



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: M. P. S., zastoupené JUDr. Helenou Neubertovou, advokátkou se sídlem ve Vrchlabí, Krkonošská 27, proti žalovanému: Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2003, čj. 1037/170/2003, a ze dne 16. 1. 2004, čj. 1036/170/2003, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 9. 2004, čj. 31 Ca 69/2004 - 32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 22. 12. 2003, čj. 1037/170/2003, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu ze dne 18. 12. 2002, čj. 92906/02/268980/4286, kterým byl žalobci stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 4 000 000 Kč; a rozhodnutím ze dne 16. 1. 2004, čj. 1036/170/2003, zamítl jeho odvolání proti platebnímu výměru stejného finančního úřadu ze dne 6. 1. 2003, čj. 489/03/268980/4286, jímž bylo žalobci stanoveno penále za porušení rozpočtové kázně ve výši 2 944 000 Kč.

Žalobce se žalobami ze dne 25. 2. 2004, podanými u Krajského soudu v Hradci Králové, domáhal zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného a Finančního úřadu. Svůj návrh odůvodnil tím, že se žalovaný přesvědčivě

nevypořádal s odvolacími námitkami a nesouhlasí s jeho extenzivním výkladem § 5 odst. 2 zákona ČNR č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice, ve znění pozdějších předpisů (dále též „rozpočtová pravidla republiky“) s tím, že obsah Zásad dotační politiky se stal součástí právního řádu. Tyto zásady nemají charakter obecně závazného předpisu, pokud je tedy poskytovatel dotace netransformoval do svého rozhodnutí, nemohl žalobce porušit rozpočtovou kázeň jejich nedodržením. Žalovaný taktéž porušil zásadu dvojinstančnosti správního řízení, neboť v napadeném rozhodnutí vytýká žalobci i jiná porušení, na základě nichž následně jeho odvolání zamítl, čímž žalobci odňal právo obrany. Namítá nově použitá skutková tvrzení, především poukaz na závaznost Podmínek čerpání investiční dotace, neboť z titulu rozhodnutí nejsou závazná. Poznámka pod čarou, pod razítkem a podpisem, že přiložené podmínky čerpání prostředků státního rozpočtu jsou nedílnou součástí rozhodnutí, není součástí závazného textu rozhodnutí. Podmínky navíc podepsal pouze starosta města a chybí projev vůle poskytovatele dotace a není z nich jednoznačně odvoditelné, které konkrétní tiskopisy se závaznými údaji mají být předmětem závazku investora.

Žalobce nesouhlasil ani se závěrem žalovaného o nedodržení termínu realizace stavby, neboť rozhodnutí Ministerstva pro místní rozvoj konstatují termíny přípravy a realizace akce, avšak investorovi v tomto ohledu žádný závazek neukládají.

K porušení rozpočtové kázně nemohlo dojít ani skutečností, že byty neřeší naléhavé potřeby bydlení v obcích, protože pro žalobce takový závazek z žádného rozhodnutí nevyplýval, a žádný konkrétní program nebyl součástí rozhodnutí Ministerstva pro místní rozvoj, jehož rozhodnutí jsou navíc pro neurčitost, nesrozumitelnost a nedostatek formy natolik závadná, že nemají charakter rozhodnutí.

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 29. 9. 2004, čj. 31 Ca 69/2004 - 32 a 31 Ca 70/2004 - 18. Rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Podle rozpočtových pravidel republiky představují dotace poskytované právnickým a fyzickým osobám vyvíjejícím podnikatelskou činnost výdaje z prostředků státního rozpočtu, dle § 5 (zmíněn zákon ČNR č. 576/1990 Sb.) účelové dotace mohou být použity jen pro určené účely a podléhají ročnímu zúčtování a dle § 11 mohou být k stanovenému účelu použity jen v příslušném rozpočtovém roce. Nejsou-li stanoveny odchylky od časového a účelového použití rozpočtových prostředků, musí být dané prostředky k 31. 12. příslušného roku proinvestovány a zúčtovány. Avšak tím nelze rozumět samotné poskytnutí zálohy nepodložené věcným plněním. Vyplacení zálohy představuje pohyb peněz, tedy poskytnutí finančních prostředků předem a z účetního hlediska jde o pohledávku (účtová třída

31) za tím, komu byla záloha poskytnuta, proto ji nelze považovat za plnění a nemůže prokazovat splnění dotačního titulu. Žalobce porušil rozpočtovou kázeň tím, že prostředky státního rozpočtu určené pro rok 2000, jak vyplývá ze systému financování akce, poskytl jako zálohu dodavateli a k věcnému plnění došlo až v roce 2001. Žalobce tím porušil rozpočtová pravidla, tj. obecně závazný předpis. Proto není významné, zda byl či nebyl seznámen s uvedenými zásadami, které by jinak samostatně nebyly součástí právního řádu České republiky. Namítaná rozhodnutí Ministerstva pro místní rozvoj nejsou vadná, je z nich patrné, kdo a kdy je vydal, čeho se týkají, a jaké podmínky byly stanoveny. Podmínky čerpání investiční dotace ze státního rozpočtu na výstavbu nájemních bytů a na výstavbu technické infrastruktury k nově budovaným bytům pro rok 2000 byly pro žalobce závazné, neboť podmínky samotné a zejména podpis starosty města lze charakterizovat jako prohlášení investora (žalobce) o tom, že s podmínkami byl seznámen, přičemž byl i upozorněn na důsledky porušení zákonem stanovených rozpočtových pravidel republiky. Samo nedodržení závazného ukazatele použití prostředků státního rozpočtu pro rok 2000 je porušením rozpočtové kázně, které samo o sobě vede k vyměření odvodu celé poskytnuté dotace a následné vyměření penále z neoprávněně použitých prostředků.

Namítané porušení dvojinstančnosti správního řízení není důvodné, neboť ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 a 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), odvolací orgán může výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo odstranění vad uložit správci daně. Z protokolu o jednání ze dne 6. 8. a 27. 8. 2003 je zřejmé, že žalobce byl na tento postup správcem daně upozorněn a bylo mu známo, v jakém směru je řízení doplňováno, a využil i možnosti se k prováděnému šetření vyjádřit.

Krajský soud přisvědčil žalobci, že pod pojmem realizace akce nelze bez dalšího rozumět samotnou kolaudaci staveb. Nezabýval se závěry žalovaného o porušení účelu dotace, neboť lze předpokládat, že žalobce sám v žádosti o poskytnutí dotace musel zdůvodnit, na jakou akci a k jakému účelu dotaci požaduje, a ve správním spise nejsou dostatečné podklady k hodnocení účelu dotace.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., a domáhal se zrušení napadeného rozsudku.

Stěžovatel krajskému soudu především vytkl nesprávné posouzení právní otázky vztahující se k zálohovým fakturám. Soud vyšel jen z názvu faktury, její formy, nikoliv z jejího skutečného obsahu. Těmito fakturami, ač označenými za zálohové, byly fakticky fakturovány práce provedené v roce 2000, nešlo tedy o zálohu na budoucí plnění. Pro žalobce není podstatné, zda tato skutečnost u daňového subjektu ovlivňuje či nikoliv základ daně z příjmu. Takto prováděné

platby byly zcela v souladu se smlouvou o dílo, kterou poskytovatel dotace – Ministerstvo pro místní rozvoj – odsouhlasil v rámci posouzení žádosti o poskytnutí dotace. Stěžovatel proto nemohl porušit § 5 a 11 rozpočtových pravidel republiky, neboť plnění bylo obsahově správnými fakturami řádně v prosinci 2000 zúčtováno a dotační prostředky byly pro určené účely použity. Soud nesprávně podřadil řešení této situace pod § 5 odst. 3 písm. a) rozpočtových pravidel republiky, jestliže stěžovatele chybně označil za právnickou či fyzickou osobu vyvíjející podnikatelskou činnost. Příjemcem dotace nejsou obce, ale správci programů, a to „dle § 35 odst. 2 rozpočtových pravidel a navazujícího prováděcího předpisu“, jímž jsou Zásady pro poskytování a čerpání prostředků státního rozpočtu určených na pořizování, technická zhodnocení, opravy a udržování investičního majetku (dále jen „Zásady“). Dle čl. 5 odst. 6 písm. a) zásad stěžovatel skutečně mohl poskytnout zálohově 2,2 mil. Kč dodavateli stavby, neboť z prostředků státního rozpočtu obdržel celkem na tuto akci 22 milionů Kč.

Územní finanční orgány mohou kontrolovat jen dodržování těch závazných ukazatelů a podmínek čerpání dotace, které jsou obsaženy v rozhodnutí nebo smlouvě, jiné ukazatele a podmínky (např. stanovené rozpočtovými pravidly) by předmětem kontroly být neměly. Byl tak porušen čl. 16 odst. 1 zásad a soud k zásadám jako celku ve smyslu § 5 odst. 2 rozpočtových pravidel rovněž vůbec nepřihlédl. Byl-li nařízen odvod prostředků, jež byly použity oprávněně, do státního rozpočtu, došlo k porušení § 30 odst. 1 rozpočtových pravidel.

Rozhodnutí o poskytnutí dotace jsou neurčitá, nespecifikují kdo a jaké podmínky má dodržet, a neukládají takové povinnosti, které nakonec dle výkladu žalovaného i soudu měly být žalobcem porušeny. Žádné konkrétní podmínky nejsou součástí rozhodnutí, podpis starosty tyto nedostatky nemůže odstranit.

Ve správním řízení byla porušena zásada dvojinstančnosti, neboť v odvolacím řízení byly uplatněny další skutečnosti, které nebyly předmětem řízení v prvním stupni. Odvolací orgán může řízení doplňovat, avšak ne natolik extenzivně, aby účastník řízení neměl možnost proti rozhodnutí o porušení skutečnosti zjištěné až v odvolacím řízení podat opravný prostředek.

Soud se navíc ne zcela srozumitelně vypořádal s námitkou splnění účelu dotace a pouze konstatoval, že se námitkou nezabýval a z důvodu nedostatečnosti podkladů ve správním spise ji nemohl ani hodnotit. Pominul, že právě nedodržení účelu dotace je jedním z důvodů, pro něž byl odvod nařízen. Rozhodnutí krajského soudu je proto nepřezkoumatelné. Stěžovatel postavil byty určené k trvalému bydlení, v nichž z občanů města P.S. bydlí všichni, kdož o toto bydlení projeví skutečný zájem, ve zbytku byly byty obsazeny občany z jiných obcí. Měl-li by stěžovatel dotace s příslušenstvím vrátit, představovalo by to pro něj takové zatížení rozpočtu, že by musel rozprodat obecní nemovitosti sloužící veřejnému prospěchu.

Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Požádal rovněž o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti a Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 16. 1. 2006, čj. 8 Afs 12/2005 - 80, jeho kasační stížnosti odkladný účinek přiznal.

Žalovaný uvedl, že stěžovatel v kasační stížnosti uvádí důvody, které již použil v odvolání proti platebnímu výměru na odvod a žalovaný se k těmto jeho důvodům již vyjádřil. Námitku posouzení zálohových faktur soudem stěžovatel dosud neuplatnil. Správce daně jako důkazu použil stěžovatelovo účetnictví, které má dle právních předpisů podávat věrný obraz hospodaření daňového subjektu. Uhrazením zálohy nevzniká zdanitelné plnění, o záloze není účtováno jako o nákladu a ve smyslu rozpočtových pravidel byly finanční prostředky použity v rozporu s daným účelem a jejich převod do následujícího roku rozpočtová pravidla neumožňují. Skutečnost, že k plnění došlo v roce 2000 a ne v roce 2001, kdy byly zálohy zúčtovány a označeno datum zdanitelného plnění, nebyla šetřena a v současné době již ani došetřit nelze. Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) následovně:

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal námitku posouzení zálohových faktur a konstatuje, že tato námitka není ve smyslu § 104 odst. 4 přípustná, neboť ji stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodování je přezkoumáváno, ač tak učinit mohl.

K namítanému nesprávnému podřazení stěžovatele pod § 5 odst. 3 písm. a) rozpočtových pravidel republiky Nejvyšší správní soud uvádí, že § 5 odst. 1 citovaného zákona obsahoval okruh výdajů státního rozpočtu, jež lze označit za primární či obligatorní výdaje. Pod písm. d) jsou zařazeny dotace obcím a okresním úřadům. Za výdaje státního rozpočtu ve vztahu k obcím je ve smyslu § 5 odst. 1 cit. zákona nutno považovat účelové dotace na běžné výdaje (resp. globální dotace) a příspěvky na výkon státní správy. V odstavci třetím jsou zahrnuty výdaje fakultativní, jež doplňují okruh možných výdajů státního rozpočtu; výslovně ve vztahu k obcím jsou upraveny pouze návratné finanční výpomoci. Druhý odstavec upravuje poskytování účelových dotací na konkrétní akce, do okruhu jejich příjemců je nutné zahrnout nejen skupiny subjektů vyjmenovaných v odstavci třetím, ale i obce. Obce tedy jsou příjemci rozpočtových prostředků z titulu § 5 odst. 1 i odst. 2 uvedeného zákona. Nejvyšší správní soud konstatuje, že konkrétní podřazení příjemce dotace ve smyslu § 5 téhož zákona však v daném případě není zásadní otázkou pro posouzení předložené věci, neboť není pochyb, že příjemci dotace byly svěřeny rozpočtové prostředky. K tomu nutno uvést, že stěžovatelova námitka, že příjemcem dotace nejsou obce, ale správci programů, je zcela lichá. Systém poskytování účelových dotací funguje jako přerozdělovací proces, v jehož

rámci probíhají peněžní transfery prostředků státního rozpočtu k právníkům či fyzickým osobám za stanoveným účelem. Dle § 4 zákona ČNR č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy, ve znění pozdějších předpisů, je ministerstvo financí ústředním orgánem státní správy pro státní rozpočet republiky a finanční hospodaření. Dotace ze státního rozpočtu poskytují ústřední orgány státní správy, které jsou správci příslušných rozpočtových kapitol, a to na úkoly a činnosti, které jsou v jejich působnosti (§ 9 odst. 2 rozpočtových pravidel republiky). Ústřední orgán státní správy, v daném případě Ministerstvo pro místní rozvoj, plní ve vztahu k dotacím jakožto rozpočtovým prostředkům přerozdělovací úlohu, příjemcem dotace tak není ústřední orgán státní správy, nýbrž výlučně žadatel o dotaci, zde obec.

Jde-li o namítanou neurčitost rozhodnutí Ministerstva pro místní rozvoj o účelovém určení prostředků státního rozpočtu, Nejvyšší správní soud podotýká, že na vydání těchto rozhodnutí se nevztahoval zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení, ve znění pozdějších předpisů. Jde o rozhodnutí v tomto ohledu neformální, jejichž vydání je výsledkem posouzení splnění podmínek pro poskytnutí účelové dotace. Obsahem těchto rozhodnutí jsou časové, věcné a finanční ukazatele akce, jež se evidují v informačním systému financování reprodukce majetku Ministerstva financí. Z jejich obsahu je patrné, který orgán je vydal, kdo je investorem, jeho předmět (evidenční údaje akce) a základní požadavky k čerpání dotace, konkrétně termíny přípravy a realizace akce a investiční bilance, tedy časové, věcné a finanční ukazatele.

Stěžovatelovo tvrzení, že tato rozhodnutí nespecifikují, kdo a jaké podmínky má dodržet, a neukládají takové povinnosti, které nakonec dle výkladu žalovaného i soudu měly být žalobcem porušeny, není správné. K časovým, věcným a finančním ukazatelům zachyceným v namítaných rozhodnutích automaticky přistupují rozpočtovými pravidly republiky předvídané závazné ukazatele, neboť představují zcela základní principy hospodaření s rozpočtovými prostředky. Účelová dotace je výdajem státního rozpočtu, proto dle § 11 odst. 1 a 2 rozpočtových pravidel republiky platí, že tyto rozpočtové prostředky mohou být použity pouze v příslušném rozpočtovém roce, a to k účelům, na které byly státním rozpočtem republiky určeny. Odchylky od jejich časového a účelového určení by musely být stanoveny obecně závazným předpisem. Stěžovatel v posuzovaném případě porušil právě tento rozpočtovými pravidly stanovený závazný ukazatel, proto je jeho argumentace nepřipadná. V tomto ohledu je nedůvodná i jeho námitka, že územní finanční orgány mohou kontrolovat jen ukazatele obsažené v rozhodnutí a ve smlouvě, neboť finanční orgány jsou vázány zákony a při řízení, jehož obsahem kontrola rozpočtové kázně, musí nezbytně zkoumat i dodržení závazných ukazatelů stanovených rozpočtovými pravidly republiky.

Namítané porušení zásady dvojinstančnosti je taktéž neopodstatněné. Jak již konstatoval krajský soud, daňový řád v § 50 odst. 3 a 4 stanovuje, že odvolací

orgán může výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení atd. Z protokolů o jednání ze dne 6. 8. a 27. 8. 2003 vyplývá, že správce daně stěžovatele vyrozuměl o charakteru doplňování řízení (viz např. protokol o ústním jednání ze dne 27. 8. 2003 pod bodem č. 6) a stěžovatel se k tomuto upozornění vyjádřil. Daňové řízení tvoří jeden celek, skládající se z rozhodování v první instanci a případného rozhodování o odvolání. Odvolací správní orgán může při svém rozhodování zpravidla účinně odstranit vady rozhodnutí vydaného v prvním stupni, resp. vady řízení, které tomuto rozhodnutí předcházelo. Daňové řízení není ovládáno zásadou koncentrace, a proto stěžovatel mohl i v průběhu odvolacího řízení, a to v souladu s ustanovením § 48 odst. 7 d. ř., dle kterého je odvolatel oprávněn do doby, než je o odvolání rozhodnuto, údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat, vznášet nové odvolací námitky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky.

Co se týče tvrzené nedostatečnosti vypořádání námítky zkoumání účelu dotace, krajský soud při posuzování předloženého případu dospěl mj. k závěru, že i samotné nedodržení závazného ukazatele použití prostředků státního rozpočtu určených pro čerpání v roce 2000, je porušením rozpočtové kázně, které samo o sobě vede k vyměření odvodu celé poskytnuté dotace a v té souvislosti i vyměření penále z neoprávněně použitých prostředků. S ohledem na tuto skutečnost již nebylo nezbytné přezkoumávat dodržení účelu poskytnuté dotace, neboť tato skutečnost nemohla na výroku napadeného rozhodnutí nic změnit. Krajský soud tento svůj postup v napadeném rozhodnutí odůvodnil, proto nelze tuto stěžovatelovu námitku považovat za důvodnou.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 9. 2004, čj. 31 Ca 69/2004 - 32 a 31 Ca 70/2004 - 18, není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, neboť mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. prosince 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu