

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Josefa Baxy a soudců Zdeňka Kühna, Filipa Dienstbiera, Lenky Matyášové, Michala Mazance, Barbary Pořízkové a Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **město Krnov**, se sídlem Hlavní náměstí 1, Krnov, zast. Mgr. Josefem Tobiáškem, advokátem se sídlem Hlavní náměstí 1a, Krnov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2015, čj. 8645/15/5000-10470-702394, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 7. 2017, čj. 22 Af 34/2015-47,

t a k t o :

- I. Každé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeny jako méně závažné, zakládá porušení rozpočtové kázně [§ 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (rozpočtová pravidla), ve znění do 29. 12. 2011].
- II. Při 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.
- III. Týká-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 (§ 44a odst. 4 rozpočtových pravidel, ve znění do 29. 12. 2011).
- IV. Věc se vrací k projednání a rozhodnutí prvnímú senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Jádru sporu a dosavadní postup ve věci

[1] Rozšířenému senátu předkládá první senát NSS právní otázky, zda 1) každé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o dotaci vymezeny jako méně závažné, představuje porušení rozpočtové kázně; 2) je s každým porušením rozpočtové kázně ve smyslu

§ 44a odst. 4 písm. c), resp. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (rozpočtová pravidla), které se vztahuje k celému objemu poskytnuté dotace, spojen odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši celé poskytnuté dotace, nebo je správní orgán povinen stanovit výši odvodu proporcionálně s ohledem na závažnost zjištěného porušení.

[2] Rozhodnutím Ministerstva pro místní rozvoj ze dne 14. 8. 2009 byla žalobci poskytnuta dotace ve výši 7.870.000 Kč na realizaci záměru „Výstavba lokální infrastruktury Krnov-kasárna“. Dne 21. 11. 2013 podalo ministerstvo u Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) podnět k zahájení řízení ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně žalobcem. Na základě tohoto podnětu zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu, která dne 21. 8. 2014 vyústila ve vydání platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši poskytnuté dotace, tj. 7.870.000 Kč, spolu s penále ve výši 1 promile z této částky za každý den prodlení od 18. 9. 2009. Žalobce v souvislosti s čerpáním dotace totiž porušil povinnost podat včas žádost o vydání kolaudačního souhlasu; tato podmínka byla mezi ministerstvem a žalobcem sjednána jako závazná s tím, že její porušení bude postihováno odvodem za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech. Žalobce podal žádost o zhruba tři měsíce později.

[3] Platební výměr napadl žalobce odvoláním. Rozhodnutím ze dne 20. 3. 2015 žalovaný odvolání žalobce zamítl a platební výměr potvrdil.

[4] Žalobce se dále bránil správní žalobou, jíž krajský soud vyhověl a v záhlaví specifikovaným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil. Za zásadní považoval zodpovězení otázky, nakolik závažné bylo zjištěné porušení podmínek poskytnutí dotace. Krajský soud odkázal na judikaturu NSS, z níž plyne, že porušení podmínek dotace je třeba posuzovat s ohledem na dodržení účelu poskytnutí dotace. Za závažné porušení podmínek pak lze považovat pouze takové porušení, jímž došlo k neoprávněnému nakládání s poskytnutými prostředky. Nepostačí tedy, že je jako závažné smluvní strany sjednaly v dotačních podmínkách. V posuzovaném případě žalobce sice porušil podmínky dotace tím, že o vydání kolaudačního souhlasu požádal opožděně, to ale samo o sobě neodůvodňuje stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně ve výši poskytnuté dotace, neboť účel dotace tím nebyl dotčen. Dotace byla poskytnuta na výstavbu lokální infrastruktury, k čemuž také posloužila. Samotná skutečnost, že žádost o vydání kolaudačního souhlasu byla podána se zpožděním (byť stavba byla dokončená a způsobilá k užívání), na tom nemůže nic změnit. Krajský soud našel i další vady rozhodnutí žalovaného, které ovšem pro rozhodování rozšířeného senátu nejsou podstatné.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, neboť jej považuje za nezákonný z důvodu nesprávného posouzení rozhodných právních otázek. Stěžovatel se mj. vymezil vůči tvrzení soudu, že porušení podmínek dotace je třeba posuzovat pouze s ohledem na dodržení účelu poskytnutí dotace, přičemž pozdní podání žádosti o vydání kolaudačního souhlasu neodůvodňuje stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně ve výši poskytnuté dotace. K této problematice stěžovatel upozornil na rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2014, čj. 7 Afs 91/2013-28, který sice řeší poskytnutí návratné finanční pomoci, závěry v něm obsažené se však uplatní i ve vztahu k porušení rozpočtové kázně při poskytnutí dotace. Stěžovatel nerozporuje, že žalobce použil finanční prostředky v souladu s jejich účelovým určením. Avšak pro posouzení, zda nebyly použity neoprávněně, je třeba zvážit i dodržení dalších podmínek stanovených v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Tyto podmínky žalobce nedodržel a k porušení rozpočtové kázně proto došlo. Stěžovatel má za to, že krajský soud svými úvahami v zásadě nabádá potenciální příjemce dotací k beztrestnému porušování podmínek dotace.

[6] Žalobce se k obsahu kasační stížnosti na výzvu soudu žádným způsobem nevyjádřil.

II. Důvody pro postoupení věci rozšířenému senátu

[7] První senát po předběžné poradě nemá pochyb o tom, že k porušení dotační podmínky v posuzované věci došlo, neboť žalobce ve stanoveném termínu žádost o vydání kolaudačního souhlasu nepředložil a učinil tak až zhruba o tři měsíce později (samotná žádost o vydání kolaudačního souhlasu je datována až dnem 18. 3. 2010). Současně nicméně není sporu o tom, že účel poskytnutí dotace byl zachován, jelikož deklarovaný záměr byl včasně realizován.

[8] Za této situace byl první senát postaven před otázkou, zda zjištěné porušení dotačních podmínek odůvodňovalo stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, a to ve výši celé poskytnuté dotace. V této souvislosti zjistil, že dosavadní judikatura vztahující se k problematice je nejednotná a lze v ní vysledovat hned několik názorových proudů.

[9] Prvotní judikatura k problematice odvodů za porušení rozpočtové kázně vycházela z přísného pojetí, které bylo založeno na tezi, že poskytnutí dotace ze státního rozpočtu je nenárokové a jedná se tedy o dobrodíní. Poskytovatel dotace je oprávněn dotaci svázat striktními podmínkami, které je příjemce dotace povinen dodržovat (např. rozsudek ze dne 28. 6. 2006, čj. 1 Afs 92/2005-98). K této koncepci se NSS přihlásil i v rozsudku ze dne 19. 3. 2008, čj. 9 Afs 113/2007-63, v němž se zabýval situací, kdy příjemce dotace v rozporu s podmínkami dotace na výstavbu nájemních bytů přijal od budoucích nájemců předplacené nájemné, čímž fakticky porušil zákaz spolufinancování výstavby budoucími nájemníky. V citovaném rozhodnutí vyslovil devátý senát kategorický závěr, že neoprávněným použitím peněžních prostředků je třeba rozumět „*vynaložení peněžních prostředků, které je v rozporu nejen s podmínkami vztahujícími se přímo k deklarovanému a schválenému účelu, jak tvrdí stěžovatel, ale také takové vynaložení peněžních prostředků, které je v rozporu s dalšími podmínkami stanovenými právním předpisem, smlouvou, případně rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, na základě kterých byla dotace příjemci poskytnuta.*“ Nutno zdůraznit, že v dané věci nebylo pochyb o tom, že příjemce dotace nepoužil finanční prostředky v rozporu s jejich účelovým určením, což, jak připomněl i devátý senát, přispělo k prominutí penále Ministerstvem financí.

[10] V pozdější judikatuře se začaly objevovat snahy o zmírnění takto nastolené linie s tím, že je třeba zohlednit i rozsah a závažnost porušení dotačních podmínek. V této souvislosti lze zmínit rozsudek ze dne 31. 3. 2014, čj. 2 Afs 49/2013-34, který se týkal čerpání dotace na justiční areál v Brně. Na to navázal o dva měsíce později sedmý senát, který se v rozsudku ze dne 30. 5. 2014, čj. 7 Afs 91/2013-28, přihlásil k dřívějšímu striktnímu výkladu pojmu „*neoprávněné použití peněžních prostředků*“. Rozsudek druhého senátu vyložil tím způsobem, že z něj vyplývá toliko potřeba určit skutečný objem peněžních prostředků, ve vztahu k nimž byla rozpočtová kázeň porušena. O takovou situaci se nicméně ve věci posuzované sedmým senátem nejednalo, neboť porušená povinnost se vztahovala k celé částce čerpané dotace. Sedmý senát zopakoval, že neoprávněným výdejem prostředků je třeba rozumět nikoliv pouze jejich použití v rozporu se schváleným účelem, ale i porušení jiné závazné podmínky, jak ostatně výslovně stanovuje § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech. Jakkoliv sedmý senát připustil, že se v jím posuzované věci jednalo pouze o marginální pochybení, neshledal prostor pro zohlednění této skutečnosti ve fázi vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. Takto mohou správní orgány učinit pouze při případném následném postupu, jakým je možnost prominutí odvodu či prominutí penále.

[11] Pro úplnost je třeba dodat, že byt' se zde zmiňované závěry týkaly problematiky poskytnutí návratné finanční výpomoci, jsou plně aplikovatelné i na stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně při poskytnutí dotace, neboť vychází z výkladu týchž zákonných ustanovení, zejména z § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech obsahujícího definici

pojmu „*neoprávněné použití peněžních prostředků*“. Myšlenku, že správní orgány nemohou při porušení rozpočtové kázně ve vztahu k celému objemu dotace hodnotit přiměřenost výše odvodu, později zopakoval i devátý senát v rozsudcích ze dne 11. 12. 2014, čj. 9 Afs 101/2013-29, a ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 220/2014-34.

[12] Ačkoliv sedmý senát se vyjádřil k otázce výše odvodu i v případě marginálního porušení dotačních podmínek zcela jednoznačně, jiné senáty NSS tuto skutečnost v rámci svých pozdějších rozhodnutí zcela přehlížely a (aniž by věc předložily rozšířenému senátu) nastavily poněkud odlišný kurz. V rozsudku ze dne 26. 9. 2014, čj. 2 As 106/2014-46, se druhý senát zabýval porušením rozpočtové kázně, jehož se měl příjemce dotace dopustit opožděným předložením monitorovací zprávy. V této souvislosti dovodil, že odvod za porušení rozpočtové kázně nemohl být stanoven správně, pokud nebyla zohledněna závažnost zjištěného porušení rozpočtové kázně.

[13] Od rozsudku sedmého senátu se odchýlil i čtvrtý senát (rozsudek ze dne 10. 10. 2014, čj. 4 As 117/2014-39), který shledal nezákonným stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně v případě marginálního porušení dotačních podmínek. Na rozdíl od závěrů obsažených v rozsudku čj. 2 As 106/2014-46 se nicméně čtvrtý senát zabýval otázkou kvalifikace zjištěného porušení podmínek pod pojem „*neoprávněné použití peněžních prostředků*“. Rovněž s odkazem na údajnou ustálenou judikaturu vyslovil, že „*jakékoli porušení příslušné povinnosti související s poskytnutím dotace ještě bez dalšího nepředstavuje neoprávněné použití prostředků dotace, které musí být vráceno zpět do veřejného rozpočtu, přičemž při hodnocení tohoto porušení je třeba vždy přiblížit k účelu dotace a smyslu právní úpravy poskytování dotací z veřejných rozpočtů.*“ Příjemci dotace tak nelze dle mínění čtvrtého senátu povinnost odvodu stanovit za každé pochybení, ale je třeba vždy zohlednit, zda byly peněžní prostředky použity v souladu s účelem dotace či nikoliv.

[14] Na linii prosazující při rozhodování o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně princip proporcionality navázal NSS v několika svých dalších rozsudcích. K myšlence, že odvod za porušení rozpočtové kázně nemusí vždy představovat celou částku poskytnuté dotace (byť se porušení týká celého objemu dotace) se NSS přihlásil v rozsudku ze dne 5. 12. 2014, čj. 4 As 215/2014-40, či v rozsudku ze dne 31. 3. 2015, čj. 5 As 95/2014-46. Zde pátý senát zdůraznil, že částkou, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň, nelze automaticky rozumět částku celé dotace. Nižší odvod pak přichází v úvahu nejen u porušení těch podmínek, které poskytovatel dotace vyčlení jakožto méně závažné (§ 14 odst. 5, resp. 6 zákona o rozpočtových pravidlech), ale též u podmínek zbylých. Úvaha o přiměřenosti odvodu je tedy na místě i v rámci stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel. Na tom nemůže dle mínění pátého senátu nic změnit „*ani institut prominutí odvodu obsažený v § 44a odst. 10 a 11 zákona o rozpočtových pravidlech. Podle těchto ustanovení může být odvod za porušení rozpočtové kázně nebo penále za prodlení z důvodů hodných zvláštního zřetele zcela nebo zčásti prominut. Tento institut sloužící k odstranění či zmírnění tvrdosti, který z logiky věci lze využít až poté, co byly odvod za porušení rozpočtové kázně a případné penále nezměnitelným způsobem pravomocně vyměřeny, je institutem mimořádné povahy, jehož smyslem není suplovat úvahu, která náleží již do fáze samotného vyměření odvodu a penále.*“ Pátý senát se tak zřetelně vymezil vůči rozsudku čj. 7 Afs 91/2013-28, který naopak instituty prominutí odvodu a prominutí penále shledal jako jediný prostor pro zohlednění závažnosti porušení dotačních podmínek a případné absence negativních následků takového porušení.

[15] Názorová linie, že ne každé porušení dotačních podmínek představuje porušení rozpočtové kázně, pak našla odraz v rozsudku ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 122/2014-34, v němž devátý senát akcentoval nutnost aplikovat § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech ústavně konformním a proporcionalním způsobem. Jestliže tedy v daném případě nemělo zjištěné porušení dotačních podmínek vliv na využití poskytnutých finančních prostředků na zamýšlený

účel a nebyla dotčena kontrolní oprávnění poskytovatele dotace, nebyly splněny podmínky pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Obdobných závěrů se přidržel i čtvrtý senát v rozsudku ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 221/2015-24, v němž vyslovil, že „*pochybení v podobě nezaslání roční zprávy o činnosti s účetní závěrkou, resp. neprokázání včasného zaslání této zprávy ze strany žalobce, sice (...) představuje porušení podmínek dotace, avšak nikoli takového charakteru, aby odůvodnilo uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu, nadto ve výši poskytnuté dotace.*“ Správní orgány měly dle mínění čtvrtého senátu zaměřit pozornost na to, že žalobce finanční prostředky řádně využil a naplnil účel poskytnuté dotace. Na tom nemohlo zjištěné pochybení, které navíc nastalo až následně (tj. poté, co žalobce poskytnutou částku v souladu s jejím účelem využil) nic změnit, a nemohlo proto způsobit neoprávněné nakládání s peněžními prostředky ze státního rozpočtu.

[16] Je tedy dle prvního senátu zjevné, že v judikatuře NSS nepanuje v otázce porušení rozpočtové kázně jednota. Vysledovat lze tři základní názorové proudy, z nichž jeden zcela odmítá možnost posuzování proporcionality stanovení výše odvodu ve vztahu k charakteru a závažnosti porušení dotačních podmínek, vyjma případů, kdy se porušení vztahuje toliko k určité sumě poskytnutých finančních prostředků, nikoliv k celé částce dotace (zejména prvotní judikatura k problematice odvodu za porušení rozpočtové kázně, z novější judikatury především rozsudek čj. 7 Afs 91/2013-28). Vedle toho se objevují názory, že posuzování porušení rozpočtové kázně musí být vedeno zásadou proporcionality. Proporcionalitu pak lze zohlednit buď již ve fázi kvalifikace postupu příjemce dotace pod pojem „*neoprávněné použití peněžních prostředků*“, potažmo „*porušení rozpočtové kázně*“ (např. rozsudky čj. 4 As 117/2014-39, nebo čj. 9 As 122/2014-34), nebo až ve fázi stanovení výše odvodu (např. rozsudky čj. 2 As 106/2014-46, čj. 4 As 215/2014-40).

[17] Za nežádoucí považuje první senát i skutečnost, že mnohá novější rozhodnutí NSS shora popsané rozpory bagatelizují a judikaturu k problematice odvodu za porušení rozpočtové kázně označují za zcela konstantní. Za tímto účelem zpravidla zamlčují tu judikatorní linii, která nekoresponduje s názorem rozhodujícího senátu, případně její závěry bez bližší argumentace označují za nepřiléhavé, či je přímo dezinterpretují. Ačkoliv nemá první senát pochyb o tom, že takový postup byl vždy veden upřímnou snahou nalézt spravedlivé řešení odpovídající okolnostem daného případu, nelze pomíjet, že přehlížení přetrvávajících judikatorních rozporů posiluje nejistotu příjemců a poskytovatelů dotací, pro něž je rozhodovací činnost v této oblasti jen obtížně předvídatelná. Správní orgány obdařené kontrolními pravomocemi v oblasti dodržování rozpočtové kázně pak nemají k dispozici jasné vodítko, jakým způsobem by měly ke zjištěným nedostatkům přistupovat, což nadměrně prodlužuje i délku řízení, neboť účastníci jsou nuceni obracet se ve zvýšeném množství případů na správní soudy.

[18] První senát se přiklání k názoru, že i takové porušení dotačních podmínek, jímž není dotčen samotný účel poskytnuté dotace, představuje porušení rozpočtové kázně, a odůvodňuje tak stanovení odvodu za její porušení. To však nikoliv v plné výši poskytnuté dotace, ale pouze v takové částce, která je přiměřená s ohledem na závažnost a důsledky konkrétního porušení.

[19] Ze shora uvedených důvodů rozhodl první senát o předložení věci rozšířenému senátu k zodpovězení těchto otázek:

- 1) Představuje každé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o dotaci vymezeny jako méně závažné, porušení rozpočtové kázně?
- 2) Je s každým porušením rozpočtové kázně ve smyslu § 44a odst. 4 písm. c), resp. b) zákona o rozpočtových pravidlech, které se vztahuje k celému objemu

poskytnuté dotace, spojen odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši celé poskytnuté dotace, nebo je správní orgán povinen stanovit výši odvodu proporcionálně s ohledem na závažnost zjištěného porušení?

III. Posouzení věci rozšířeným senátem

III.1. *Pravomoc rozšířeného senátu*

[20] Podle § 17 odst. 1 s. ř. s., dospěl-li senát NSS při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí NSS, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Rozšířený senát tedy dále zvážil, zda je tu vskutku rozpor v judikatuře tak, jak ho vymezil předkládající první senát.

[21] Rozšířený senát především zdůrazňuje, že v kontinentální právní kultuře je obvyklé, že soud se v rozhodnutí nevyjádří ke všem možným souvislostem výkladu určitého zákonného ustanovení, ale vykládá ho jen v okolnostech posuzovaného případu. Běžný judikát neaspiruje na to být ani učebnicí, ani odbornou příručkou detailně vysvětlující všechny možné variace výkladu zákona dle proměňujících se okolností nejrůznějších případů, které se před soudem mohou v budoucnosti objevit. Pokud některá soudní rozhodnutí v minulosti výslovně nedeklarovala, že *v jiných než aktuálně řešených* případech lze přihlédnout též k závažnosti a rozsahu porušení dotačních podmínek, neznamená to ještě, že se tím zavřely dveře pro možné posuzování závažnosti porušení podmínek v případech, které si takové posouzení zaslouží. Jde také o to, jak argumentoval v kasační stížnosti stěžovatel. Nutno zdůraznit, že rozhodnutí soudu je v zásadě odpovědí na konkrétní argumenty kasační stížnosti. Rozpory v judikatuře proto mohou být i zdánlivé, třeba proto, že ve dvou zcela srovnatelných věcech byla v jednom případě podána precizní kasační stížnost, jejíž stížní body se přesně trefují do sporných otázek, zatímco ve v druhém případě byla podána jen kasační stížnost zcela obecná (srov. např. rozsudek ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 220/2014-34, věc *Obec Dlažkovice*, kterým sice argumentuje předkládající senát, v jehož bodě 14 však soud upozornil na zcela obecný ráz kasační stížnosti, jemuž logicky odpovídá i obecný styl argumentace soudu).

[22] Může se vskutku zdát, ve shodě s tím, co říká předkládající senát, že určitá část judikatury naznačuje, že ani bagatelní porušení podmínek vůbec nelze vzít do úvahy při stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Takto viz zejména v bodě [10] cit. rozsudek čj. 7 Afs 91/2013-28, který mj. zmínil, že povaha porušení podmínek byla marginální, a jako řešení zmínil prominutí odvodu či prominutí penále. Sedmý senát navíc upozornil, že v daném případě nebyly dotační prostředky použity v rozporu s jejich účelem, což však nemá žádný vliv na existenci porušení rozpočtové kázně. Ke stejnému závěru již předtím dospěl např. devátý senát v rozsudku ze dne 19. 3. 2008, čj. 9 Afs 113/2007-63, věc *Město Louny*; skutečnost, že žalobce nepoužil finanční prostředky v rozporu s jejich účelovým určením, byla dle devátého senátu nesporná, to však nic nezměnilo na posouzení celé věci jako porušení rozpočtové kázně.

[23] Rozšířený senát ovšem upozorňuje, že z obou rozhodnutí vůbec neplyne, že by závažnost porušení nemohla být vzata v potaz při rozhodování o výši odvodu (jakkoliv jsou tedy tato rozhodnutí nekompatibilní s prvním rozhodovacím proudem, vymezeným v následujícím bodě, jsou slučitelná s druhou linií judikatury, vymezenou v bodě [27] dále).

[24] Judikatura je tedy jednotná v otázce, že při rozhodování o tom, zda došlo k porušení dotačních podmínek a určování odvodu za porušení rozpočtové kázně, je třeba v odůvodněných případech hodnotit konkrétní okolnosti a závažnost porušení dotačních podmínek.

[25] Sporná je však naproti tomu otázka, zda má být posuzována závažnost porušení dotačních podmínek již v okamžiku rozhodování, že došlo k porušení rozpočtové kázně, nebo zda má být závažnost porušení podmínek zvažována až při určování odvodu za porušení rozpočtové kázně.

[26] Na jedné straně stojí právní názor, podle něhož nikoliv každé porušení dotačních podmínek představuje porušení rozpočtové kázně; na zřetel nutno brát též otázku, zda došlo k naplnění účelu dotace. Takto rozhodoval např. čtvrtý senát v rozsudku ze dne 10. 10. 2014, čj. 4 As 117/2014-39, věc *Lovochemie*, body 41-46 (s početnou citací další judikatury, kterou čtvrtý senát označuje jako „konstantní“). V bodě 53 tohoto rozsudku pak čtvrtý senát uzavřel:

„V posuzované věci tak je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že nelze než dospět k závěru, že po materiální stránce k neoprávněnému použití nebo zadržení peněžních prostředků nedošlo, neboť žalobce si poskytnutou dotaci neponechal a použil ji v souladu s jejím účelem na zaplacení části nákladů souvisejících s předmětným projektem. Stěžovatel tuto skutečnost dostatečně nezohlednil, ač si jí byl vědom. Ostatně sám poskytovatel dotace (MPO) v již zmíněném protokolu ze dne 6. 11. 2009, č. 78/2009 dospěl k závěru, že provedenou kontrolou čerpání a užití finančních prostředků ze státního rozpočtu, které byly poskytnuty žalobci na podporu projektu, nebylo zjištěno porušení zákona o rozpočtových pravidlech ani zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, když finanční prostředky z dotace byly využity na realizaci projektu v souladu s podmínkami stanovenými poskytovatelem. Nejvyšší správní soud tak má s ohledem na výše uvedené za to, že v posuzované věci nebyl dán důvod k vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, neboť žalobce, přestože porušil předmětná ustanovení podmínek, se nedopustil porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech.“

(zvýraznění doplnil rozšířený senát)

[27] Naproti tomu stojí opačný rozhodovací proud, který rovněž, jak správně upozorňuje předkládající první senát, sám sebe prezentuje jako „konstantní“ judikaturu. Tento druhý proud rovněž připouští posuzování závažnosti porušení dotačních podmínek, ovšem ve fázi stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Např. druhý senát v rozsudku ze dne 26. 9. 2014, čj. 2 As 106/2014-46, věc *Město Šlapanice*, nejprve vysvětlil, že rozsudek čj. 7 Afs 91/2013-28 (viz bod [22] shora) se týkal otázky, „zda se v daném případě příjemce dotace vůbec dopustil porušení rozpočtové kázně“, nikoliv tedy otázky, jakou výši odvodu mu měla být stanovena (bod 25 věci *Město Šlapanice*). V bodě 26 pak druhý senát takto shrnuje dosavadní „jednotnou“ judikaturu:

„[J]udikatura zdejšího soudu v tomto ohledu jednotná a reflektující, že při stanovení výše odvodu je třeba zvažovat okolnosti konkrétního porušení rozpočtové kázně a vycházet z principu proporcionality mezi závažností tohoto porušení a výší z ně předepsaného odvodu. Z uvedené judikatury plyne, že v každém konkrétním případě je třeba vážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či k odvodu odpovídajícímu konkrétnímu dílčímu pochybení. Pokud v nyní projednávané věci krajský soud stěžovateli vytkl, že se nezabýval závažností zjištěných pochybení ve vztahu k výši vyměřeného odvodu, má jeho závěr oporu v konstantní judikatuře, od které Nejvyšší správní soud nemá důvod se odchýlit.“

(zvýraznění doplnil rozšířený senát)

[28] Existence právě uvedeného rozporu je nepochybná. Několikrát tento rozpor zmínila další judikatura (viz shodně rozsudky ze dne 12. 10. 2016, čj. 1 Afs 116/2016-34, věc *Obec Nečtiny*, bod 27, a ze dne 30. 3. 2017, čj. 2 Afs 142/2016-32, věc *ALEMA Lanškroun*, bod 29), kriticky jej zmiňuje i právní literatura (MATUŠKOVÁ, Tereza. Proporcionalita odvodu za porušení rozpočtové kázně příjemcem dotace. *Právní rozhledy*, 2016, č. 3, s. 86-95.).

[29] Pravomoc rozšířeného senátu je tedy dána.

III.2. Právní názor rozšířeného senátu

[30] Pro posouzení věci, jak správně uvádí předkládající první senát, je klíčovým pojem „*neoprávněné použití peněžních prostředků*“.

[31] Podle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel se za porušení rozpočtové kázně považuje mj. *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, ve znění do 29. 12. 2011, se *neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, rozumí jejich výdej, jebož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity*.

[32] Právním důsledkem porušení rozpočtové kázně je odvod za porušení rozpočtové kázně, který činí částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň [viz § 44a odst. 4 písm. c), respektive počínaje 20. 12. 2015 písm. b) rozpočtových pravidel]. Pouze u podmínek, které poskytovatel dotace vyčlenil jako méně závažné, se uplatní odvod podle § 44a odst. 4 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech, tj. ve výši maximálně 5 % dotace.

[33] Jednou z elementárních zásad působení práva ve společnosti je, že zásahy veřejné moci do právní sféry fyzických a právnických osob musí být přiměřené. Ve vztahu k rozhodování o odvodu za porušení rozpočtové kázně to znamená, že při ukládání odvodu nelze abstrahovat od závažnosti porušení dotačních podmínek.

[34] Jak rozšířený senát výše vysvětlil, judikatura je jednotná v otázce, že odvod musí být přiměřený povaze porušení povinnosti. Týká-li se porušení povinnosti samostatné části poskytnuté dotace, odvod se má týkat pouze celé takto vymezené částky. Nelze-li ovšem porušení povinností izolovat jen na část dotace, tedy porušení povinností se týká dotace jako celku, judikatura nabízí dva způsoby odůvodnění přiměřenosti výše odvodu za formální či marginální porušení povinností příjemcem dotace: (1) Proporcionalitu je třeba uvažovat již při určování, zda došlo k porušení rozpočtové kázně. Pokud pochybení bylo pouze formálního charakteru a nemá vliv na účel, který je poskytnutím dotace sledován, nemůže se jednat o kvalifikované porušení rozpočtové kázně. Judikatura zde zdůrazňuje naplnění účelu dotace (viz např. rozsudek ve věci *Lovochemie*, cit. v bodě [26] shora); (2) Princip proporcionality se použije až při rozhodování o výši odvodu, a to tak, že individuální okolnosti rozpočtové kázně se musí promítnout ve výši odvodu, byť shledané pochybení zasahuje celý objem poskytnuté dotace. Stoprocentní odvod totiž nemůže být důvodný, jedná-li se o marginální nedostatek při čerpání dotace (srov. např. rozsudek ve věci *Město Šlapanice*, cit. v bodě [27]).

[35] Dle rozšířeného senátu nelze první naznačené řešení akceptovat. Zákon v § 44 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 3 písm. e) rozpočtových pravidel definuje neoprávněné použití peněžních prostředků zcela jasně. Porušení povinnosti totiž váže nejen na porušení povinnosti stanovené právním předpisem nebo rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, ale též na porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty. Porušení účelu, o kterém hovoří rozsudek ve věci *Lovochemie*, je jen jednou z mnoha typových situací, za kterých lze hovořit o neoprávněném použití peněžních prostředků.

[36] Rozšířený senát v tomto smyslu upozorňuje, že rozpočtová pravidla jasně v § 14 odst. 4 rozlišují *případné další podmínky, které musí příjemce v souvislosti s použitím dotace nebo návratné finanční výpomoci splnit*, na straně jedné, a *ostatní povinnosti, které příjemce v souvislosti s poskytnutím dotace nebo návratné finanční výpomoci plní a jejichž nedodržení není neoprávněným použitím podle § 3 písm. e)*, na straně druhé. Nelze tedy jasnou zákonnou dikcí obcházet tím, že správce daně nebo dokonce až soud zpětně prohlásí některou ze závazných dotačních podmínek za nevýznamnou, a proto nezakládající vůbec porušení rozpočtové kázně. Takovýto výklad by závažným způsobem narušil vnitřní uspořádání poměrů dotačního vztahu. Poskytnutí dotace představuje dobrodiní ze strany státu, čemuž odpovídá i oprávnění poskytovatele dotace svázat příjemce dotace přísnými podmínkami.

[37] Výklad naznačený v rozhodovací linii reprezentované rozsudkem ve věci *Lovochemie* by mohl mít nepřijatelné dopady. Jak správně poznamenal stěžovatel a v návaznosti na něj i předkládající senát, příjemci dotací by nebyli žádným způsobem motivováni k plnění těch podmínek, které se nevztahují bezprostředně k účelu poskytnutí dotace, a mohli by na jejich plnění zcela rezignovat.

[38] Rozšířený senát proto souhlasí s předkládajícím prvním senátem, že při stanovení výše odvodu je třeba zvažovat všechny podstatné okolnosti konkrétního porušení rozpočtové kázně a vycházet z principu přiměřenosti, tedy rozumného poměru mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu. Pokud tedy okolnosti konkrétního případu vyvolávají otázku ohledně závažnosti porušení dané povinnosti, musí správce daně 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. V každém případě však půjde o porušení rozpočtové kázně.

III.3. Závěr

[39] Každé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeny jako méně závažné, zakládá porušení rozpočtové kázně [§ 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel].

[40] Při 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) a své rozhodnutí náležitě odůvodnit.

[41] Týká-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 (§ 44a odst. 4 rozpočtových pravidel).

IV. Další postup ve věci

[42] Rozšířený senát posoudil spornou právní otázku. Protože kasační stížnost předkládá i řadu dalších otázek, rozšířený senát podle § 71 odst. 1 Jednacího řádu NSS rozhodl usnesením jen o této otázce. Věc vrací prvnímu senátu, který o věci rozhodne v souladu s vysloveným právním názorem.

Poučení: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. října 2018

Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu