



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **O. V.**, zast. JUDr. Jaroslavem Svejkovským, advokátem v Plzni, Kamenická 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, Hálkova 14, Plzeň, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 4. 2005, č. j. 30 Ca 118/2002 – 55,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobci **se přiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1075 Kč.
- III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

**O d ů v o d n ě n í :**

Včas podanou kasační stížností se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Plzni shora označeného, jímž bylo výrokem I. rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 25. 3. 2002, č. j. 8714/170/2001 a rozhodnutí Finančního úřadu Plzeň – sever ze dne 18. 7. 2001 č. j. 43516/01/145960/0284 a rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 17. 5. 2002, č. j. 9034/170/2001 a rozhodnutí Finančního úřadu Plzeň – sever ze dne 18. 7. 2001 č. j. 43517/01/145960/0284 zrušeno pro nezákonnost a obě věci vráceny žalovanému k dalšímu řízení. Výrokem II. byla žalovanému uložena povinnost nahradit žalobci náklady řízení v celkové výši 10 865,50 Kč k rukám JUDr. Jaroslava Svejkovského, advokáta v Plzni, Kamenická 1, do 30ti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 3. 2002, č. j. 8714/170/2001, o odvolání žalobce proti platebnímu výměru na odvod zadržovaných prostředků státního rozpočtu republiky č. j. 43516/01/145960/0284 ze dne 18. 7. 2001 ve výši 417 550,60 Kč, vydanému Finančním úřadem Plzeň – sever, bylo dle § 78 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), v platném znění, za použití § 30 a § 5 odst. 2 a § 11 odst. 1 zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky), ve znění pozdějších předpisů, a podle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bylo změněno v částce odvodu uloženou shora uvedeným platebním výměrem č. j. 43516/01/145960/0284 ze dne 18. 7. 2001 z 417 550,60 Kč na 1 500 000 Kč a v textu „platební výměr na odvod zadržovaných prostředků státního rozpočtu republiky“ a „ukládá odvést do státního rozpočtu republiky zadržené prostředky státního rozpočtu republiky (dále jen daň)“ bylo nahrazeno textem „platební výměr na odvod neoprávněně použitých prostředků státního rozpočtu republiky“ a „ukládá odvést do státního rozpočtu republiky neoprávněně použité prostředky státního rozpočtu“.

Z odůvodnění žalovaného (stěžovatele) je zřejmé, že platebním výměrem č. j. 43516/01/145960/0284 ze dne 18. 7. 2001 byl uložen žalobci podle § 30 odst. 1 a 6 zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla), (*pozn. NSS: tento zákon byl s účinností od 1. 1. 2001 zrušen zákonem č. 218/2000 Sb.*) odvod neoprávněně zadržovaných prostředků státního rozpočtu ve výši 417 550,60 Kč. Žalobci byla poskytnuta na základě Rozhodnutí Ministerstva financí o poskytnutí investiční dotace (návrtné fin. výpomoci) ze státního rozpočtu ze dne 7. 9. 1998 systémová dotace a návratná finanční výpomoc na akci Kanalizace V., evidenční číslo 398310 16 65 058, a to na rok 1998 systémová dotace maximálně ve výši 1 500 000 Kč a na rok 1999 systémová dotace maximálně ve výši 520 000 Kč a návratná finanční výpomoc maximálně ve výši 2 020 000 Kč. Finanční úřad Plzeň-sever provedl ve dnech 15. 5. 2001 a 18. 6. 2001 kontrolu čerpání systémové dotace poskytnuté na rok 1998 /viz Zpráva o daňové kontrole podle § 16 zákona o správě daní a poplatků č. j. 34336/01145960/ a zjistil porušení rozpočtové kázně, konkrétně nedodržení finanční spoluúčasti obce při realizaci akce v r. 1998. Proto předepsal obci V. platebním výměrem č. j. 43516/01/145960/0284 ze dne 18. 7. 2001 odvod zadržovaných prostředků státního rozpočtu republiky ve výši 417 550,60 Kč. Jak odvolatel uvedl ve svém odvolání, dotace byla podle podmínek poskytování zajištěna vždy pro akci v délce trvání jednoho roku, a proto byl i pro každý rok samostatně stanoven (shora uvedeným Rozhodnutím) systém financování investiční akce, a proto je i každý rok ve vztahu k čerpání prostředků státního rozpočtu posuzován samostatně /dle § 11 odst. 1 zákona č. 576/1990 Sb. mohou být rozpočtové prostředky použity pouze v příslušném rozpočtovém roce, a to k účelům, na které byly státním rozpočtem určeny/. Pro rok 1998 bylo Rozhodnutím stanoveno, že podíl vlastních zdrojů investora na financování dané akce bude činit minimálně 1 500 000 Kč (ř. 8041 Rozhodnutí) a systémová dotace maximálně 1 500 000 Kč (ř. 8045 Rozhodnutí). Tomu odpovídá i desátá z Podmínek čerpání investiční dotace (návrtné finanční výpomoci), které jsou nedílnou součástí shora uvedeného Rozhodnutí, dle které byl objem k realizaci v roce 1998 s účastí vlastních zdrojů 3 000 000 Kč. Ze Zprávy o kontrole vyplývá, že obec V. v roce 1998 nejdříve použila k financování akce dotačních prostředků v plné výši, tedy ve výši 1 500 000 Kč a vlastní prostředky s ohledem na nižší celkový objem realizace pak nepoužila v předepsané minimální výši tj. ve výši 1 500 000 Kč, ale pouze ve výši 1 082 449,40 Kč. Je patrné, že pokud obec nejprve vyčerpala celou poskytnutou dotaci, tak při současném nižším objemu realizace nemohla podmínku závazného minimálního použití vlastních zdrojů splnit. Obec měla tedy nejprve použít vlastní prostředky ve výši 1 500 000 Kč tak, aby podmínku minimálního použití vlastních zdrojů mohla splnit a teprve

zbylé náklady, tedy náklady ve výši 1 082 449,40 Kč měla hradit z poskytnuté dotace. Úspory ve výši 417 550,60 Kč (3 000 000 Kč – 1 500 000 Kč – 1 082 449,40 = 417 550,60 Kč), plynoucí z nižšího objemu realizace, pak měly být úsporami dotačních prostředků a ty měly být v rámci ročního zúčtování se státním rozpočtem vráceny zpět. Jak je uvedeno shora, obec však tímto způsobem nepostupovala. V Rozhodnutí o poskytnutí investiční dotace (návrtné fin. výpomoci) ze státního rozpočtu byla stanovena podmínka proinvestování stanovené částky z vlastních zdrojů, což jinými slovy řečeno znamená, že dotace mohla být použita pouze tehdy, byla-li proinvestována minimálně stanovená částka z vlastních zdrojů. Nebyla-li tato podmínka (podmínka proinvestování stanovené částky z vlastních zdrojů) splněna, nebyl dodržen účel, na který byla dotace poskytnuta, tj. pořízení investičního majetku obcí za předem daných - vymezených podmínek, čímž došlo k porušení § 5 odstavec 2 zákona č. 576/1990 Sb., který mimo jiné stanoví, že na konkrétní akce nebo předem stanovené okruhy potřeb se poskytují za podmínek stanovených zásadami dotační politiky účelové dotace, které mohou být použity jen na určené účely a současně § 11 odst. 1 zákona č. 576/1990 Sb., dle kterého mohou být rozpočtové prostředky použity pouze k účelům, na který byly státním rozpočtem určeny, a tedy k neoprávněnému použití prostředků poskytnuté dotace. Ze strany obce V. nedodržením podmínky minimální spoluúčasti vlastních zdrojů nebyl dodržen účel, na který dotace byla poskytnuta - tedy spolufinancování investiční akce - Kanalizace V. z prostředků státního rozpočtu za předem stanovených podmínek, čímž došlo k porušení § 5 a § 11 zákona č. 576/1990 Sb., a tedy k neoprávněnému použití prostředků dotace a tedy k porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 30 odst. 1 zákona č. 576/1990 Sb., s důsledkem odvodu této dotace zpět do státního rozpočtu. Žalobcovo tvrzení, že ze strany obce nedošlo k žádnému obohacení a že došlo pouze k minimálnímu časovému posunu ve vztahu k vyúčtování provedených prací a jejich úhradě, považoval žalovaný ve vztahu k výše uvedenému bezpředmětné, jelikož dotace byla podle Rozhodnutí zajištěna vždy pro akci v délce trvání jednoho roku (§ 11 odst. 1 zákona č. 576/1990 Sb.), a proto se tedy finanční úřad zabýval ve vztahu k hospodaření s dotací poskytnutou na r. 1998 vyúčtováním v daném konkrétním roce a nezkoumal jej v kontextu s konečným vyúčtováním celé akce (v kontextu s vyúčtováním roku 1999). Odvolací orgán tedy porušení § 2 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků správcem daně neshledal.

Krajský soud v Plzni po nařízeném jednání shledal, že v přezkoumávaném případě rozhodnutí Finančního úřadu Plzeň - sever i Finančního ředitelství v Plzni vycházejí se stejného a nesporného skutkového stavu, avšak ze způsobu nakládání s finančními prostředky žalobce a s finančními prostředky poskytnuté formou investiční dotace ze státního rozpočtu dovodili odlišné právní závěry. Finanční úřad Plzeň - sever dospěl k závěru, že na financování investiční akce Kanalizace V. byla obec povinna použít nejdříve vlastní finanční prostředky a teprve na pokrytí zbývajících nákladů finanční prostředky státního rozpočtu z poskytnuté dotace. Správce daně dospěl k závěru, že nesplněním této povinnosti porušil žalobce § 5 odst. 2 a § 11 odst. 1 rozpočtových pravidel republiky, čímž došlo k zadržení prostředků státního rozpočtu a tyto finanční prostředky předepsal žalobci k odvodu ve výši nesplněné minimální finanční spoluúčasti obce na investiční akci. Podle názoru krajského soudu tento právní názor je v rozporu s výkladem § 5 odst. 2 a § 11 odst. 1 rozpočtových pravidel republiky, a navíc postrádá logické opodstatnění. Z nesporně zjištěného skutkového stavu vyplývá, že v roce 1998 žalobce prostředky státního rozpočtu poskytnuté formou investiční dotace žalobce nezadržel, neboť v poskytnuté výši 1 500 000 Kč byly v roce 1998 použity na finanční pokrytí fakturovaných investičních nákladů. Podle názoru krajského soudu je nezbytné vykládat pojem zadržené prostředky státního rozpočtu a pojem neoprávněně použité prostředky státního rozpočtu v souvislosti s § 5 odst. 2, § 11 odst. 1 a § 30 odst. 1. Z výkladu těchto zákonných ustanovení krajský soud

dovodil, že k zadržení prostředků státního rozpočtu dochází při porušení časové posloupnosti použití těchto finančních prostředků a k neoprávněnému použití prostředků státního rozpočtu dochází při porušení účelu jejich používání. Z tohoto výkladu a ze zjištěného skutkového stavu vyplývá, že Finanční úřad Plzeň - sever nesprávně dovodil, že v roce 1998 žalobce prostředky státního rozpočtu zadržel. Právní závěr Finančního úřadu Plzeň - sever je navíc pouze hypotetický, neboť by odpovídal situaci, kdy obec v roce 1998 by nevyčerpala dotaci poskytnutou v maximální výši 1 500 000 Kč a ve zbývající části 417 550,60 Kč by tuto dotaci dočerpala v roce 1999. Tato situace však nenastala. Ze stejného skutkového stavu žalovaný dovodil odlišný právní závěr. Vycházel z obsahu rozhodnutí Ministerstva financí o poskytnutí dotace a z obsahu zprávy o provedené kontrole u žalobce, ze které vyplynulo, že žalobce v roce 1998 použil k financování akce dotačních prostředků ve výši 1 500 000 Kč a vlastní prostředky s ohledem na nižší celkový objem realizace pak nepoužil v předepsané minimální výši 1 500 000 Kč, ale pouze ve výši 1 082 449,40 Kč. Z tohoto stavu žalovaný usoudil, že pokud žalobce nejprve vyčerpал celou poskytnutou dotaci, tak při současném nižším objemu realizace investiční akce nemohla být splněna podmínka závazného minimálního použití vlastních finančních zdrojů. Žalobce měl tedy nejprve použít vlastní prostředky ve výši 1 500 000 Kč, aby podmínku minimálního použití vlastních zdrojů mohl splnit, a teprve zbylé náklady měl hradit z poskytnuté dotace. Pokud by tyto náklady činily 1 082 449,40 Kč, jednalo by se o úspory ve výši 417 550,60 Kč, které měly být v rámci ročního zúčtování dotačních prostředků se státním rozpočtem vráceny zpět. Žalovaný vykládal rozhodnutí Ministerstva financí o poskytnutí dotace tak, že vzhledem ke stanovené podmínce proinvestování minimální částky z vlastních zdrojů příjemce dotace, mohla být dotace použita pouze tehdy, byla-li proinvestována minimálně stanovená částka z vlastních zdrojů. Nebyla-li tato podmínka splněna, nebyl dodržen účel, na který byla dotace poskytnuta. Rozhodnutí Finančního úřadu Plzeň - sever i rozhodnutí žalovaného vychází ze shodné, podle názoru krajského soudu však z nesprávné, premisy, podle které dotace mohla být použita pouze tehdy, byla-li nejprve proinvestována minimální finanční částka z vlastních zdrojů žalobce a teprve následně mohla být použita finanční částka z investiční dotace. Finanční úřad Plzeň - sever způsob nakládání s vlastními finančními prostředky žalobce a s prostředky státního rozpočtu poskytnuté formou dotace žalobci hodnotil jako porušení stanoveného časového použití rozpočtových prostředků a tyto prostředky státního rozpočtu označil za zadržené. Nesprávnost tohoto právního názoru již krajský soud výše dovodil. Oproti tomu žalovaný dospěl k závěru, že žalobce porušil účelové určení prostředků státního rozpočtu poskytnutých formou investiční dotace. K tomuto závěru krajský soud konstatoval, že porušení rozpočtové kázně, ke kterému může dojít též použitím prostředků státního rozpočtu v rozporu s jejich účelovým určením, může přivodit pouze porušení veřejnoprávní povinnosti příjemcem dotace, která je stanovena zákonem. Výklad pojmu porušení rozpočtové kázně s použitím § 30 odst. 1 ve vazbě na § 5 odst. 2 a § 11 odst. 1 rozpočtových pravidel republiky, musí být ústavně konformní, tzn. že musí respektovat článek 2 odst. 3, 4 Ústavy České republiky a článek 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, podle kterých státní moc lze uplatňovat pouze v mezích a způsoby, které stanoví zákon a podle kterých povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích.

V projednávaném případě v roce 1998 žalobci byla poskytnuta dotace v maximální výši 1 500 000 Kč, která v roce 1998 byla použita na financování akce Kanalizace V. V roce 1998 celkově v souvislosti s investiční akcí byla žalobci fakturována částka 3 312 631,90 Kč, z čehož finanční částka 730 182,50 Kč fakturovaná dne 30. 11. 1999 byla uhrazena z vlastních zdrojů žalobce v jednotlivých splátkách z období od 17. 5. 1999 do 15. 12. 1999. Z těchto skutkových zjištění krajský soud dovodil, že v roce 1998 příjemce dotace nakládal s prostředky státního rozpočtu v souladu s jejich časovým i účelovým určením. Povinnost

časové posloupnosti použití dotačních prostředků státního rozpočtu a vlastních finančních prostředků příjemce dotace nebyla založena ani zákonem, ale ani dotčeným rozhodnutím Ministerstva financí o poskytnutí dotace, které pouze stanovilo, že v roce 1998 bude investiční akce realizována v objemu 3 000 000 Kč s finanční spoluúčastí obce ve výši 1 500 000 Kč. V roce 1998 bylo v souvislosti s investiční akcí fakturováno 3 312 631,90 Kč, což převyšuje rozhodnutím Ministerstva financí o poskytnutí dotace stanovený minimální objem finančních prostředků k realizaci ve výši 3 000 000 Kč. Způsob úhrady faktury na 730 182,50 Kč byl rozvržen na jednotlivé splátky uhrazené příjemcem dotace dodavateli v průběhu roku 1999. Tento způsob rozložení splatnosti fakturované částky nebyl žádným právně relevantním způsobem zakázán a neprokazuje, že v roce 1998 nebyla investiční akce v určeném rozsahu realizována, jak ukládala podmínka č. 10 v rozhodnutí o poskytnutí dotace za současného splnění podmínky vynaložení vlastních zdrojů obce ve výši, jak stanovil určený systém financování investiční akce. Z tohoto důvodu žalobce jako příjemce dotace neporušil rozpočtovou kázeň a prostředky státního rozpočtu použil v souladu se stanoveným účelem, kterým bylo finanční zajištění investiční akce Kanalizace V. V důsledku tohoto právního názoru krajský soud shledal, že došlo k porušení § 5 odst. 2 a § 11 odst. 1 rozpočtových pravidel republiky žalovaným i Finančním úřadem Plzeň-sever a tím žalobní bod uplatněný žalobcem v obou projednávaných žalobách byl shledán jako důvodný. Diametrálně odlišný právní názor, který byl na podkladě stejného skutkového stavu zaujat správcem daně I. stupně i žalovaným, krajský soud vnímá jako důsledek neúplné právní úpravy obsažené v zákoně č. 576/1990 Sb., která postrádá minimální zákonné meze, které by umožnily transparentní výklad pojmů *neoprávněné použití prostředků státního rozpočtu*, *zadržetí prostředků státního rozpočtu* a definování *porušení rozpočtové kázně*. Jiné než učiněné závěry by krajský soud mohl ze stejného skutkového stavu dovodit pouze při aplikaci rozpočtových pravidel ve znění zákona č. 218/2000 Sb., účinného od 1. 1. 2001, který v § 3 písm. e) a f) definuje mezi pojmy též pojem neoprávněného použití peněžních prostředků, za což označuje jejich výdej, jehož provedením je porušena povinnost stanovena právním předpisem nebo rozhodnutím, přičemž v § 34 odst. 1 písm. a) a b) přímo definuje, co je porušením rozpočtové kázně.

Na základě vysloveného právního názoru dospěl krajský soud k závěru, že žalovaný v napadených rozhodnutích § 50 odst. 7 věta první a věta druhá d. ř. neporušil. Krajský soud konstatoval, že žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí ne zcela přesvědčivým způsobem vysvětlil svůj závěr, proč prostředky státního rozpočtu považuje za neoprávněné použité, nicméně způsob prezentace tohoto závěru neumožňuje rozhodnutí označit za nepřezkoumatelné z nedostatku důvodů. Rozsah zjišťování skutkového stavu, provádění dalších důkazů a jejich vzájemné hodnocení podle názoru soudu nedokládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, neboť jeho postup byl podřízen zaujatému názoru, který žalovanému umožnil nevyvozovat právní důsledky z některých výtek žalobce uplatněných v odvolání a současně umožňoval žalovanému neprovádět další důkazy a tyto důkazy nevyhodnocovat. V tomto směru nedošlo k porušení § 50 odst. 7 věta první a druhá d. ř.

Oproti tomu krajský soud konstatoval, že v daňovém řízení došlo k porušení základní zásady uvedené v § 2 odst. 1 daňového řádu tím, že žalovaný k tíži žalobce kladl nesplnění povinnosti týkající se časové posloupnosti použití vlastních finančních prostředků k investování akce, ač tato povinnost žalobci nebyla uložena zákonem ani jiným obecně závazným právním předpisem. Stejně tak došlo k porušení zásady daňového řízení obsažené v § 2 odst. 3 daňového řádu, když žalovaný nevzal v úvahu širší okolnosti a neprovedl konkrétní důkazy k otázce rozsahu realizace investiční akce v roce 1998 a ke komplexnímu

vyhodnocení finančního zajištění investiční akce nejen ze státních prostředků poskytnutých formou investiční dotace, ale též financováním této akce z vlastních zdrojů žalobce.

Krajský soud neshledal porušení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, neboť toto ustanovení přenáší důkazní břemeno na správce daně v zákonem vymezeném rozsahu nemělo být aplikováno, neboť v dané věci nebyla řešena otázka hodnověrnosti, úplnosti účetnictví žalobce a těžiště problémů spočívalo ve způsobu vzájemného hodnocení provedených důkazů.

Na podkladě učiněného zjištění krajský soud shledal, že podaná žaloba napadající rozhodnutí žalovaného ve věci odvodu neoprávněně použitých prostředků státního rozpočtu je důvodná a rozhodnutí žalovaného pro porušení § 2 odst. 2, 3 a § 5 odst. 2 a § 11 odst. 1 zákona č. 576/1990 Sb. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V souladu s § 78 odst. 3 s. ř. s. soud zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně, neboť toto rozhodnutí trpí stejnou nezákonností. Shodné právní závěry učinil soud při vyhodnocení žaloby mířící na rozhodnutí žalovaného ve věci předepsání penále za neoprávněně použité prostředky státního rozpočtu. V tomto případě za důvodnou soud shledává výtku žalobce mířící na porušení § 30 odst. 1 rozpočtových pravidel republiky, podle kterého důsledkem zjištěného porušení rozpočtové kázně je vznik povinnosti zaplatit penále ve výši 1 % z neoprávněně použitých nebo zadržovaných prostředků státního rozpočtu. Splnění podmínky porušení rozpočtové kázně bylo vyvráceno v důsledku výše prezentovaného právního názoru krajského soudu. Krajský soud rozhodnutí žalovaného ve věci předpisu penále žalobci shledal za nezákonné pro porušení § 30 odst. 1 zákona č. 576/1990 Sb., a proto toto rozhodnutí podle § 78 odst. 1 pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Vzhledem k tomu, že stejnou nezákonností trpí též rozhodnutí správního orgánu I. stupně, zrušil soud i toto rozhodnutí na podkladě § 78 odst. 3 s. ř. s.

Kasační stížnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatel podal z důvodu nesouhlasu jak s posouzením a výkladem podmínky č. 10 rozhodnutí o poskytnutí investiční dotace (návrtné finanční výpomoci ze státního rozpočtu) učiněným v rozsudku krajského soudu, tak se závěrem o porušení základní zásady daňového řízení uvedené v § 2 odst. 1 daňového řádu.

Týká se podmínky č. 10 rozhodnutí, dle názoru stěžovatele nebyla tato podmínka soudem hodnocena jako celek, tj. v celém svém znění a v kontextu s ostatními podmínkami rozhodnutí. Současně jsou ve vztahu k této podmínce stěžovateli přisuzována tvrzení, která z jeho rozhodnutí o odvolání nevyplývají. Ačkoliv tedy Krajský soud v Plzni ve svém hodnocení podmínky č. 10 rozhodnutí vycházel ze stejných skutkových zjištění jako stěžovatel, došel právě s ohledem na shora uvedené, k odlišnému názoru. Podmínka č. 10 rozhodnutí doslovně zní *Objem k realizaci v roce 1998 s účastí vlastních zdrojů 3 000 000 Kč.* V kontextu s tím, co je dále rozhodnutím stanoveno, pak tato podmínka stanoví, že v roce 1998 bude Obcí V. investiční akce realizována v objemu 3 000 000 Kč za finanční účasti zdrojů státu, tedy dotace ze státního rozpočtu, maximálně ve výši 1 500 000 Kč a za účasti vlastních zdrojů, tedy prostředků obce, minimálně ve výši rovněž 1 500 000 Kč. Není pochyb o tom, že akce byla v roce 1998 ve stanoveném rozsahu, tj. ve výši 3 000 000 Kč realizována v tom smyslu, že v souvislosti s danou akcí bylo v daném roce 1998 zhotovitelem (dodavatelem stavby) vyfakturováno 3 312 631,90 Kč do okamžiku zaplacení této faktury však byla tato hodnota realizována pouze zhotovitelem a nikoliv Obcí V. Ta mohla stanovený objem realizace pro rok 1998 splnit teprve zaplacením vyfakturované částky, a to z vlastních prostředků minimálně ve výši 1 500 000 Kč a z prostředků státu

maximálně ve výši 1 500 000 Kč. Stěžovatel je přesvědčen, že pro splnění stanovené podmínky muselo dojít v daném roce nejen k vydání prostředků ze zdrojů státu, ale i ze zdrojů obce. Není logické, aby prostředky státu musely a mohly být použity pouze v daném roce, avšak k použití vlastních zdrojů by mohlo dojít kdykoliv (v dalším roce, případně za několik dalších let), tedy dle uvážení obce. Skutečnost, že použití vlastních zdrojů bylo dáno na roveň použití prostředků dotace, vyplývá z kontextu toho, co je stanoveno dále v rozhodnutí, např. v systému financování investiční akce je pro rok 1998 stanovena minimální částka vlastních zdrojů ve výši 1 500 000 Kč, rozhodnutí rovněž stanoví objem realizace akce v roce 1999 a účast státních a vlastních zdrojů v tomto roce. Stěžovatel tedy nesouhlasí s názorem soudu, že ke splnění podmínky č. 10 je postačující skutečnost, že v souvislosti s investiční akcí bylo fakturováno 3 312 631,90 Kč, což převyšuje rozhodnutím stanovený minimální objem finančních prostředků k realizaci ve výši 3 000 000 Kč, a že ke splnění části podmínky týkající se účasti vlastních zdrojů v roce 1998 postačuje jejich splacení v následujících letech.

Ve vztahu k porušení zásady daňového řízení uvedené v § 2 odst. 1 daňového řádu stěžovatel konstatuje, že Obci V. nekladl k tíži nesplnění povinnosti týkající se časové posloupnosti použití vlastních finančních prostředků k investování akce, jak uvádí soud v odůvodnění rozsudku. Jak vyplývá z vlastního rozhodnutí o odvolání č. j. 8714/170/2001 ze dne 25. března 2002, stěžovatel Obci V. kladl k tíži, že v roce 1998 nevynaložila na předmětnou akci z vlastních prostředků částku minimálně ve výši 1 500 000 Kč, čímž porušila podmínku rozhodnutí, a nedodržela tak účel, na který byla dotace v roce 1998 poskytnuta, tj. pořízení investičního majetku obcí za předem daných - vymezených podmínek.

Závěr krajského soudu o porušení zásady daňového řízení obsažené v § 2 odst. 3 daňového řádu napadá stěžovatel námitkou, že soud uvedené pouze konstatuje, ovšem z rozsudku již není patrné, jaké další zjišťování v dané věci by mělo být provedeno, jaké další důkazy by měly být došetřeny. Přitom tatáž skutková zjištění, jež měl stěžovatel k dispozici, byla postačující pro krajský soud a jeho konstatování, že příjemce dotace nakládal s prostředky státního rozpočtu v souladu s jejich časovým i účelovým určením.

K závěru krajského soudu o tom, že ze strany stěžovatele a správce daně I. stupně došlo k porušení § 5 odst. 2 a § 11 odst. 1 zákona č. 576/1990 Sb., nepovažuje stěžovatel za jasné, jakým způsobem mohla být porušena tato ustanovení, když mohl být učiněn nanejvýš chybný závěr o porušení těchto ustanovení.

Stěžovatel trvá na tom, že ve svém rozhodnutí o odvolání č. j. 8714/170/2001 ze dne 25. března 2002 jednoznačně stanovil, že se Obec V. dopustila neoprávněného použití prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, neboť nesplnila účel, na který byly prostředky poskytnuty, tj. použití prostředků dotace na stanovenou akci při splnění předem daných - vymezených podmínek. Dle názoru stěžovatele naopak krajský soud dostatečně neodůvodnil své konstatování, že prostředky dotace byly použity na stanovený účel či v souladu s účelovým určením, když se nezabýval tím, co pod pojmem účel rozumí. Snad jen čtením mezi řádky je možné vyvodit, že dle názoru krajského soudu je pro splnění účelu postačující použití prostředků státního rozpočtu na danou akci bez jakéhokoliv dalšího omezení.

Stěžovatel s odkazem na shora uvedené se neztotožňuje s právním závěrem krajského soudu ve věci předepsání penále za neoprávněně použité prostředky státního rozpočtu.

Stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí Krajského soudu v Plzni a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Z vyjádření žalobce ke kasační stížnosti stěžovatele vyplývá k námitce porušení zásady dle § 2 odst. 1 daňového řádu odkaz na druhou stranu rozhodnutí stěžovatele o odvolání ze dne 25. 3. 2002, č. j.: 8714/170/2001, kde se uvádí, že „obec měla tedy nejprve použít vlastní prostředky ve výši 1 500 000 Kč tak, aby podmínku minimálního použití vlastních zdrojů mohla splnit a teprve zbylé náklady, tedy náklady ve výši 1 082 449,40 Kč měla hradit z poskytnuté dotace. Žalobce i krajský soud tedy reagovali na tento text rozhodnutí, proti kterému žaloba směřovala. Je tedy nepodstatné, že stěžovatel následně ve svém vyjádření k žalobě ze dne 17. 7. 2002 tuto svou výtku vůči žalobci popřel. Žalobce považuje závěr krajského soudu o porušení základní zásady při správě daní a poplatků dle § 2 odst. 1 daňového řádu, za případný, protože stěžovatel žalobci za vinu kladl nesplnění povinností, které žádná zákonná ani podzákonná norma neukládá.

K polemice stěžovatele v kasační stížnosti o obsahu pojmu účel, který zákon č. 576/1990 užívá, odkazuje žalobce na § 5 odst. 2 a § 11 odst. 1 citovaného zákona. Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že pojmem „účel“ rozumí pouze použití prostředků státního rozpočtu na danou akci. Avšak stěžovatel se snaží dovozovat, že použití dotačních prostředků v souladu s účelem znamená nejen použití prostředků dotace na stanovenou akci, ale současně i použití těchto prostředků při splnění předem daných vymezených podmínek. Faktem je, že předmětný zákon nijak nedefinuje pojem účel, ale v tomto případě to ani není nutné. Obsah tohoto pojmu je dostatečně jasný a jednoznačný z běžné jazykové praxe. Navíc samotný zákon v § 11 rozlišuje mezi časovým použitím a účelovostí prostředků. Není tedy pochyb, že pojem účel je nutno posuzovat v jeho běžném a jednoznačném smyslu, jako vázanost s konkrétní akcí. Naproti účelu pak zákon rozlišuje časové použití rozpočtových prostředků, které je blíže specifikováno jako použití v příslušném rozpočtovém roce. Žalobce se proto domnívá, že není namístě činit zde extenzivní výklady použitých zákonných podmínek a při posuzování, zda byly v daném konkrétním případě použity dotační prostředky k danému účelu, postačuje zjištění, že skutečně byly použity na akci Kanalizace V. Žalobce se proto neztotožňuje s výkladem stěžovatele a s jeho závěrem, že splnění podmínky porušení rozpočtové kázně nebylo v odůvodnění rozsudku krajského soudu vyvráceno.

Stěžovatel svůj závěr, že žalobce měl porušit § 5 odst. 2 a § 11 odst. 1 rozpočtových pravidel republiky, tím že došlo k zadržení prostředků státního rozpočtu, odůvodňuje zněním a výkladem podmínky č. 10 Podmínek čerpání Investiční dotace. Uvedená podmínka stanoví objem k realizaci v roce 1998 s účastí vlastních zdrojů 3 mil. Kč. Znova pak stěžovatel nesouhlasí s výkladem této podmínky krajským soudem a polemizuje s výkladem slova realizace. Dovojuje zde, že realizaci je nutno rozlišovat na realizaci zhotovitelem stavby a realizaci žalobcem, které byla provedena až zaplacením vyfakturované částky. Stěžovatel je přesvědčen, že pro splnění stanovené podmínky muselo dojít v daném roce nejen k vydání prostředků ze zdrojů státu, ale i ze zdrojů obce. Dle názoru stěžovatele není logické, aby prostředky státu musely a mohly být použity pouze v daném roce, avšak k použití vlastních zdrojů by mohlo dojít kdykoliv. Uvedenou výtku musí stěžovatel směřovat zákonodárci, protože ten takto postavil tyto podmínky v § 5 odst. 2 a § 11 odst. 1 rozpočtových pravidel republiky. V obou těchto ustanoveních se upravuje povinnost ročního zúčtování rozpočtových prostředků, kdy se samozřejmě mají namysli prostředky státního rozpočtu, nikoliv rozpočtu obecního. Nutno též dodat, že dle názoru žalobce naopak není logické, aby za situace, kdy prostředky státního rozpočtu byly obcí použity k stanovenému účelu a byla též splněna podmínka zúčtování dotačních prostředků v daném roce a dále pak podmínka použití vlastních prostředků v stanovené minimální výši, byl sankcionován povinností odvést poskytnutou dotaci v celé výši do státního rozpočtu.

Žalobce tedy uzavřel, že se plně ztotožňuje s rozhodnutím Krajského soudu v Plzni a navrhuje, aby kasační stížnost stěžovatele zamítl a Obci V. přiznal náhradu nákladů řízení dle § 11 vyhl. č. 484/2000 Sb., spolu s DPH ve výši 19%, když osvědčení o registraci plátce DPH je přiloženo.

Na vyjádření žalobce ke kasační stížnosti reagoval stěžovatel podáním ze dne 28. 6. 2005, v němž se staví k výkladu učiněnému žalobcem ve vyjádření ke kasační stížnosti o prioritě užití vlastních prostředků obce před poskytnutou dotací tak, že jde o výklad vytržený z kontextu dalších skutečností v rozhodnutí o odvolání uvedených. Stěžovatel trvá na tom, že žalobci nekladl k tíži skutečnost, že nejdříve měl použít vlastní prostředky a teprve poté prostředky státní (i když je pravdou, že při použití tohoto postupu by nemohly vzniknout následné problémy), ale to, že dotace mohla být použita pouze tehdy, byla-li v roce použití dotace proinvestována minimálně stanovená částka z vlastních zdrojů, tak jak stanovilo Rozhodnutí o poskytnutí investiční dotace ze státního rozpočtu. Nebyla-li tato podmínka (proinvestování stanovené částky z vlastních zdrojů) splněna, nebyl dodržen účel, na který byla dotace poskytnuta, tj. pořízení investičního majetku obcí za předem daných – vymezených podmínek, čímž došlo k porušení § 5 odst. 2 a § 11 odst. 1 zákona č. 576/1990 Sb.

K výkladu pojmu účel ve smyslu zákona č. 576/1990 Sb., podanému ve vyjádření ke kasační stížnosti, stěžovatel uvádí, že jej považuje za účelový a dokládá jej příkladem absurdním příkladem z praxe, kdy příjemce státních prostředků tyto sice použije na stanovený účel, nicméně akci vzhledem k nedostatku svých vlastních prostředků již nikdy nedokončí. Krajský soud se však pojmem účel nezabýval, pouze z § 5 odst. 2, a § 11 odst. 1 a § 30 odst. 1 zákona č. 576/1990 Sb., dovodil, že k neoprávněnému použití prostředků státního rozpočtu dochází při porušení účelu jejich používání. Co je tímto účelem již dále nespécifikoval. Řešil problematiku, zda došlo k porušení sporné podmínky či nikoliv, lze tedy usuzovat, že slovo účel je krajským soudem chápáno širěji, než jak naznačuje žalobce. K tomu stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 152/2004-61, který sice neřeší, co se rozumí účelem, ale lze citovat: *„Podle tohoto ustanovení neoprávněně použité nebo zadržené prostředky státního rozpočtu republiky nebo státních fondů republiky jsou subjekty, kterým byly poskytnuty, povinny odvést ve stejné výši státnímu rozpočtu republiky, popř. státnímu fondu republiky. Zároveň jsou tyto subjekty povinny zaplatit penále ve výši 1 promile denně z neoprávněně použitých nebo zadržovaných prostředků, nejvýše však do výše této částky. Z takto koncipované normy je zjevná časová souslednost, podle níž jsou nejprve poskytnuty prostředky státního rozpočtu, v daném případě dotace, poté jsou eventuálně použity způsobem, který odporuje podmínkám, za nichž byly tyto prostředky poskytnuty, dále je tato skutečnost konstatována, a po této deklaraci vznikne povinnost takové prostředky odvést zpět do státního rozpočtu“.*

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel

Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Plzni v mezích důvodu uplatněného ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

K tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Ze správního spisu, tak jak byl předložen krajskému soudu, vyplynulo, že dne 7. 9. 1998 bylo vydáno rozhodnutí Ministerstva financí o poskytnutí investiční dotace ze státního rozpočtu na akci Kanalizace V. pro investora Obec V., M.17, okres P. - s. Rozhodnutí obsahuje též systém financování investiční akce s údaji pro rok 1998: vlastní zdroje investora min. 1 500 000 Kč, systémová dotace max. 1 500 000 Kč, souhrn zdrojů financování 3 000 000 Kč. Součástí tohoto rozhodnutí jsou rovněž podmínky čerpání investiční dotace uvedené pod bodem 1.- 11. Podle podmínky pod bodem 6. finanční prostředky se poskytují zálohově a podléhají ročnímu zúčtování se státním rozpočtem; dle podmínky pod bodem 10. objem k realizaci v roce 1998 s účastí vlastních zdrojů 3 000 000 Kč.

Dne 15. 5. 2001 Finanční úřad Plzeň - sever zahájil u žalobce daňovou kontrolu, o jejímž výsledku byla sepsána zpráva o daňové kontrole projednaná se žalobcem dne 15. 11. 2001 a dodatečně projednaná dne 11. 1. 2002 (č. 1. 27 správního spisu). Z obsahu zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že předmětem kontroly bylo čerpání investiční dotace v roce 1998. Z kontrolních zjištění vyplynulo, že v roce 1998 došlo k financování investiční akce tak, že vlastní zdroje investora podle rozhodnutí o poskytnutí investiční dotace ve výši 1 500 000 Kč byly použity ve skutečnosti ve výši 1 082 449,50 Kč. Systémová dotace podle rozhodnutí poskytnutá ve výši 1 500 000 Kč byla použita pro financování investiční akce ve výši 1 500 000 Kč a z celkového objemu finančních prostředků vyhrazených na financování investiční akce podle rozhodnutí o poskytnutí dotace ve výši 3 000 000 Kč ve skutečnosti bylo vynaloženo 2 582 449,40 Kč. Finanční úřad ve zprávě dále konstatoval, že kontrolou dokladů bylo zjištěno, že nebyla dodržena finanční spoluúčast obce při realizaci akce v roce 1998. Tato spoluúčast obce je závazná a je stanovena v rozhodnutí o poskytnutí dotace v podmínkách čerpání investiční dotace pod bodem č. 10 a v části rozhodnutí upravující systém financování investiční akce, kde závaznost tohoto ukazatele je označena jako Min, tzn. závazný spodní limit. Podíl jednotlivých zdrojů financování nebyl dodržen v roce 1998 o 417 550,60 Kč a došlo tedy k zadržení prostředků státního rozpočtu. Správce daně dále konstatoval, že v Zásadách pro poskytování a čerpání prostředků státního rozpočtu pro pořizování investičního majetku se v části obecných ustanovení v článku 1 uvádí, že použití investičních výdajů je upraveno § 5 zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky ČR a obcí ČR. Podle správce daně obec porušila rozpočtová pravidla v § 5 odst. 2 citovaného zákona, který stanoví, že na konkrétní akce nebo předem stanovené okruhy potřeb se poskytují účelové dotace, a to za podmínek stanovených zásadami dotační politiky. Mohou být použity jen na určené účely a podléhají ročnímu zúčtování se státním rozpočtem. V § 11 odst. 1 rozpočtových pravidel se rovněž stanoví, že rozpočtové prostředky mohou být použity pouze v příslušném roce, a to k účelům, na které

byly státním rozpočtem určeny. Tím, že došlo k zadržení prostředků státního rozpočtu, podle ust. § 30 odst. 1 rozpočtových pravidel republiky, je povinen subjekt, kterému byly poskytnuty, odvést prostředky ve stejné výši státnímu rozpočtu republiky. Zároveň je tento subjekt povinen zaplatit penále ve výši 1 %o denně z neoprávněně použitých nebo zadržených prostředků, nejvýše však do výše této částky, tj. za období od 30. 1. 1999 do dne úhrady. Z obsahu přílohy č. 1. ke zprávě o daňové kontrole vyplynulo, že podle soupisu faktur na kanalizaci V. rok 1998 byly vystaveny jednotlivé faktury, a to 31. 8. 1998 faktura č. 98/175, dne 30. 9. 1998 faktura č. 98/218 a dne 30. 11. 1998 faktura č. 98/293. Fakturovaná částka činila úhrnem 2 582 449,40 Kč, z čehož bylo uhrazeno z dotace 1 500 000 Kč a z vlastních zdrojů 1 082 449,40 Kč. Ze soupisu faktur dále vyplývá, že 30. 11. 1998 byla vystavena faktura č. 98/294 na částku 730 182,50 Kč, která byla uhrazena z vlastních zdrojů obce sedmi splátkami po 90 000 Kč v době od 17. 5. do 15. 11. 1999 a splátkou z 15. 12. 1999 ve výši 100 182,50 Kč. Celkový objem fakturovaných částek na akci Kanalizaci V. v roce 1998 činil 3 312 631,90 Kč.

Dne 18. 7. 2001 vydal Finanční úřad Plzeň - sever platební výměr na odvod zadržených prostředků státního rozpočtu republiky č. j. 43516/01/145960/0284, kterým uložil obci V. odvést do státního rozpočtu republiky zadržené prostředky státního rozpočtu ve výši 417 550,60 Kč. V odůvodnění tohoto rozhodnutí správce daně konstatoval, že obec V. porušila podmínky čerpání investiční dotace v bodě 6 a 10 stanovené v rozhodnutí o poskytnutí dotace, kdy nedodržela pro rok 1998 způsob financování akce Kanalizace V., tzn. spoluúčast obce tím, že nepoužila k financování vlastní zdroje v minimální výši závazného limitu uvedeného v rozhodnutí Ministerstva financí o poskytnutí dotace ze dne 7. 9. 1998. Na financování investice byl investor povinen nejprve použít vlastní finanční prostředky a zbylé náklady uhradit z dotace. Tím, že obec nepoužila přednostně vlastní zdroje v minimální výši, došlo k porušení § 5 odst. 2 a § 11 odst. 1 zákona č. 576/1990 Sb., rozpočtových pravidel republiky.

Dne 18. 7. 2001 Finanční úřad Plzeň - sever vydal platební výměr na penále za zadržení prostředků státního rozpočtu republiky za období od 30. 1. 1999 do 18. 7. 2001 č. j. 435 17/01/145960/0284, kterým obci V. sdělil předpis penále ve výši 374 472 Kč.

Platební výměr Finančního úřadu Plzeň - sever na odvod finančních prostředků státního rozpočtu republiky napadl žalobce odvoláním mimo jiné s tím, že v roce 1998 dodavatel investiční akce provedl fakturaci až koncem roku a faktura byla proplacena až v roce 1999. Vzhledem ke konečnému vyúčtování investiční akce podmínky pro poskytnutí dotace byly splněny, a to včetně minimální finanční spoluúčasti obce na financování této akce. Dotace tím byla použita k účelu, na který byla určena. Žalobce vytýkal správci daně jednostranné hodnocení důkazů a nepřihlédnutí k ochraně práv a oprávněných zájmů daňového subjektu, v čem spatřoval porušení § 2 odst. 1 a 3 d. ř. Platební výměr Finančního úřadu Plzeň - sever na penále za zadržení prostředků státního rozpočtu republiky rovněž obec V. napadla odvoláním, ve kterém uváděla totožné výtky jako v odvolání proti platebnímu výměru na odvod zadržených prostředků státního rozpočtu republiky a celkově dovozovala, že nebyly splněny podmínky pro předpis penále, neboť k porušení rozpočtové kázně nedošlo.

Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2002, č. j. 8714/170/2001, o odvolání žalobce proti platebnímu výměru na odvod zadržených prostředků státního rozpočtu republiky č. j. 43516/01/145960/0284 ze dne 18. 7. 2001 ve výši 417 550, 60 Kč, je citováno shora (1. strana tohoto rozhodnutí NSS).

O odvolání směřující proti platebnímu výměru na penále za zadržení prostředků státního rozpočtu republiky rozhodlo Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 17. 5. 2002, č. j. 9034/170/2001 a platební výměr změnilo co do výše penále z 374 472 Kč na 1 393 259 Kč a co do textu z „platební výměr na penále ze zadržení prostředků státního rozpočtu republiky za období od 30. 1. 1999 do 18. 7. 2001“ na „platební výměr na penále za neoprávněné použití prostředků státního rozpočtu republiky za období od 1. 1. 1999 do 18. 7. 2001“ a z „za období neoprávněně zadržených prostředků státního rozpočtu republiky“ na „za období neoprávněného použití prostředků státního rozpočtu republiky“. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný konstatoval, že vycházel z § 78 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, podle kterého porušení rozpočtové kázně, ke kterému došlo před účinností tohoto zákona a které bylo zjištěno za jeho účinnosti, se posuzuje podle dosavadních právních předpisů, tj. podle zákona č. 576/1990 Sb. Žalovaný proto porušení rozpočtové kázně posuzoval podle § 30 zákona č. 576/1990 Sb., podle kterého subjekty, které porušily rozpočtovou kázeň, jsou povinny odvést neoprávněně použité nebo zadržené prostředky státního rozpočtu republiky ve stejné výši zpět do státního rozpočtu republiky. Žalovaný dále v odůvodnění rozhodnutí konstatoval, že vycházel z vlastního rozhodnutí z 25. 3. 2002 č. j. 8714/170/2001, kterým bylo žalobci uloženo odvést neoprávněně použité prostředky státního rozpočtu ve výši 1 500 000 Kč do státního rozpočtu. Tyto prostředky byly posouzeny jako neoprávněně použité a staly se jimi již dne 1. 1. 1999, neboť do 31. 12. 1998 mohl být účel dotace ještě splněn. Proto penále bylo počítáno od 1. 1. 1999 z celé výše poskytnuté dotace.

Obě rozhodnutí napadl žalobce u správního soudu žalobami, které byly spojeny v jedno řízení usnesením ze dne 27. srpna 2002 č. j. 30 Ca 129/2002 - 18 s tím, že věci budou vedeny pod sp. zn. 30 Ca 118/2002. Toto usnesení nabylo právní moci dne 30. 8. 2002.

Relevantní právní úpravu citovanou již Krajským soudem v Plzni Nejvyšší správní soud pro přehlednost shrnuje:

Podle § 5 odst. 2 zákona č. 576/1990 Sb., rozpočtových pravidel republiky na konkrétní akce nebo předem stanovené okruhy potřeb se poskytují účelové dotace, a to za podmínek stanovených zásadami dotační politiky. Mohou být použity jen na určené účely a podléhají ročnímu zúčtování se státním rozpočtem republiky.

Podle § 11 odst. 1 rozpočtových pravidel republiky rozpočtové prostředky mohou být použity pouze v příslušném rozpočtovém roce, a to k účelům, na které byly státním rozpočtem republiky určeny.

Podle § 30 odst. 1 rozpočtových pravidel republiky neoprávněně použité nebo zadržené prostředky státního rozpočtu republiky nebo státních fondů republiky jsou subjekty, kterým byly poskytnuty povinny odvést ve stejné výši státnímu rozpočtu republiky, popř. státnímu fondu republiky. Zároveň jsou tyto subjekty povinny zaplatit penále ve výši 1 promile denně z neoprávněně použitých nebo zadržených prostředků, nejvýše však do výše této částky.

Podle § 2 odst. 1 daňového řádu při správě daně jednají správci daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Podle odst. 3 téhož ustanovení při rozhodování hodnotí

správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Podle § 31 odst. 8 písm. c) d. ř. správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem.

Podle § 50 odst. 7 d. ř. rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými.

K jednotlivým kasačním námitkám stěžovatele Nejvyšší správní soud předesílá, že neshledal žádný zásadní zákonný důvod k odlišnému postupu než naznačenému Krajským soudem v Plzni, plně respektujícím ústavněprávní náhled, jemuž snad lze pouze připojit odkaz na konstantní judikaturu Ústavního soudu o přepjatém formalismu.

Optikou logického, systematického a gramatického výkladu shora označených právních předpisů hodnotí posuzovaný skutkový stav Nejvyšší správní soud dle kasačních námitek takto:

K námitce hodnocení podmínky č. 10 rozhodnutí, jež zní Objem k realizaci v roce 1998 s účastí vlastních zdrojů 3 000 000 Kč, je třeba uvést, že z celého znění Podmínek čerpání investiční dotace včetně Zásad pro poskytování a čerpání prostředků státního rozpočtu pro pořizování investičního majetku (113/1679/1994) neplyne odlišný výklad od zaujatého Krajským soudem v Plzni, tedy že by splácení vystavené zhotovitelem faktury obcí bylo vyloučeno, že by toto jednání bylo explicitně vyjádřeno jako porušení podmínek čerpání investiční dotace. Jakkoli tato otázka krajským soudem v tomto rozsahu ve smyslu žalobních bodů řešena nebyla, lze dovozovat z bodu 6. podmínek čerpání investiční dotace (finanční prostředky se poskytují zálohově a podléhá ročnímu zúčtování se státním rozpočtem) přípustnost tohoto postupu.

Ke kasační námitce o porušení zásady daňového řízení ve smyslu § 2 odst. 1 d. ř. konstatuje Nejvyšší správní soud správnost tohoto závěru o porušení bez dalšího, důkazem toho je obsah prvostupňového rozhodnutí správce daně na odvod zadržovaných prostředků státního rozpočtu republiky i následné rozhodnutí stěžovatele. K odst. 3 téhož ustanovení lze odkázat stěžovatele, že krajský soud nebyl povinen poskytovat stěžovateli „návod“ na další dokazování.

K § 5 odst. 2 a § 11 odst. 1 zákona č. 576/1990 Sb., se stěžovatel domáhá interpretace pojmů realizace – použití dotace a účel dotace. V tomto bodě je třeba dle názoru Nejvyššího správního soudu při interpretaci této normy zachovat tento neurčitý právní pojem v míře obecného náhledu jako jediného možného řešení, tady zkoumat, zda vynaložené prostředky byly použity na akci Kanalizace V. Nejvyšší správní soud se tedy názorově přiklání na stranu žalobce, shoduje se se závěrem krajského soudu o tom, že nebyly porušeny ani Podmínky čerpání investiční dotace ani zákon. Je třeba dodat, že ve správním řízení bylo zjištěno, že celá investiční akce dokončena byla a obec z vlastních zdrojů stanovenou poměrnou část zaplatila.

K argumentaci stěžovatele prostřednictvím rozhodnutí NSS č. j. 2 Afs 152/2004 - 61 je třeba tuto odmítnout, neboť byť se zde hovoří o časové souslednosti, došlo k zásadnímu

nepochopení, k čemu se tato souslednost vztahuje. Cit: „Z takto koncipované normy je zjevná časová souslednost, podle níž jsou nejprve poskytnuty prostředky státního rozpočtu, v daném případě dotace, poté jsou eventuálně použity způsobem, který odporuje podmínkám, za nichž byly tyto prostředky poskytnuty, dále je tato skutečnost konstatována, a po této deklaraci vznikne povinnost takové prostředky odvést zpět do státního rozpočtu.“. Slovo eventuálně zde nevyjadřuje případnou možnost použití prostředků státního rozpočtu, nýbrž případné chybné užití prostředků státního rozpočtu.

Naopak toto právě označené rozhodnutí je v daném případě záhodno citovat z jiného hlediska, a to *zda lze Zásady považovat za závaznou součást smlouvy o poskytnutí dotace... . V tomto je třeba vyjít z článku 5) písm. j Zásad, který obsahuje ustanovení, že jsou „Zásady“ součástí smlouvy; a dále z čl. IV odst. 1 písm. f) smlouvy potvrzujícího, „že se příjemce seznámil se Zásadami“.* Tyto Zásady mají povahu resortního předpisu nepublikovaného ve Sbírce zákonů a jsou vydávány Ministerstvem zemědělství po dohodě s Ministerstvem financí. Pro rok 1996, kdy byla dotace poskytnuta, byly vydány ve Finančním zpravodaji č. 7/1996 pod č. 505/96 - 1000. Jedná se tedy o dokument informativní, který nejsou publikován ve Sbírce zákonů nemá povahu oficiálního právního předpisu zavazujícího již svou publikací právní subjekty. Odkaz žalovaného na ustanovení § 5 odst. 2 zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky v ČR a obcí v ČR, které stanovilo, že „na konkrétní akce nebo předem stanovené okruhy potřeb se poskytují účelové dotace, a to za podmínek stanovených zásadami dotační politiky,“ je sice v daném případě relevantní, takový odkaz by však nebyl dostatečně jednoznačný k tomu, aby založil přímo závaznost Zásad.

Jediným hraničním rozhodnutím NSS by se mohlo jevit č. j. 3 Afs 24/2003 - 35 ze dne 6. 12. 2004, dle něž *použitím prostředků z poskytnuté dotace v příslušném rozpočtovém roce ve smyslu § 11 z. č. 576/1990 Sb., není nákup zboží, ale zaplacení faktury za zboží, neboť teprve tímto okamžikem byly prostředky použity, tj. přestaly být k dispozici příjemci dotace.* Ve zde posuzované věci je však třeba hledět na zákon a podmínky této dotace, než na právě citované rozhodnutí, jelikož byly dodrženy zákonné podmínky ročního zúčtování rozpočtových prostředků a použití všech prostředků ke stanovenému účelu, když Podmínky této dotace splněny byly ve všech bodech, jmenovitě v bodě 6.

V tomto rozsahu tedy Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitkám stěžovatele a rozhodnutí Krajského soudu v Plzni shledal bezvadným.

Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění důvodu kasační stížnosti podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když naopak shledal, že Krajský soud v Plzni nepochybil, jestliže žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalovaný neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný je povinen zaplatit úspěšnému žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1075 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta žalobce. Tato částka je určena vyhláškou č. 177/1996 Sb., (advokátním tarifem) za 1 úkon právní služby 1000 Kč [§ 11 odst. 1 písm. d)], náhradu hotových výdajů ve výši 75 Kč.

**P o u ě n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 12. října 2006

JUDr. Václav Novotný  
předseda senátu