



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **CÍRKEVNÍ GYMNÁZIUM NĚMECKÉHO ŘÁDU**, se sídlem Nešverova 693/1, Olomouc, zastoupený JUDr. Michalem Filoušem, advokátem se sídlem Ostravská 16, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 8. 10. 2018, č. j. 65 Af 121/2016 – 67,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 8. 10. 2018, č. j. 65 Af 121/2016 – 67, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2016, č. j. 46925/16/5000-10470-700938, a ze dne 25. 10. 2016 č. j. 46931/16/5000-10470-700938, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 34 570 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce JUDr. Michala Filouše, advokáta.

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci svým rozsudkem ze dne 8. 10. 2018, č. j. 65 Af 121/2016 – 67, zamítl žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 10. 2016, č. j. 46925/16/5000-10470-700938, a ze dne 25. 10. 2016 č. j. 46931/16/5000-10470-700938, kterými byly částečně změněny platební výměry Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 28. 8. 2015, č. j. 1532151/15/3100-31471-801817, a ze dne 28. 8. 2015,

č. j. 1532237/15/3100-31471-801817. Prvně zmíněným platebním výměrem správce daně dle § 44a odst. 3 písm. a), § 44a odst. 4 písm. b), § 44a odst. 6 a § 44a odst. 9 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále jen „rozpočtová pravidla“), vyměřil žalobci odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 1 009 049 Kč, a to z důvodu neoprávněného použití prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy (dále také „MŠMT“ nebo „poskytovatel dotace“). Výše stanovené povinnosti byla žalovaným snížena na 261 931 Kč. Druhým platebním výměrem správce daně dle § 44a odst. 3 písm. a), § 44a odst. 4 písm. b), § 44a odst. 6 a § 44a odst. 9 rozpočtových pravidel vyměřil žalobci odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 6 227 944 Kč, a to z důvodu neoprávněného použití prostředků poskytnutých z Evropského sociálního fondu MŠMT. Výše stanovené povinnosti byla žalovaným snížena na 1 484 275 Kč.

[2] Krajský soud v napadeném rozsudku nejprve shrnul skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Rozhodnutím o poskytnutí dotace ze dne 30. 10. 2010 MŠMT poskytlo žalobci dotaci na úhradu výdajů spojených s realizací projektu *Quo Vadis II - cesta ke vzdělání* ve výši 8 161 945,04 Kč. Účelem dotace byla realizace projektu Rovné příležitosti dětí a žáků, včetně dětí se speciálními vzdělávacími potřebami a provádění klíčových aktivit, které jsou uvedeny v příloze č. 1 tohoto rozhodnutí. Žalobce byl povinen dotaci vypořádat v souladu s rozpočtovými pravidly a (tehdy platnou) vyhláškou č. 52/2008 Sb., kterou se stanoví zásady a termíny finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem, státními finančními aktivy nebo Národním fondem. Krajský soud poukázal na to, že přiznaná výše dotace byla oproti částce předpokládané v projektové žádosti žalobce o dotaci zkrácena tak, že došlo k přesunu čtyř položek a krácení celkové výše rozpočtu o 70 %, tedy o 19 044 538,44 Kč. Tato skutečnost byla žalobci sdělena ve vyznění o schválení žádosti o finanční podporu. Zde byla také žalobci doporučena úprava projektu v tom smyslu, že mělo dojít ke snížení monitorovacích indikátorů *Počet podpořených osob – dětí a žáků* na 350, *Počet podpořených osob – pracovníků v dalším vzdělávání* měl být snížen na 18 a *Počet inovovaných produktů* měl být 48. Žalobci bylo výslovně sděleno, že v případě krácení celého rozpočtu o konkrétní procento je na jeho úvaze, které položky rozpočtu zkrátí nebo vynuluje, aby výsledná částka způsobilých výdajů odpovídala částce odsouhlasené výběrovou komisí.

[3] Krajský soud uvedl, že ze správního spisu je dále zřejmé, že správce daně u žalobce zahájil daňovou kontrolu, která měla ověřit splnění podmínek poskytnuté dotace. Poskytovatel dotace (MŠMT) totiž správce daně informoval o tom, že žalobce nenaplnil závaznou míru indikátoru 06.43.10 *Počet nově vytvořených/inovovaných produktů* ani z 50 % a nezaslal podklady k finančnímu vypořádání dotace. Žalobce byl proto správcem daně vyzván k prokázání průběhu a výsledků vyhledávání mimořádně nadaných dětí u nově vytvořených vzdělávacích modulů (výsledky žáků, rozborů výsledků práce žáků, výsledky hodnocení testů a úloh, práce žáků v kroužcích/vzdělávacích modulech), doložení vytvoření plánu řízení kvality včetně plánu řízení rizik, prokázání vytvoření programu řízení identifikace vloh a nadání zpracování ve spolupráci s odborníky a školním psychologem a dále prokázání ve výzvě uvedených vzdělávacích modulů v položce 06.43.10. Žalobce v reakci na tuto výzvu předložil Plán řízení rizik, Systém pro identifikaci a rozvoj mimořádně nadaných dětí a žáků a dále Plán řízení kvality neformálního vzdělávání. Správce daně však na základě předložených podkladů dospěl k závěru, že ani z jedné listiny nevyplývá průběh a výsledky vyhledávání mimořádně nadaných dětí u 43 nově vytvořených vzdělávacích modulů. Správce daně proto konstatoval, že se žalobce dopustil dvojího porušení rozpočtové kázně, spočívajícím v nesplnění indikátoru 06.43.10 *Počet nově vytvořených/inovovaných produktů* a nezaslání podkladů k finančnímu vypořádání dotace, za což žalobci vyměřil odvody do státního rozpočtu a Národního fondu (viz odstavec [1] tohoto rozsudku).

pokračování

[4] Co se týče vlastní žalobní argumentace, krajský soud nepřisvědčil námitce žalobce, že dotační podmínky jsou nejasné a nesrozumitelné a že rozhodnutí o poskytnutí dotace je vnitřně rozporné. K vnitřní rozpornosti uvedl, že klíčové aktivity, na které byla dotace poskytnuta, mohly být naplněny i při snížené výši poskytnuté částky. Důsledkem by bylo pouze to, že by se změnil rozsah projektu a snížil by se počet podporovaných osob, což by se projevilo na snížení počtu monitorovacích indikátorů.

[5] K tvrzené nesrozumitelnosti dotačních podmínek krajský soud odkázal na stranu 31 zprávy o daňové kontrole a strany 11 až 15 rozhodnutí žalovaného, kde se daňové orgány touto otázkou zabývaly. Zde dospěly k závěru, že podmínky dotace byly jasně stanoveny. Žalobce přitom s úpravou podmínek řízení souhlasil, neboť rozhodnutí o poskytnutí dotace podepsal. Kromě toho krajský soud poukázal na to, že poskytovatel dotace rozhodl, že žalobci dotaci poskytne, avšak nikoliv v jím požadované výši 27 206 483,48 Kč, ale toliko v částce 8 161 945,04 Kč. Na úvaze žalobce (žadatele o dotaci) pak ponechal, které položky z původně plánovaného rozpočtu zkrátí, aby výsledná částka výdajů za projekt odpovídala poskytnuté částce (viz vyrozumění o schválení žádosti ze dne 11. 12. 2009). Tento postup je také v souladu s příručkou pro příjemce finanční podpory (konkrétně ustanovení týkající se změny rozpočtu; viz strana 64 této příručky), která byla přílohou č. 2 rozhodnutí o poskytnutí dotace a již se žalobce zavázal dodržovat. Krajský soud na základě shora uvedeného dovodil, že pouhá skutečnost, že bylo ponecháno na žalobci, které vzdělávací produkty omezí, nesvědčí o nejasnosti dotačních podmínek či jejich vnitřní rozporuplnosti. Tento postup je podle krajského soudu logický také proto, že žalobce (nikoli poskytovatel dotace) zná smysl a cíl projektu, a proto je na něm, aby jej přiměřeně změnil tak, aby poskytnutou částkou pokryl náklady projektu.

[6] Krajský soud dále uvedl, že není pravdou, že se orgány finanční správy zabývaly v rámci daňové kontroly odbornou otázkou - zda byly naplněny monitorovací indikátory - ačkoli k tomu nemají potřebné znalosti. V této souvislosti odkázal na stranu 16 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně uvedl, že neposuzoval vytvořené vzdělávací moduly podle jejich obsahové stránky (k čemuž by bylo třeba odborných znalostí, kterými nedisponuje), ale tyto moduly hodnotil podle objektivních kritérií. Posuzoval, zda vzdělávací modul byl vytvořen, co je jeho předmětem a jaké jsou výsledky hodnocení či výstupy žáků. To vše s přihlédnutím k cílům projektu - vytvoření systému pro identifikaci a rozvoj mimořádně nadaných žáků. Krajský soud k tomu dodal, že pokud žalobce vytvořil projekt (zaměřený na vytvoření zájmových kroužků), na který získal dotaci, pak je logické, že je vyžadováno také hodnocení projektu. Neztotožnil se proto s námitkou, že pro posouzení této otázky bylo třeba znaleckého posudku.

[7] Krajský soud připustil, že postup zaměstnance správce daně, který kontroloval vzdělávací moduly nahlédnutím do programu QUO VADIS II z části ze svého soukromého počítače, a poté vytištěné materiály skartoval, není v souladu s požadavky na zákonné provádění důkazů. Takový postup nicméně podle soudu neměl vliv na jinak správné závěry správce daně a žalovaného. Je tomu tak proto, že z obsahu zprávy o daňové kontrole se podává, že správce daně prováděl kontrolu žalobcem vytvořených vzdělávacích modulů, jednotlivé vzdělávací moduly vypsál do zprávy o daňové kontrole, a tudíž je evidentní, že se musel s těmito vzdělávacími programy seznámit. Ostatně žalobce proti vymezeným vzdělávacím modulům nic nenamítal.

[8] Co se týče finančního vypořádání dotace, krajský soud odkázal na to, že její poskytovatel dne 22. 1. 2016 potvrdil žalovanému e-mailem, že mu dosud nebyly zaslány podklady pro finanční vypořádání dotace (žalobce tvrdil, že je zaslal dne 11. 2. 2013). Krajský soud v této souvislosti poukázal na to, že rozhodnutí o dotaci v části II. čl. 15 stanovilo, že k vypořádání dotace musí dojít v souladu s rozpočtovými pravidly a vyhláškou č. 52/2008 Sb., k němuž tato vyhláška stanovila konkrétní formuláře. Pokud žalobce finanční vypořádání dotace neučinil

prostřednictvím formuláře (což vyplývá ze sdělení poskytovatele dotace), nelze jím zasláné vypořádání považovat za řádné.

[9] Proti výše uvedenému rozsudku brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Stěžovatel námitky, které uplatnil ve své rozsáhlé kasační stížnosti, rozdělil do tří následujících rubrik (každá z nich se dále dělí na několik dalších bodů): I. *Nejasnost podmínek Rozhodnutí o dotaci*, II. *Nezákonné dokazování* a III. *Další důvody nepřezkoumatelnosti Napadeného rozhodnutí*.

[11] V rubrice *Nejasnost podmínek Rozhodnutí o dotaci* stěžovatel uvádí, že opakovaně namítal nejasnost a nesrozumitelnost podmínek rozhodnutí o poskytnutí dotace. Tvrdil, že z tohoto rozhodnutí není zřejmé, co bude posuzováno za „naplnění“ daných monitorovacích indikátorů, ani z něj nevyplývá, že by moduly měly obsahovat „výstupy“ do projektu zařazených žáků nebo „průběh a výsledky vyhledávání mimořádně nadaných dětí“. Posouzení této otázky se krajský soud podle stěžovatele vyhnul.

[12] Stěžovatel dále uvádí, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť krajský soud nesprávně dovodil, že pro naplnění monitorovacího indikátoru „vzdělávací modul“ bylo nezbytné dokládat „průběh a výsledky vyhledávání mimořádně nadaných dětí“. I pokud by tomu tak bylo, krajský soud nesplnění této povinnosti neměl klást k tíži stěžovatele, neboť nejasnosti ohledně obsahu monitorovacích indikátorů byly způsobeny poskytovatelem dotace. Kromě toho je vadný i závěr krajského soudu, že součástí vzdělávacího modulu mělo být také jeho hodnocení. Pokud by tomu tak bylo, taková skutečnost měla být výslovně uvedena v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Jedná se toliko o názor krajského soudu, který nemá oporu ve spise ani v provedeném dokazování.

[13] Následně stěžovatel uvádí rozsáhlé námitky, pro které považuje napadený rozsudek za vnitřně rozporný. Vnitřní rozpornost spatřuje v tom, že krajský soud tvrdí, že bylo ponecháno na úvaze stěžovatele - žadatele o dotaci - které položky původně požadovaného rozpočtu zkrátí, aby výsledná částka výdajů odpovídala výši poskytnuté dotace. Současně však uvádí, že stěžovatel měl při vypuštění činnosti školního psychologa odebrat i projekty, které byly na činnosti psychologa závislé, což je v rozporu s tím, že stěžovatel si položky z rozpočtu mohl vynulovat dle své úvahy. Závěr krajského soudu, že stěžovatel mohl sám posoudit, které produkty vypustí, je navíc nesprávný.

[14] Stěžovatel také namítá, že krajský soud dostatečně nevypořádal námitku, že pokud stěžovateli byla přiznána dotace ve výši 30 % z částky, kterou uvedl ve své původní žádosti, nemohl přesně realizovat účel dotace. Tvrzení krajského soudu, že stěžovatel mohl zachovat plánovaný projekt v plném rozsahu a financovat jej také z vlastních nebo cizích zdrojů, je argumentem hodným do veřejné diskuze, ale není příléhavým posouzením žalobní námitky.

[15] V článku II kasační stížnosti stěžovatel uvádí své námitky vůči dokazování provedenému v řízení před správcem daně (tvrdil, že neexistuje žádný důkaz o tom, že by se správce daně skutečně seznámil s obsahem vzdělávacích modulů; k přístupu do databáze došlo mimo pracovní dobu správce daně, na nestandardních místech a o provedeném dokazování neexistují záznamy). Tyto námitky krajský soud nevypořádal, což činí napadený rozsudek nepřezkoumatelným. V témže souvětí kasační stížnosti však stěžovatel namítá, že krajský soud k tvrzeným pochybením ohledně provedeného dokazování uvedl, že se jednalo o postup nestandardní, ne zcela odpovídající zákonnému provádění důkazů, čímž dal stěžovateli za pravdu, přesto však z této skutečnosti nevyvodil žádné důsledky ohledně použitelnosti těchto důkazů. Nenapravit tak pochybení orgánů finanční správy, které posuzovaly, zda vzdělávací moduly splňují požadavky monitorovacích indikátorů, ačkoli nebyly schopny doložit obsah modulů.

pokračování

[16] V této souvislosti stěžovatel odkazuje na tzv. doktrínu ovoce z otráveného stromu. Pokud byly provedené důkazy získány nezákonně, na neznámém místě, mimo pracovní dobu zaměstnanců správce daně, bez účasti daňového subjektu, navíc byly vytištěné materiály následně po prostudování skartovány, aniž by stěžovateli bylo sděleno jméno osoby, která dokazování prováděla (ačkoli o to správce daně požádal), měla by být tato doktrína na věc použita. Pokud navíc o provedeném dokazování neexistuje úřední záznam, je tvrzení správce daně, že obsah modulů skutečně zjistil, nevěrohodné. Správce daně tedy vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci.

[17] Stěžovatel se dále vymezuje proti postupu krajského soudu, který převzal argumentaci správce daně, která je vnitřně rozporná. Tento postup činí napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Správce daně totiž uvedl, že nemá znalosti, aby posoudil, zda jsou vzdělávací moduly po obsahové stránce způsobilé naplnit cíle projektu, přesto současně uvedl, že je nesplňují. Vnitřní rozpornost rozsudku dále spatřuje stěžovatel v tom, že ačkoli krajský soud odmítl provést výslech dvou navrhovaných svědků (Mgr. S. a Mgr. L.) pro nadbytečnost, přesto uvedl, že stěžovatel neprokázal průběh a výsledek vyhledávání mimořádně nadaných dětí, tedy skutečnosti, která mohla být prokázána zejména výpovědí Mgr. L. (ředitele stěžovatele). Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatel spatřuje také v tom, že krajský soud nevypověděl jeho námitky ohledně nesprávné interpretace výpovědí vyslechnutých svědků a aplikace přílehlavé judikatury Nejvyššího správního soudu.

[18] Nakonec stěžovatel uvádí, že se krajský soud nezabýval důkazy, které navrhoval k prokázání, zda došlo k doručení finančního vypořádání dotace. Pouhá skutečnost, že finanční vypořádání nebylo zasláno prostřednictvím příslušného formuláře, nemohla vést k závěru, že finanční vypořádání nebylo řádně provedeno. Navíc, podle krajského soudu se mělo jednat o formulář č. 5, který dle stěžovatele neexistuje. V této souvislosti odkazuje na závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Ans 4/2012 a sp. zn. 9 Ads 177/2016. První ze zmiňovaných rozhodnutí stanoví, že nedodržení požadovaného formuláře nečiní podání neplatným. Druhé pak uvádí, že pokud podání není učiněno v předepsané formě, je povinností správního orgánu vyzvat podatele k odstranění vady podání.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí. Předně uvádí, že napadený rozsudek je přezkoumatelný. Krajský soud podle žalovaného správně dovedl, že je logické, aby projekt, jehož cílem je identifikace a rozvoj mimořádně nadaných dětí, obsahoval také jeho hodnocení. Krajský soud nepochybil ani v závěru, že k posouzení, zda dotčené vzdělávací moduly obsahují hodnotící nástroje, není třeba odborných znalostí. K námitce ohledně neobvykle provedeného dokazování žalovaný uvádí, že podstatné je, že stěžovatel tímto postupem nebyl dotčen na svých právech (zejména právu vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění nebo předkládat důkazy). Nakonec žalovaný poukazuje na to, že povinnost předložit finanční vypořádání dotace na formuláři č. 5 vyplývá z vyhlášky č. 52/2008 Sb. (tento formulář je její přílohou).

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s., přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[21] Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí je srozumitelné a vychází z relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl

tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 - 71, a ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl několik důvodů, pro které je podle jeho názoru napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Předně namítal, že neposoudil jeho námitku ohledně nejasnosti a nesrozumitelnost podmínek rozhodnutí o poskytnutí dotace, a nevypořádal jeho námitku ohledně nesprávně provedeného dokazování správcem daně. Podle stěžovatele se krajský soud rovněž nezabýval námitkou, že pokud stěžovateli byla přiznána dotace ve výši 30 % z částky, kterou uvedl ve své původní žádosti, nemohl přesně realizovat účel dotace. Nakonec stěžovatel tvrdil, že krajský soud nevypořádal jeho námitky ohledně nesprávné interpretace výpovědí vyslechnutých svědků a aplikace přílehlavé judikatury Nejvyššího správního soudu.

[22] S těmito námitkami se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Krajský soud se vzhledem k rozsáhlosti žalobní argumentace (obě podané žaloby čítaly více než 60 stran; první z nich byla vedena u krajského soudu pod sp. zn. 65 Af 121/2016 a druhá původně pod sp. zn. 65 Af 122/2016, napadeným rozsudkem bylo řízení o nich spojeno ke společnému projednání) pečlivě věnoval uplatněným žalobním námitkám a dostatečně zdůvodnil své závěry. Popsal, z jakého skutkového stavu vycházel a jakou právní úpravu na věc aplikoval. Stejně tak není pravdou, že se krajský soud nezabýval výše uvedenými námitkami. Naopak – jejich důvodnost posoudil na stranách 10 až 17 napadeného rozsudku, kde rozvedl, z jakého důvodu jim nepřisvědčil. Nejvyšší správní soud připouští, že krajský soud se výslovně nezabýval námitkou, že pokud stěžovateli byla přiznána dotace ve výši 30 % z částky, kterou uvedl ve své původní žádosti, nemohl přesně realizovat účel dotace. Na straně 14 napadeného rozsudku však implicitně tuto námitku vypořádal. Uvedl, že ač došlo ke změně rozsahu produktů a změně časového harmonogramu projektu, přesto cíl projektu zůstal zachován. Tímto *de facto* dospěl k závěru, že účel dotace mohl být splněn i při snížení dotace.

[23] V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, jímž je nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, neboť z něj nelze zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srovnej usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost pak přichází v úvahu zejména tehdy, opomene-li správní soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Jak je zřejmé z předcházejícího odstavce tohoto rozsudku, to se v projednávané věci nestalo. Rozhodnutí krajského soudu proto není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[24] Stěžovatel dále spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v jeho vnitřní rozpornosti. K této otázce se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107, v němž konstatoval, že „[j]e-li odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního].“ Ani této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčuje. Pokud stěžovatel nevytvořil pozici školního psychologa, je logické, aby vypustil i ty projekty, které byly na jeho činnosti závislé. Tato skutečnost však není v rozporu s tím, že bylo ponecháno na rozhodnutí stěžovatele, které projekty z původně plánovaného rozsahu v žádosti o dotaci ponechá, aby výdaje na ně vynaložené odpovídaly poskytnuté výši dotace. Posledně uvedený závěr krajského soudu totiž nelze brát doslova, tedy že by stěžovatel měl **neomezenou** diskreci, jak rozsah projektu upraví. Je nepochybné, že takto jej krajský soud nemínil; pouze chtěl vyjádřit, že stěžovatel měl rozsah původního projektu **přiměřeně** uzpůsobit dle obdržené výše dotace.

pokračování

[25] Jak je uvedeno výše, stěžovateli byl uložen odvod za dvojí porušení rozpočtové kázně. Prvního se měl dle správce daně dopustit tím, že „nenaplnil závaznou míru indikátoru 06.43.10 Počet nově vytvořených/inovovaných produktů“, neboť nedoložil výsledky vyhledávání mimořádně nadaných dětí u 43 nově vytvořených vzdělávacích modulů (zjednodušeně lze uvést, že se jednalo o zájmové kroužky).

[26] Podle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel se za porušení rozpočtové kázně považuje *neoprávněné použití nebo zadržetí peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv, jejich příjemcem*. Podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel *neoprávněným použitím peněžních prostředků ze státního rozpočtu [...] je jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty; dále se jimi rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity*. Právním důsledkem porušení rozpočtové kázně je odvod za porušení rozpočtové kázně, jehož výše byla v projednávaném případě stanovena přímo v rozhodnutí o poskytnutí dotace (část IV. čl. 2 bod 3).

[27] Aby mohlo být stěžovateli kladeno za vinu porušení shora uvedené povinnosti (viz odstavec [25] tohoto rozsudku), musela by být jasně stanovena v konkrétním ustanovení rozhodnutí o poskytnutí dotace. V části II čl. 5 bod 1 tohoto rozhodnutí je stěžovateli obecně uložena povinnost naplnit monitorovací indikátory, které jsou uvedeny v přílohách č. 1 (kopie schválené projektové žádosti) a č. 7 tohoto rozhodnutí (změny před vydáním rozhodnutí). Stěžovateli je však třeba přisvědčit v tom ohledu, že z rozhodnutí o poskytnutí dotace není zřejmé, jaké konkrétní podmínky by měl splnit, aby došlo k „naplnění“ daných monitorovacích indikátorů. Nevyplývá z něj ani, že by moduly měly obsahovat nějaké „výstupy“ do projektu zařazených žáků nebo záznamy o „průběhu a výsledcích vyhledávání mimořádně nadaných dětí“.

[28] Pro závěr ohledně porušení rozpočtové kázně stěžovatelem (spočívajícím v nenaplnění závazné míry indikátoru 06.43.10 Počet nově vytvořených/inovovaných produktů, neboť nedoložil výsledky vyhledávání mimořádně nadaných dětí u 43 nově vytvořených vzdělávacích modulů) rozhodně nepostačuje, že se krajskému soudu „jeví logickým“, že pokud stěžovatel vytvořil projekt, jehož cílem má být vytvoření rámce pro identifikaci a rozvoj mimořádně nadaných dětí, pak takový „hodnotící výstup“ byl stěžovatel povinen předložit. Podstatné je, že tato povinnost nebyla výslovně stanovena v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Rozhodnutí totiž jen obecně stanoví, že stěžovatel je povinen poskytovateli dotace předkládat „naplnění monitorovacích indikátorů, které jsou obsaženy v přílohách č. 1 a č. 7 tohoto rozhodnutí“. Na stranách 48 až 50 přílohy č. 1 (kde je obsažena rubrika XII. Monitorovací indikátory) ohledně požadavků na hodnotící výstupy k této otázce není nic uvedeno, totéž platí o příloze č. 7.

[29] Nejvyšší správní soud upozorňuje na skutečnost, že povinností poskytovatele dotace bylo vymezit dotační podmínky jednoznačným, určitým a srozumitelným způsobem, který zajistí předvídatelnost postupu při případném zpětném vymáhání poskytnuté dotace (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2010, č. j. 1 Afs 77/2010 – 81, č. 2243/2011 Sb. NSS). To se v projednávané věci nestalo. V případě nejednoznačnosti dotačních podmínek není možné stěžovatele sankcionovat za jejich nesplnění. Poskytovatel dotace je totiž tím subjektem, který svým rozhodnutím vytváří právní rámec, v jehož mezích se má žadatel pohybovat. Pokud v rozhodnutí o poskytnutí dotace není jasně uvedeno, za jakých podmínek dojde k „naplnění“ uvedeného monitorovacího indikátoru, nelze stěžovateli přičítat k tíži, že nedostal určitým požadavkům, které poskytovatel dotace sice později vyžadoval (v podrobnostech odstavec [31] níže), avšak v rozhodnutí o poskytnutí dotace je jasně a srozumitelně neuvedl (viz odstavec [28] výše). Jinak řečeno, jestliže stěžovatel žádnou výslovně stanovenou povinnost neporušil, nemohl se dopustit ani porušení rozpočtové kázně (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2014, č. j. 5 Afs 90/2012 - 33).

[30] Proto je také nesprávný závěr žalovaného (s nímž se ztotožnil krajský soud), že ač podmínky pro čerpání dotace byly v rozhodnutí o poskytnutí dotace formulovány dostatečně určitě, přesto nebyly stěžovatelem splněny. Žalovaný k tomu ve shodě se správcem daně pouze uvedl, že stěžovatel „*nenaplnil míru splnění hodnoty monitorovacího indikátoru 06.43.10*“, čímž nebyl naplněn účel dotace (viz strany 13 - 14 rozhodnutí žalovaného). V této souvislosti odkázal na zprávu o daňové kontrole, ze které vyplývá, že stěžovatel některé výstupy z klíčových aktivit uvedených v příloze č. 1 rozhodnutí o poskytnutí dotace nerealizoval v plném rozsahu, a proto nedošlo k naplnění monitorovacích indikátorů, jejichž výše je uvedena v příloze č. 7 rozhodnutí o poskytnutí dotace.

[31] Nejvyšší správní soud ověřil, že správce daně na straně 6 zprávy o daňové kontrole konstatoval, že stěžovatel „*prokázal*“ ke dni 30. 9. 2011 počet dosažených hodnot ve výši 58 „produktů“. Z nich správce daně neuznal 43 nově vytvořených modulů se zaměřením na vyhledávání mimořádně nadaných dětí a žáků, neboť nebyl doložen průběh a výsledky vyhledávání mimořádně nadaných dětí. Na stranách 9 až 16 zprávy o daňové kontrole jsou vypsané názvy a obsahy neuznaných vzdělávacích modulů, které jsou k nahlédnutí na webovém portálu *Quo Vadis II*. Správce daně uvedl, že v žádném z těchto vzdělávacích modulů nejsou obsaženy výsledky, hodnocení či výstupy žáků, kteří byli zařazeni do projektu (správce daně především postrádal výsledky pozorování žáků ve školní práci, rozbor výsledků práce žáka a portfolio žáka, hodnocení testů a úloh, rozhovory s žákem a jeho rodiči), a proto nelze akceptovat započítání těchto projektů do monitorovacích indikátorů. Z tabulky na straně 19 zprávy o daňové kontrole je dále zřejmé, že cílová hodnota indikátoru *06.43.10 Počet nově vytvořených/inovovaných produktů* stanovená rozhodnutím o poskytnutí dotace je 48, hodnota dokládána stěžovatelem je 58 a hodnota naplněná dle zjištění správce daně je 8. Celkem tedy nebylo správcem daně akceptováno 50 vytvořených/inovovaných produktů (z toho 43 bylo zaměřeno na vyhledávání a rozvoj mimořádně nadaných dětí a žáků). Z této skutečnosti správce daně dovodil, že nebyl splněn cíl projektu „*vytvořit systém pro identifikaci a rozvoj mimořádně nadaných dětí*“.

[32] Ze shora uvedeného je zřejmé, že správce daně nepopíral, že stěžovatel neuznané moduly (zájmové kroužky) vytvořil. Postihoval ho však za to, že v žádném z těchto vzdělávacích modulů nejsou uvedeny výsledky, hodnocení či výstupy žáků, kteří byli zařazeni do projektu, což nerozporoval ani stěžovatel. Jak je však uvedeno výše, absence takových výstupů nemůže být porušením rozpočtové kázně, jelikož taková povinnost nebyla stanovena v rozhodnutí o poskytnutí dotace a ani nevyplývá z jeho příloh č. 1 a č. 7 (v podrobnostech odstavce [27] až [28] výše). Navíc ji ani nelze dovodit z obecného cíle projektu stěžovatele – vytvořit systém pro identifikaci a rozvoj mimořádně nadaných žáků - definovaného na straně 15 projektové žádosti, jak to činí daňové orgány a krajský soud.

[33] Současně je třeba přisvědčit stěžovateli, že správce daně pochybil, pokud na jedné straně připustil, že sám nemá znalosti, aby posoudil, zda jsou vzdělávací moduly po obsahové stránce způsobilé naplnit cíle projektu (jelikož se jedná o otázku odbornou), přesto současně uvedl, že cíle projektu nesplňují (viz strana 16 zprávy o daňové kontrole). Stejného pochybení se dopustil i krajský soud a žalovaný, kteří tento závěr aprobovali.

[34] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s daňovými orgány a krajským soudem, že pokud ve 43 vzdělávacích modulech nejsou uvedeny hodnotící výstupy, cíl projektu nemohl být naplněn (tím spíše, že taková povinnost stěžovateli nevyplývá z rozhodnutí o poskytnutí dotace). Takový závěr je rovněž v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, jež stanoví, že uložení odvodu nemůže být postaveno na ryze formalistickém přístupu, a proto je třeba zabývat se skutečným stavem věcí a účelem poskytnutých veřejných prostředků (viz např. rozsudek ze dne 25. 6. 2008, č. j. 9 Afs 1/2008 – 45). Pro vyhodnocení otázky, zda cíle projektu byly stěžovatelem naplněny, je třeba odborných znalostí z oblasti pedagogiky, kterými krajský soud



pokračování

ani daňové orgány nedisponovaly. Znalecký posudek vypracovaný znalcem v oboru Školství a kultura, odvětví pedagogika, by správním orgánům umožnil komplexně zjistit a posoudit veškeré skutkové okolnosti spočívající v charakteru projektu stěžovatele. Teprve na základě odborného posouzení znalce by správce daně mohl vyhodnotit, zda jsou nově vytvořenými moduly cíle projektu naplněny.

[35] Správce daně stěžovateli uložil odvod také za to, že nezaslal poskytovateli dotace poklady pro finanční vypořádání. I v tomto případě krajský soud pochybil, jestliže shledal závěr daňových orgánů ohledně porušení rozpočtové kázně stěžovatelem v souladu se zákonem.

[36] Ze správního spisu vyplývá, že poskytovatel dotace správci daně sdělil, že dne 9. 12. 2013 mu stěžovatel nezaslal podklady pro finanční vypořádání dotace. Tuto skutečnost následně potvrdil žalovanému dne 22. 1. 2016. Proti tomuto vyjádření stojí tvrzení stěžovatele, který namítal, že podklady zaslal poskytovateli dotace dne 11. 2. 2013 (k prokázání této skutečnosti předložil správci daně také kopii e-mailové zprávy, finanční vypořádání dotace a podací lístek ze dne 11. 2. 2013), přičemž současně připustil, že tak neučinil prostřednictvím požadovaného formuláře, jelikož podle něj neexistuje (viz odstavec [18] shora).

[37] Krajský soud správně poukázal na to, že dle části II. čl. 15 rozhodnutí o poskytnutí dotace mělo být finanční vypořádání učiněno v souladu s rozpočtovými pravidly a vyhláškou č. 52/2008 Sb. Podle § 75 rozpočtových pravidel *organizační složky státu, příspěvkové organizace a příjemci dotací a návratných finančních výpomocí provádějí finanční vypořádání se státním rozpočtem, státními finančními aktivy nebo Národním fondem v termínech a podle zásad, které stanoví ministerstvo vyhláškou* (jedná se právě o vyhlášku č. 52/2008 Sb. – pozn. Nejvyššího správního soudu). Ustanovení § 10 odst. 1 písm. a) této vyhlášky pak stanoví, že termínem pro předložení finančního vypořádání je 15. 2. následujícího rozpočtového roku (v posuzované věci se jedná o 15. 2. 2014).

[38] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole sice připustil, že stěžovatel finanční vypořádání zaslal poskytovateli dotace e-mailem dne 11. 2. 2013, avšak neučinil tak na příslušném formuláři předepsaném vyhláškou. Tomuto závěru přisvědčil také krajský soud a žalovaný. Žalovaný k tomu na straně 23 svého rozhodnutí dodal, že správce daně stěžovatelem předložené vypořádání neakceptoval, neboť formulář k finančnímu vypořádání dotace neobsahoval žádné částky (respektive obsahoval nulové hodnoty). Žalovaný tak vycházel ze sdělení poskytovatele dotace ze dne 22. 1. 2016, že mu dosud nebylo finanční vypořádání zasláno, z čehož žalovaný dovodil, že správce daně dospěl ke správnému závěru o porušení rozpočtové kázně stěžovatelem za nedodržení termínu pro zaslání finančního vypořádání dotace.

[39] Nejvyšší správní soud sice přisvědčuje krajskému soudu, že stěžovatelem zasláné vypořádání nelze považovat za řádné, jelikož nerespektuje požadovanou formu stanovenou výše uvedenou vyhláškou (formulář je skutečně její přílohou). Pokud jej však stěžovatel poskytovateli dotace zaslal včas (viz odstavce [36] a [37] tohoto rozsudku), ale podání obsahovalo nedostatky či bylo učiněno v nesprávné formě, bylo povinností poskytovatele dotace vyzvat stěžovatele k odstranění vad podání. Takový postup ostatně předpokládá § 10 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 52/2008 Sb., který stanoví, že *správce programu do 1. března následujícího rozpočtového roku prověří předložené podklady a v případě zjištěných nedostatků požádá účastníka programu o neodkladné provedení jejich opravy*. Pokud daňové orgány i přes absenci výzvy k odstranění vad podání dovodily, že došlo k porušení rozpočtové kázně stěžovatelem, neboť nedodržel termín pro podání finančního vypořádání, postupovaly nezákonně. Krajský soud pak pochybil, pokud jejich postup aproboval, neboť za výše popsáných okolností nelze automaticky dovozovat, že se stěžovatel dopustil porušení rozpočtové kázně.

[40] Závěrem lze ještě dodat, že s ohledem na povahu shledaných vad (kterých se dopustil jak krajský soud, tak i daňové orgány), v důsledku nichž není postaveno najisto, zda se stěžovatel

dopustil dvojího porušení rozpočtové kázně, se již Nejvyšší správní soud dalšími kasačními námitkami nezabýval, neboť by to bylo za těchto okolností nadbytečné.

[41] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nezákonný, a proto jej zrušil dle § 110 odst. 1, věty první s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku). Věc však krajskému soudu nevrátil k dalšímu řízení, jelikož současně rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. Pro zrušení rozhodnutí žalovaného totiž byly podmínky již v řízení před krajským soudem. Dle § 78 odst. 4 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok II. tohoto rozsudku). Dle § 78 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v odůvodnění tohoto rozsudku.

[42] Žalovaný se tak znovu musí důkladně zabývat tím, zda se stěžovatel skutečně dopustil dvojího porušení rozpočtové kázně. Pokud opětovně dospěje k závěru, že stěžovatel rozpočtovou kázeň porušil, bude nezbytné, aby přesně specifikoval, jaké konkrétní uložené povinnosti stěžovatel nerespektoval, a kde (v jakém ustanovení rozhodnutí o dotaci) jsou tyto povinnosti upraveny. Jestliže žalovaný bude zkoumat splnění cílů projektu, obstará si k tomu příslušná odborná vyjádření či znalecký posudek; v první řadě však řádně osvědčí obsah jednotlivých modulů.

[43] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[44] Jelikož stěžovatel dosáhl zrušení správního rozhodnutí, měl z procesního hlediska úspěch ve věci a náleží mu tak dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení vůči žalovanému. Žalovaný úspěch ve věci neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario*, ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[45] Důvodně vynaložené náklady v řízení před krajským soudem tvoří dva zaplacené soudní poplatky za řízení o žalobě ve výši 3 000 Kč, celkem tedy 6 000 Kč (před krajským soudem stěžovatel podal dvě žaloby; viz [22] shora), a dva poplatky za návrh na přiznání odkladného účinku žalob ve výši 1 000 Kč (celkem tedy 2 000 Kč). Zaplacené soudní poplatky v řízení před Nejvyšším správním soudem jsou tvořeny soudním poplatkem za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a poplatkem ve výši 1 000 Kč za návrh na přiznání jejího odkladného účinku. Co se týče odměny za zastupování advokátem, ta byla v řízení před krajským soudem určena podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – dále jen „*advokátní tarif*“, ve spojení s § 7 bodem 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč (2 x převzetí zastoupení a 2 x sepsání žaloby), tedy v celkové výši 12 400 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu částku 300 Kč za každý z uvedených úkonů právní služby, tedy celkem 1 200 Kč. Odměna za zastupování advokátem v řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za jeden úkon právní služby po 3 100 Kč (sepsání kasační stížnosti), spolu s náhradou hotových výdajů za tento úkon ve výši 300 Kč. Odměna advokáta za zastupování v řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti tak činí částku 17 000 Kč. Zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty

pokračování

(§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), a proto součást nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 3 570 Kč, tj. 21 % z částky 17 000 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

[46] Celkové důvodně vynaložené náklady stěžovatele činí 34 570 Kč (6 000 Kč + 2 000 Kč + 5 000 Kč + 1 000 Kč + 17 000 Kč + 3 570 Kč). Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšnému stěžovateli na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám jeho zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku (výrok III. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 29. září 2020

Mgr. Radovan Havelec  
předseda senátu