nákladů projektu jiného, tj. v rozporu s účelem dotace. Byť jednoznačně k porušení rozpočtové kázně stěžovatelem došlo, bylo by absurdní nevzít v potaz skutečnost, že nežádoucí stav dotačních prostředků toho kterého projektu byl pouze dočasný, stěžovatel takový stav z vlastní iniciativy odstranil již několik let předtím, než byla z podnětu poskytovatele dotace provedena daňová kontrola, stěžovatel řádně evidoval platby na projektovém účtu (což vůbec umožnilo jejich spárování správcem daně), předmětné pochybení bylo v konečném důsledku ryze formálním, přičemž k jeho vzniku podle všeho vedlo toliko nezvládnutí včasného žádání o poskytnutí dalších dotačních prostředků a všechny tři předmětné projekty byly svými individuálními cíli vzájemně provázané (což ostatně stěžovatel explicitně uvedl v příslušných žádostech o poskytnutí dotace).

[22] Za zcela mylný je pak nutno označit postoj žalovaného, že doplněním vlastních finančních prostředků na projektový účet stěžovatel, ve snaze napravit předmětná pochybení, toliko vyrovnal dotační prostředky deficitního projektu, nikoli však již projektu, na jehož vrub byly nesprávně hrazeny náklady projektu deficitního. Dodržením uvedené „logiky“ žalovaného by bylo nezbytné, aby stěžovatel za účelem nápravy daného pochybení doplnil na společný projektový účet částku odpovídající dvojnásobku částky neoprávněných výdajů, což je zjevně nesmyslné. Naopak, je zřejmé, že doplnění vlastních

prostředků na projektový účet sledovalo cíl vyrovnání mylných plateb, přičemž od okamžiku připsání těchto dalších prostředků již neplatilo, že výdaje na deficitní projekt zůstávají i nadále uhrazeny z prostředků určených k hrazení nákladů projektů zbývajících.

[23] Nejvyšší správní soud dále nesouhlasí ani s názorem žalovaného, že předmětné pochybení stěžovatele bylo závažnější než jeho pochybení popsané ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 12. 2015, č. j. 418966/15/2600-31471-507906. Z této zprávy, založené ve správním spise, vyplývá, že kontrolovaným dotačním titulem bylo rozhodnutí Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy o poskytnutí dotace č. 39/12/2012 v rámci Operačního programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost – projekt „Implementace GG OP VK II“ – CZ.1.07/5.1.00/39.0012. Ze zprávy se dále podává, že v říjnu 2013 měl stěžovatel z projektového účtu uhradit částku 267 846,40 Kč z vlastních prostředků, nicméně zůstatek vlastních prostředků na projektovém účtu v té době činil pouze 34 588,97 Kč a rozdíl těchto dvou částek, 233 257,43 Kč, byl uhrazen z prostředků dotace, i když se jednalo o úhradu mzdových nákladů, které s projektem nesouvisely. Dne 14. 3. 2014 vložil stěžovatel na projektový účet vlastní finanční prostředky ve výši 2 000 000 Kč. Správce daně dále ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že stěžovatel porušil podmínku rozhodnutí o poskytnutí dotace tím, že použil poskytnuté finanční prostředky na úhradu nezpůsobilých výdajů z důvodu nedostatku vlastních zdrojů na projektovém účtu, a tím se dopustil porušení rozpočtové kázně. Toto porušení rozpočtové kázně podřadil pod sankci dle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, a tedy odvod uložil ve výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. Podle správce daně se však jednalo o marginální porušení rozpočtové kázně, neboť nedošlo k čerpání prostředků v rozporu se stanoveným účelem. Vzhledem k tomu, že pochybení stěžovatele nemělo vliv na naplnění účelu dotace, stanovil správce daně sazbu odvodu za porušení rozpočtové kázně 0,5 % z neoprávněně vydané částky za každý započatý kalendářní měsíc trvání protiprávního stavu, tj. z částky 233 257,43 Kč byl stanoven odvod celkem 4702,95 Kč, z toho 3998 Kč do Národního fondu a zbývajících 706 Kč do státního rozpočtu. Nejvyšší správní soud má za to, že podstata pochybení stěžovatele v rámci projektu „Implementace GG OP VK II“ je v zásadě totožná jako v nyní posuzované věci. Není proto zřejmé, proč by měla formální kvalifikace pochybení jakožto „nezpůsobilého výdaje v souladu se stanoveným účelem“ v jednom případě být natolik rozdílná od pochybení v podobě „nezpůsobilého výdaje v rozporu se stanoveným účelem“, aby byla s to vyloučit jakoukoli úvahu o proporcionalitě výše stanoveného odvodu za porušení rozpočtové kázně. Obě předmětná pochybení spočívala v obdobných okolnostech, tedy v mylných (resp. předčasných) platbách nezpůsobilých výdajů, přičemž v obou případech byla napravena z vlastní iniciativy stěžovatele doplněním vlastních finančních prostředků na příslušné projektové účty, v obou případech bylo porušení rozpočtové kázně správcem daně podřazeno pod § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, avšak navzdory tomu v jednom z případů byla sazba odvodu za porušení rozpočtové kázně pouze 0,5 % z částky porušení, zatímco v druhém, nyní posuzovaném případě odpovídala sazba 100 % částky porušení. Nejvyšší správní soud má tudíž za to, že se správce daně, žalovaný ani krajský soud dostatečně nezabývali otázkou proporcionality užité sazby odvodu, když úvahy o proporcionalitě odvodu vyloučili už jen na základě formálního podřazení stěžovatelova pochybení pod vynaložení nezpůsobilého výdaje v rozporu s účelem dotace, což není slučitelné se závěry výše citovaného usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33. Nejvyšší správní soud je samozřejmě dalek

tvrzení, že vynaložení dotačních prostředků v rozporu s účelem dotace je marginálním porušením rozpočtové kázně, avšak s přihlédnutím k výše vyjmenovaným specifikům nyní posuzované věci, stejně jako uvedeným závěrům rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, je třeba se důkladně zabývat okolnostmi, za kterých k tomuto porušení rozpočtové kázně došlo, a řádně je zohlednit v rámci úvahy o proporcionalitě výše odvodu.

[24] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2016, č. j. 1 Afs 117/2016 – 30. Z odůvodnění napadeného rozsudku je pak patrné, že krajský soud přímo převzal (byť „nepřiznaně“) některé pasáže odůvodnění odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu. K tomu Nejvyšší správní soud nyní podotýká, že v žalovaným odkazovaném rozsudku předestřený kategorický závěr, že „*v situaci závažného pochybení s vlivem na jasně vymezenou sumu dotačních peněz je judikatura zcela jednotná – je třeba odvést celou tuto částku*“, a že „[t]*akový postup inherentně odráží princip proporcionality*“, je uvedené překonáno výše citovanou právní větou usnesení rozšířeného senátu, podle které, „[t]*ýká-li se porušení povinnosti oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou odpovídající této části dotace. I zde však mohou vyvstat okolnosti, které mohou s ohledem na malou závažnost porušení povinnosti vést správce daně ke snížení odvodu ve smyslu zásady přiměřenosti.*“

[25] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou. Právní názor správce daně, žalovaného i krajského soudu, podle kterého je v případě jiného než méně závažného porušení rozpočtové kázně (zde použití dotačních prostředků v rozporu s účelem dotace) v rozsahu oddělitelné části dotačních peněz třeba odvést celou zasaženou část dotačních peněz bez přihlédnutí k individuálním okolnostem porušení rozpočtové kázně (zásada proporcionality), je nesprávný. Nezbylo proto než k důvodné kasační stížnosti zrušit napadený rozsudek (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.), stejně jako žalobou napadená rozhodnutí žalovaného [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s.]. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku bude žalovaný v dalších řízení vázán [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Bude tedy na žalovaném, aby s přihlédnutím ke všem okolnostem, příkladmo vyčteným v odst. [21] tohoto rozsudku, a zejména ve srovnání s okolnostmi a sazbou odvodu v případě popsaném ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 12. 2015, č. j. 418966/15/2600-31471-507906, uložil proporcionální sazbu odvodu za předmětné porušení rozpočtové kázně (za tu jistě nelze podle Nejvyššího správního soudu považovat sazbu 100 % z částky, v níž byla rozpočtová kázeň porušena).

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto má právo na náhradu nákladů. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku za kasační stížnost ve výši 5000 Kč.

[27] Podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. „[z]*ruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.*“ Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil v záhlaví uvedená rozhodnutí žalovaného a věci mu vrátil k dalším řízením, zaznamenal stěžovatel procesní úspěch taktéž v řízení před krajským soudem, a proto mu i v souvislosti s tím náleží oproti neúspěšnému žalovanému náhrada nákladů řízení. Ty

sestávají ze soudních poplatků za žalobu proti šesti správním rozhodnutím, tj. šestkrát 3000 Kč.

[28] Celkem je tedy žalovaný povinen zaplatit stěžovateli na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti částku 23 000 Kč, a to do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 27. června 2019

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu