



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce S., s. r. o., zastoupeného JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem v Plzni, Hálkova 24, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni, Plzeň, Hálkova 14, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2003, čj. 4076/170/2003, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 4. 2006, čj. 58 Ca 26/2004 - 32,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 4. 2006, čj. 58 Ca 26/2004 - 32, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Okresní úřad Rokycany poskytl žalobci rozhodnutím ze dne 26. 10. 2001, čj. RRR kult. 2001/616 (dále jen „Rozhodnutí o poskytnutí příspěvku“), příspěvek na obnovu nemovité kulturní památky ve výši 66 000 Kč. Finanční úřad v Rokycanech platebním výměrem ze dne 14. 2. 2003, čj. 13967/03/150980/0341, uložil žalobci odvod neoprávněně použitých prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu ve výši 66 000 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 12. 2003, čj. 4076/170/2003, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, který ji rozsudkem ze dne 25. 4. 2006, čj. 58 Ca 26/2004 - 32, zamítl. Ztotožnil se přitom se závěrem žalovaného, podle nějž žalobce neprokázal naplnění podmínky č. 1 stanovené Rozhodnutím o poskytnutí příspěvku, tj. vést příspěvek pod účelovým znakem 34054 a účtovat o něm odděleně. Tato skutečnost představuje porušení

rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla“). Za takové porušení jsou právnické osoby povinny podle § 44 odst. 2 a 3 rozpočtových pravidel odvést do státního rozpočtu odvod ve stejné výši, v jaké byla rozpočtová kázeň porušena. Krajský soud uzavřel, že žalovaný správně aplikoval citovaná ustanovení, proto žalobu zamítl.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, opírající se o stížní důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Domnívá se, že krajský soud neposoudil správně právní otázku dodržení podmínky uvedené v Rozhodnutí o poskytnutí účelového státního příspěvku a otázku zákonnosti postupu žalovaného ve správním řízení.

Podle podmínky č. 1 stanovené Rozhodnutím o poskytnutí příspěvku je *„příspěvek ... veden pod účelovým znakem 34054 a je nutné příspěvek uvádět odděleně v účetnictví“*. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle kterého neprokázal naplnění této podmínky. Z formulace *„příspěvek je veden pod účelovým znakem 34054“* totiž nelze dovodit žádnou povinnost příjemce dotace a její gramatický výklad není účelový ani nedůvěryhodný, jak uzavřel krajský soud. Podle stěžovatele představuje citovaný text pouze přímé konstatování poskytovatele dotace. Z listin založených ve správním spisu vyplývá, že v rámci zakázky 8801, pod označením 34054 – Oprava historické budovy, byl v účetnictví stěžovatele znak 34054 použit pro odlišení konkrétních nákladů vynaložených na opravu nemovitosti, a to odděleně od jiných nákladů stěžovatele. Stěžovatel tedy používal ve své evidenci označení předepsané poskytovatelem dotace.

Stěžovatel polemizoval s krajským soudem také v závěru, že jeho účtování o příspěvku nebylo oddělené. Krajský soud přisvědčil stěžovateli, že neexistuje zákonná definice ani žádný metodický pokyn pojmu *„vést odděleně“*, ale povinnost, podle níž *„je nutné příspěvek uvádět odděleně v účetnictví“*, přesto posoudil jako specifickou evidenční povinnost. Podle stěžovatele se tak krajský soud nesprávně uchýlil k extenzivnímu výkladu obsahu sporné podmínky. Účetní oddělení nákladů a výnosů je totiž možné několika způsoby a jejich volba závisí výlučně na rozhodnutí účetní jednotky, není-li v rozhodnutí výslovně uvedeno jinak. Stěžovatel o nákladech účtoval pomocí zakázkového členění a nesouhlasí s krajským soudem, podle kterého nepoužitím jiného způsobu (analytického členění) nebyl naplněn požadavek oddělenosti. K závěru krajského soudu o tom, že není zřejmé, na jaký náklad byl příspěvek poskytnut a není zřejmé jaká část celkových nákladů na opravu byla použita na úhradu konkrétní faktury a účetnictví proto nelze považovat za oddělené, stěžovatel uvedl, že z Rozhodnutí o poskytnutí příspěvku vyplývá, že příspěvek je určen na obnovu objektu. O tom, že byl příspěvek poskytnut na celou opravu nemovitosti bez další specifikace svědčí i bod č. 3 Rozhodnutí o poskytnutí příspěvku, v němž je uveden údaj o celkové ceně

obnovy památky a o způsobu jejího financování bez upřesnění, z jakého zdroje budou kryty konkrétní náklady. Podle stěžovatele se příspěvek týkal poměrným způsobem všech nákladů vynaložených na celkovou opravu, nebyl určen na krytí konkrétního nákladu a nebylo tedy nutné evidovat jednotlivé náklady, které byly příspěvkem uhrazeny. V této souvislosti stěžovatel připomněl, že každá z dodavatelských faktur výrazně převyšovala výši celého příspěvku.

Krajský soud podle stěžovatele pochybil i v posouzení, zda byl ve správním řízení dostatečně zjištěn skutkový stav.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Otázka účelového znaku, na jehož rozboru stojí první část kasační stížnosti, nebyla podle něj stěžejní, v rámci rozhodnutí žalovaného nebyla více rozebírána a je vždy zmiňována v souvislosti s citací celé podmínky č. 1 stanovené Rozhodnutím o poskytnutí příspěvku. Podle žalovaného je totiž klíčová druhá část podmínky, tj. nutnost uvádět příspěvek odděleně v účetnictví. Nedostatečnost předložené zakázkové evidence pro splnění citované podmínky přitom žalovaný zdůvodnil již v odůvodnění žalobu napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel vytkl krajskému soudu především nesprávné právní posouzení, vztahující se k naplnění podmínky pro poskytnutí účelového příspěvku (dotace) na opravu nemovité kulturní památky. Mezi účastníky řízení není přitom sporu o tom, zda stěžovatel obdržel účelový příspěvek, ani to, zda jej skutečně použil na opravu nemovité kulturní památky. Spornou je tak pouze interpretace podmínky spočívající v povinnosti „příspěvek uvádět odděleně v účetnictví“. Krajský soud v napadeném rozsudku vyslovil, že požadavek oddělenosti účtování stěžovatel nesplnil, protože o příspěvku účtoval hromadně na syntetickém účtu a nevyužil analytického členění nákladů, čímž porušil podmínky stanovené Rozhodnutím o poskytnutí příspěvku. Krajský soud přisvědčil stěžovateli, že termín „vést odděleně“ není v zákoně nikde definován a neexistuje ani žádný metodický pokyn, který by dával subjektům návod na správný postup, ale přesto neshledal způsob, který stěžovatel zvolil pro účtování o poskytnutém příspěvku, za správný.

Nejvyšší správní soud se s popsáním závěrem krajského soudu (odpovídajícím i závěru žalovaného) neztotožnil. Z obsahu podmínky, vyjádřené v Rozhodnutí o poskytnutí příspěvku, totiž nelze dovodit určující způsob účtování o poskytnuté dotaci. Uvedené rozhodnutí nestanoví, jakým konkrétním způsobem měl příjemce dotace o poskytnutém příspěvku účtovat, či jaké postupy účetnictví měl zvolit nebo dodržet. Odpovídající podmínka rozhodnutí o poskytnutí dotace

pak neukládá rozsah povinností, které měly být podle výkladu žalovaného i krajského soudu stěžovatelem porušeny. Nejvyšší správní soud proto přisvědčil stěžovateli, že relativně neurčitý obsah podmínky „*příspěvek je veden pod účelovým znakem 34054 a je nutné příspěvek uvádět odděleně v účetnictví*“ je možné vyložit více způsoby. Tak tomu bylo i v případě stěžovatele, který pro konkrétní způsob účtování o dotaci použil zakázkové členění, představující sestavu evidence zakázek pro jeho jednotlivé investiční akce. Pokud krajský soud uvádí, že stěžovatel nevyužil nabízející se členění nákladů v analytické podobě, přestože poskytovatel dotace takové členění požadoval, Nejvyšší správní soud jeho závěru nepřisvědčil. Ze samotné dikce citované podmínky totiž nelze takovou povinnost bez pochybnosti dovodit.

Rozsah a způsob vedení účetnictví a jeho průkaznosti mj. pro právnické osoby stanoví zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Ve smyslu § 4 odst. 2 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny dodržovat při vedení účetnictví účtová osnovy a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek, rozsah údajů ke zveřejnění z účetní závěrky a postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky, které stanoví Federální ministerstvo financí a vyhláší je oznámením o jejich vydání ve Sbírce zákonů. Účetními předpisy bylo v posuzovaném období třeba rozumět především Opatření Federálního ministerstva financí, čj. V/20 100/92, kterým se stanovila účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Opatření“). Opatření stanovilo vedení účetnictví v analytickém členění jako možnost, nikoliv povinnost, daňových subjektů. Skutečnost, že příjemce dotace nevyužil možnosti vedení účetnictví konkrétním způsobem, mu nelze přičítat k tíži a nelze v tomto postupu shledávat porušení podmínek poskytnutí dotace se vztahem k porušení rozpočtové kázně, neboť ani z citovaných předpisů jeho povinnost vedení účetnictví s analytickým členěním nevyplývala.

Bylo-li záměrem poskytovatele dotace stanovit jejímu příjemci povinnost účtovat o poskytnuté dotaci pomocí analytického členění a sledovat tak příspěvek od přijetí na účet až po jeho konkrétní použití formou úhrady konkrétní faktury, mohl a měl tuto skutečnost vyjádřit v samotném Rozhodnutí o poskytnutí příspěvku. V opačném případě nelze stěžovateli vytýkat, že nezvolil pro účtování postup, který daná podmínka neobsahovala. Obsah podmínek pro stanovení dotace má nepochybně směřovat k tomu, aby byly prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu použity pouze k tomu účelu, k jakému byly poskytovatelem určeny, a aby tuto skutečnost bylo možné z účetní evidence příjemce dotace ověřit. Předložená účetní evidence stěžovatele tento smysl sledovala a v rámci evidence nákladů a výnosů je zjiitelné, jaké finanční částky, k jakému účelu a v jakém termínu byly na opravu objektu vynaloženy. Závěr krajského soudu, podle kterého stěžovatel jednoznačně neprokázal na jaký náklad byl příspěvek poskytnut, proto nemůže obstát. Účelová dotace byla poskytnuta na opravu nemovité kulturní památky.

Další specifikace prací, na které bylo možné poskytnutou dotaci použít, nebyla obsažena ve výroku rozhodnutí ani v jeho závazných podmínkách. Argument žalovaného, podle něž ze zakázkové evidence není možné zjistit, na platbu které konkrétní faktury byla dotace použita, se jeví jako nepřipadný. Podmínky poskytnutí dotace byly totiž nastaveny v tomto ohledu volně (srov. text v Rozhodnutí o poskytnutí příspěvku „... *příspěvek je určen na obnovu objektu, který je nemovitá kulturní památka ...*“) a z jejich obsahu nelze dovodit povinnost stěžovatele uvádět, na platbu které konkrétní faktury byla dotace použita.

Stěžovatel nemůže být sankcionován za zvolený postup účtování, neboť při absenci jiných vodítek, na jejichž základě by bylo možné zjistit vůli poskytovatele dotace omezit příjemci dotace možnost volby způsobu účtování, je třeba považovat způsob účtování stěžovatele za legitimní. Opačná situace by nastala tehdy, kdyby poskytovatel dotace jednoznačně stanovil, že příspěvek je nutno vést pod účelovým znakem a o tomto tak pomocí analytického členění účtů ve smyslu Opatření také účtovat. Tak tomu ovšem v posuzované věci nebylo. Nelze proto ani presumovat vůli poskytovatele dotace závěrem, že ze smyslu formulace podmínky vyplývá, že se jedná o specifickou povinnost účtovat o poskytnuté dotaci pomocí analytického trojčíslí.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil výkladu citovaného ustanovení podmínky, provedenému žalovaným a krajským soudem. Stěžovatel se řídil pokyny poskytovatele dotace a na jejich základě postupoval tak, aby byl poskytnutý příspěvek zaúčtován do účetních záznamů spojených s opravou konkrétní kulturní památky, odděleně od jiných investičních akcí stěžovatele, a byl uplatněn k danému účelovému použití. Tímto postupem dostal naplnění relativně obecně formulované podmínky odděleného uvádění příspěvku v účetnictví. Pro účtování o opravě nemovité kulturní památky stěžovatel zvolil zakázkové členění, investiční akci označil jako zakázku č. 8801 - 34054 „Oprava historické budovy“ a jednotlivé účetní položky, které mu byly v této souvislosti fakturovány, přiřazoval do této zakázkové evidence. Investici, spočívající v opravě kulturní památky, přidělil mimo své vnitroorganizační označení 8801 i podmínkou stanovené označení 34054 a veškeré účetní položky vztahující se k pracím na opravě kulturní památky evidoval odděleně od ostatních položek.

Stěžovatel tedy prokázal splnění podmínek stanovených Rozhodnutím o poskytnutí dotace a jeho postup proto nelze kvalifikovat jako porušení rozpočtové kázně podle § 3 písm. e) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku a rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. října 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu