



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Bruse v právní věci **žalobce: Zemědělské družstvo Podlesí ROČOV**, IČ: 00121550, se sídlem Ročov č. p. 1, zastoupeného JUDr. Karlem Davidem, advokátem, se sídlem Beneše z Loun 50, Louny, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2013, č. j. 6226/13/5000-24700-202129,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 3. 2013, č. j. 6226/13/5000-24700-202129, **se pro nezákonnost z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15.342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2013, č. j. 6226/13/5000-24700-202129, jímž byl v části týkající se bankovního spojení změněn platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 5. 2012, č. j. 208175/12/214985505633, a ve kterém žalovaný dále vyslovil, že ve zbytku zůstává výrok odvoláním napadeného platebního výměru beze změny. Tímto rozhodnutím správce daně podle § 44a odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „rozpočtová pravidla“), a podle § 139 a § 147

zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřil žalobci odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 423.300 Kč s odůvodněním, že nebyla splněna povinnost podle § 75 rozpočtových pravidel provést finanční vypořádání dotace se státním rozpočtem podle § 7 vyhlášky č. 52/2008 Sb. Za den porušení rozpočtové kázně označil správce daně 15. 2. 2009. Žalobce se současně domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

V žalobě žalobce označil napadené rozhodnutí za nezákonné. Namítal, že výrok napadeného rozhodnutí je v rozporu s § 116 odst. 1 daňového řádu, neboť z něj není zřejmé, jakým způsobem žalovaný rozhodl o podaném odvolání. Z odůvodnění podle žalobce vyplývá, že odvolání mělo být zamítnuto a platební výměr vyjma změny bankovního spojení potvrzen, takový výrok však napadené rozhodnutí postrádá. Žalobce dále daňovým orgánům vytkl, že se nezabývaly tím, zda byla dána lhůta pro vyměření odvodu, který se stal splatným dnem porušení rozpočtové kázně, tj. 15. 2. 2009. Žalobce připomněl, že podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze stanovit daň po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky. Tato lhůta počala plynout dne 15. 2. 2009, kdy se odvod stal splatným, a daňová kontrola byla zahájena až dne 12. 4. 2012, tedy po uplynutí tříleté lhůty pro stanovení daně, tudíž k prodloužení lhůty nedošlo a správce daně porušil zmíněný § 148 odst. 1 daňového řádu.

Žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že porušil rozpočtovou kázeň. Zdůraznil, že porušením rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel je neoprávněné použití prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že nepředložení podkladů pro vypořádání dotace podle § 7 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 52/2008 Sb. nenaplnuje pojem neoprávněné použití prostředků státního rozpočtu podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel, neboť nedošlo k porušení podmínek, za kterých byly peněžní prostředky poskytnuty. Ustanovení § 3 písm. e) rozpočtových pravidel nelze podle žalobce vykládat extenzivně tak, že podmínkami, za kterých byla dotace poskytnuta, jsou veškeré zákonné a podzákonné povinnosti, jde pouze o konkrétní podmínky, jež poskytovatel dotace v daném případě příjemci stanovil. Ministerstvo zemědělství stanovilo žalobci tři podmínky použití dotace. Všechny tyto podmínky žalobce podle svého tvrzení splnil, výsadbu a ošetření chmele provedl, dodavateli zaplatil a dotaci řádně a včas zaúčtoval, a proto nemohl porušit rozpočtovou kázeň. Výklad žalovaného, že pod dotační podmínky je nutné zařadit veškeré povinnosti stanovené právními předpisy, je podle žalobce v rozporu se zákonem a jeho smyslem. Žalobce konstatoval, že cílem zákonodárce nebylo postihovat zemědělské producenty, kteří beze zbytku naplnili účel poskytnuté dotace, navíc ve výši 100 %. S ohledem na provedenou daňovou kontrolu je podle žalobce nepochybné, že účel dotace byl splněn a jediné porušení spočívalo výhradně v nepředložení dokladů ve smyslu § 7 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 52/2008 Sb., ačkoli podmínka finančního vypořádání nebyla uvedena mezi podmínkami, za kterých byly prostředky dotace poskytnuty.

Podle žalobce žalovaný zcela nepochopitelně přehlédl zjevný rozpor mezi svým výkladem pojmu „dotační podmínky“ a výkladem, který aplikuje Ministerstvo zemědělství jakožto poskytovatel dotace. Žalobce vysvětlil, že Ministerstvo zemědělství v rozhodnutí, jímž dotaci přidělilo, jednoznačně konstatovalo, které podmínky ve smyslu § 44a odst. 4 rozpočtových pravidel považovalo za méně závažné a které za ostatní, jež mají být sankcionovány v plné výši. V tomto výčtu jsou však uvedeny pouze podmínky použití dotace, které stanovilo Ministerstvo zemědělství ve svém rozhodnutí. Podle žalobce je proto výklad

žalovaného mylný. Pro zjištění, zda byla dotace použita ke svému účelu a zda je nutné příjemce sankcionovat uložením povinnosti vrácení dotace, považoval žalobce za podstatné posouzení podmínek stanovených Ministerstvem zemědělství, nikoli podmínek ryze formálních, kam řadil povinnost předložit podklady pro finanční vypořádání dotace. Žalobce podotkl, že za situace, kdy daňové orgány uzavřely, že žalobce splnil podmínky stanovené Ministerstvem zemědělství, nemohly současně dospět k nezákonnému závěru, že dotační podmínky porušil.

Žalobce tvrdil, že napadeným rozhodnutím i jemu předcházejícím platebním výměrem byl zkrácen na svých právech. Žalovaný na základě chybného výkladu pojmu „podmínky, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty“, do něhož zahrnul i podzákonnou povinnost předložit podklady pro finanční vypořádání, dospěl podle žalobce k chybnému závěru, že žalobce neoprávněně použil prostředky státního rozpočtu. Žalobce podotkl, že poskytovatel dotace žádné neoprávněné použití prostředků neshledal a sám žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že účel dotace byl splněn. Správce daně ani žalovaný nebyli podle žalobce oprávněni rozšiřovat dotační podmínky stanovené poskytovatelem. Žalobce namítal, že postup daňových orgánů byl v hrubém rozporu se smyslem rozpočtových pravidel, která mají sloužit k zamezení zneužívání prostředků státního rozpočtu a k postihu subjektů, kteří zneužijí dotační prostředky k jiným účelům. Sankcionování subjektu, který prokazatelně použil dotaci plně v souladu s jejím účelem, řádně plní své daňové povinnosti a patří k nejvýznamnějším zaměstnavatelům v regionu, podle žalobce nepomáhá naplnění smyslu zákona. Žalobce uzavřel, že povinnost předložit doklady pro finanční vypořádání dotace dodatečně splnil dne 27. 3. 2013 a Ministerstvo zemědělství mu sdělilo, že je prvním příjemcem dotace, který takový výkaz předložil. I z toho je podle žalobce zjevné, že postup daňových orgánů byl vadný a šikanózní.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal celý průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále žalovaný uvedl, že možnost změny prvostupňového rozhodnutí správce daně je upravena v § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a je výrazem toho, že prvostupňové a odvolací řízení tvoří jeden celek, přičemž odvolací orgán odstraňuje a napravuje případné vady rozhodnutí napadeného odvoláním. Odvolací orgán musí ve výroku jednoznačně a konkrétně vyjádřit, v čem rozhodnutí mění; výrok přezkoumávaného a odvolacího rozhodnutí ve výsledku tvoří jeden celek, z něhož musí být zcela nepochybné, jak bylo v konečném výsledku o právu nebo o uložení povinnosti rozhodnuto. Žalovaný podotkl, že podle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu patří k náležitostem výroku rozhodnutí částka a číslo účtu, na který má být částka uhrazena. V souvislosti s reorganizací finanční správy k 1. 1. 2013 došlo mimo jiné ke změně bankovního účtu a dalších údajů týkajících se poskytovatele platebních služeb, proto bylo nutné změnit výrok rozhodnutí v části týkající se placení vyměřené daně. Žalovaný konstatoval, že nemohl odvolání zamítnout a napadený platební výměr potvrdit, přestože za jiných okolností by tak učinil, ale musel výrok platebního výměru změnit. Žalovaný výrokem rozhodnutí o odvolání zcela jednoznačně vyjádřil, v čem platební výměr mění, a výrok přezkoumávaného a odvolacího rozhodnutí podle žalovaného ve výsledku tvoří jeden celek, z něhož zcela nepochybně vyplývá, jak bylo v konečném výsledku o uložení povinnosti žalobci rozhodnuto.

K námitce, že platební výměr byl vydán až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, žalovaný uvedl, že lhůta k vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně je upravena

v § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel ve znění účinném od 7. 9. 2004 do 29. 12. 2011, resp. v § 44a odst. 9 poslední větě rozpočtových pravidel ve znění účinném od 30. 12. 2011 dosud, kde je uvedeno, že odvod a penále lze vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně. Lhůta pro vyměření podle žalovaného v souladu s tímto speciálním ustanovením v případě žalobce skončí dne 31. 12. 2019.

Žalovaný připomněl, že podle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel je porušením rozpočtové kázně neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu a jiných peněžních prostředků státu, které je definováno v § 3 písm. e) rozpočtových pravidel. Toto ustanovení nelze podle žalovaného vykládat restriktivně tak, že je třeba splnit pouze podmínky stanovené v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Žalovaný uvedl, že pokud rozhodnutí stanoví zvláštní podmínky použití dotace, je třeba současně dodržet i zákonné a podzákonné podmínky obecného charakteru, včetně formálních. Dále bylo podle žalovaného třeba postupovat podle zásad, kterými se stanovují podmínky pro poskytování dotací pro rok 2008 na základě § 2 a § 2d zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný upozornil na to, že v rozhodnutí o poskytnutí dotace je uvedeno, že příjemce dotace je povinen podrobně se seznámit se zněním zmíněných zásad a je povinen tyto zásady dodržovat. V části A bod 3 zásad je uvedeno, že při poskytování dotací se postupuje podle rozpočtových pravidel, proto byl podle žalovaného žalobce povinen se seznámit i s právní úpravou obsaženou v rozpočtových pravidlech a podmínky stanovené rozpočtovými pravidly dodržovat, a to včetně povinnosti provést finanční vypořádání dotace se státním rozpočtem podle vyhlášky č. 52/2008 Sb., která je stanovena v § 75 rozpočtových pravidel. Žalovaný dodal, že povinnost finančního vypořádání je dále uvedena v § 14 odst. 9 rozpočtových pravidel a definována v § 3 písm. d) téhož zákona. Podle § 7 odst. 1 a 2 vyhlášky č. 52/2008 Sb. příjemce dotace předloží poskytovateli do 15. února následujícího rozpočtového roku podklady pro finanční vypořádání dotací, k podkladům připojí komentář a současně převede případnou vratku dotace. Z těchto ustanovení je podle žalovaného patrné, že zákonná povinnost předložit poskytovateli dotace podklady pro finanční vypořádání není pouze ryze formální, ale s finančním vypořádáním je spojeno mimo jiné případné vrácení nepoužitých prostředků. Žalovaný uzavřel, že v daném případě nebylo předloženo finanční vypořádání do 15. 2. 2009 a tímto dnem došlo k porušení rozpočtové kázně.

Podle žalovaného daňové orgány nekonstatovaly splnění dotačních podmínek, ale splnění podmínek pod body 1 až 2 rozhodnutí o poskytnutí dotace, když pro podmínku pod bodem 3 tohoto rozhodnutí nebyla náplň. Žalovaný uvedl, že žalobce byl povinen splnit rovněž podmínky uložené rozpočtovými pravidly, jejichž nesplněním došlo k porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty, a tím i k neoprávněnému použití peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, tedy k porušení rozpočtové kázně s povinností odvodu za toto porušení. Povinnosti podle rozpočtových pravidel byly v době vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace jednoznačně dány a žalobce byl podle žalovaného povinen se s nimi seznámit a dodržovat je. Žalovaný podotkl, že na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalobce splnil účel dotace podle rozhodnutí o poskytnutí dotace, tedy prevenci šíření hospodářsky závažných chorob prostřednictvím předmětu dotace – použité uznané certifikované sadby chmele ve zdravotní třídě „VT“ nebo „VF“.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného namítal, že změna bankovního účtu nemůže být důvodem pro to, aby ve výrokové části napadeného rozhodnutí nebylo o odvolání rozhodnuto způsobem, který vyžaduje § 116 odst. 1 daňového řádu. Žalovanému podle

žalobce nic nebránilo, aby změnil výrok ohledně bankovního spojení a zároveň ve zbývajícím rozsahu platební výměr potvrdil a odvolání zamítl. Žalobce podotkl, že ve výroku není uvedeno, jak žalovaný rozhodl o odvolání, a nelze to nahrazovat větou, že v ostatním zůstává výrok platebního výměru beze změny.

Podle žalobce není zřejmé, proč žalovaný v citaci § 3 písm. e) rozpočtových pravidel zvýraznil termín porušení povinnosti stanovené právním předpisem, když v daňovém řízení shledal porušení rozpočtové kázně v tom, že žalobce porušil podmínky, za kterých byly příslušné peněžní prostředky použity. Žalobce zdůraznil, že po skončení daňového řízení není možné opírat žalobou napadené rozhodnutí o jiné důvody. Žalovaný navíc podle žalobce přehlédl, že jím zvýrazněné porušení povinnosti stanovené právním předpisem se vztahuje pouze k výdaji peněžních prostředků, tj. týká se pouze případů, kdy příjemce dotace použije poskytnuté prostředky jiným způsobem než na určený účel, což se v dané věci nestalo a žalobci nic takového ani nebylo vytčeno.

Žalobce trval na tom, že podmínkami, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty, jsou pouze konkrétní podmínky vymezené dotačním rozhodnutím (označené jako podmínky použití), nikoli veškeré zákonné a podzákonné povinnosti příjemce dotace. Žalobce nijak nezpochybňoval povinnost dodržovat rozpočtová pravidla a řídit se podzákonnými předpisy, nicméně pod pojmem „podmínky, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty,“ je třeba podle žalobce rozumět jen vlastní podmínky použití dotace. Pokud by zákonodárce mínil učinit porušení rozpočtové kázně z porušení jakéhokoli právního předpisu upravujícího podmínku dotací, podle žalobce by to v zákoně nepochybně vyjádřil.

Podle žalobce šikanózní politika žalovaného a extenzivní výklady právních předpisů nevedou ke stíhání reálných daňových deliktů a k postihu těch, kteří dotace skutečně zneužívají, ale přispívají jen k neustálému odlivu plátců daně z tamního regionu a k jejich přesunu do působnosti jiných finančních úřadů.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil a žalovaný nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

Napadené rozhodnutí odvolacího orgánu soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem žalobním námitkám.

Nejprve se soud zaměřil na namítanou přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval ve dvou skutečnostech. Jednak namítal, že z výroku napadeného rozhodnutí není zřejmé, jak žalovaný rozhodl o podaném odvolání, a jednak tvrdil, že se daňové orgány nezabývaly tím, zda nedošlo k překročení lhůty pro vyměření odvodu podle § 148 odst. 1 daňového řádu.

Soud připomíná, že podle § 116 odst. 1 daňového řádu platí: „*Odvolací orgán*

- a) napadené rozhodnutí změnit,*
- b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo*
- c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.*

Z citovaného ustanovení vyplývá, že odvolací orgán může o podaném odvolání rozhodnout v zásadě třemi způsoby, které se vzájemně vylučují. Shledá-li jakýkoli důvod pro změnu výroku rozhodnutí správce daně, musí toto rozhodnutí svým výrokem změnit, přičemž současně nemůže zamítat odvolání a prvostupňové rozhodnutí potvrzovat. Výrok o zamítnutí odvolání nelze oddělit od výroku, jímž se prvostupňové rozhodnutí potvrzuje [srov. výše uvedené písmeno c)]. Existují-li důvody pro změnu prvostupňového rozhodnutí (platebního výměru), je zcela logické, že nemohou být současně splněny podmínky pro potvrzení tohoto rozhodnutí v odvolacím řízení, tudíž odvolací orgán není oprávněn ani odvolání zamítnout a musí vydat toliko výrok, jímž prvostupňové rozhodnutí změní. Pokud by odvolací orgán v napadeném rozhodnutí vedle výroku o změně platebního výměru vydaného správcem daně vyslovil, že se odvolání zamítá a napadený platební výměr potvrzuje, zatížil by tím své rozhodnutí vadou a soud by je musel pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti zrušit (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 127/2002 - 28, publ. pod č. 462/2005 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz).

Žalovaný tudíž podle názoru soudu postupoval zcela správně, pokud při zjištění důvodu pro změnu výroku platebního výměru vydal rozhodnutí, jímž tento platební výměr změnil, aniž současně zamítal odvolání a platební výměr potvrzoval. V případě, že odvolací orgán mění prvostupňové rozhodnutí, musí výrokem odvolacího rozhodnutí zcela jednoznačně a konkrétně vyjádřit, v čem prvostupňové rozhodnutí mění; výrok prvostupňového a odvolacího rozhodnutí bude ve výsledku tvořit jeden celek, z něhož musí zcela nepochybně vyplývat, jak bylo v konečném výsledku o právu nebo o uložení povinnosti rozhodnuto. Tuto povinnost žalovaný beze zbytku splnil.

K námitce překročení lhůty uvedené v § 148 odst. 1 daňového řádu soud podotýká, že žalobce nic takového v odvolání proti platebnímu výměru správce daně neuvedl, tudíž nemůže nyní žalovanému vytýkat, že se předmětnou skutečností nezabýval. Soud proto shledal napadené rozhodnutí přezkoumatelným. Poté soud přistoupil k posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí.

Předmětem řízení, které vyústilo ve vydání žalobou napadeného rozhodnutí, byl odvod za porušení rozpočtové kázně žalobcem, a to podle § 44a odst. 3 písm. a) a § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel v částce 423.300 Kč. Tato částka odpovídala výši dotace, která byla žalobci poskytnuta rozhodnutím Ministerstva zemědělství ze dne 19. 11. 2008, reg. č. 714/2008-7240A1, na prevenci šíření hospodářsky závažných chorob.

Soud se nejprve zabýval námitkou nedodržení lhůty k vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně, kterou žalobce počítal podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Soud připomíná, že žalobcem zmíněné ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu se použije jen tehdy, pokud jiný předpis nestanoví jinak (srov. § 4 daňového řádu). Dále k tomu soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2014, č. j. 7 As 117/2014 - 29, www.nssoud.cz, podle kterého „... *speciální úpravu lhůt pro vyměření odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně obsahuje ust. § 44a zákona o rozpočtových pravidlech, které má přednost před obecnou úpravou obsaženou v zákoně č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Ke stejnému závěru lze dospět, i pokud jde o vztah zákona o rozpočtových pravidlech a daňového řádu.*“ Úprava prekluzivní lhůty pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně, která je obsažena v § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel, tak podle názoru soudu představuje *lex specialis* k § 148 daňového řádu.

Podle § 44a odst. 8 poslední věty rozpočtových pravidel přitom platí, že „*[o]dvod a penále lze vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně.*“ V projednávané věci označil správce daně za den porušení rozpočtové kázně 15. 2. 2009, lhůta pro vyměření odvodu do státního rozpočtu by tudíž uplynula až dne 1. 1. 2020. S ohledem na skutkový stav v dané věci tedy nemohlo k uplynutí prekluzivní lhůty dojít.

Žalobce dále namítal, že neporušil rozpočtovou kázeň. Soud k tomu uvádí, že podle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel „*[p]orušením rozpočtové kázně je neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem.*“ Za neoprávněné použití peněžních prostředků se přitom podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel považuje „... *jejich výdej, jehož 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.*“

K problematice porušení rozpočtové kázně existuje poměrně bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 113/2007 - 63, www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud vyložil, že „*[n]eoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu a jiných peněžních prostředků státu se rozumí jejich neoprávněný výdej, tzn. jejich vynaložení, jenž je v rozporu nejen s účelem, na který byly peněžní prostředky poskytnuty, nýbrž i s dalšími podmínkami stanovenými právním předpisem, smlouvou, případně rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, za kterých byly tyto prostředky příjemci poskytnuty (§ 3 písm. e) ve vazbě na § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla.*“

Na citovaný rozsudek navázal Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 7. 2008, č. j. 9 Afs 202/2007 - 68, www.nssoud.cz, podle kterého „[p]ři hodnocení neurčitého pojmu „neoprávněné použití nebo zadržetí peněžních prostředků“ [§ 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech] je nutné, krom jiného, vycházet i z účelu poskytnutých veřejných prostředků a jeho naplnění. Z tohoto vyplývá, že nikoliv každé porušení příslušné povinnosti je zároveň neoprávněné použití prostředků a jako takové musí být vráceno zpět do veřejného rozpočtu.“

Mezi stranami není sporu o tom, že žalobce nedodržel povinnost stanovenou v § 75 rozpočtových pravidel, resp. v prováděcí vyhlášce č. 52/2008 Sb., neboť po vyčerpání dotace neprovedl finanční vypořádání vztahů se státním rozpočtem. Spornou otázkou zůstává, zda toto porušení rozpočtových pravidel představuje dostatečný důvod pro uložení odvodu do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 6. 2012, č. j. 5 Afs 8/2012 - 42, www.nssoud.cz, vyslovil, že „[s]myslem právní úpravy v dané oblasti je řádné využití finančních prostředků státního rozpočtu výhradně na zamýšlený účel. Na tom přirozeně nic nemůže změnit jakékoli pochybení formálního rázu, které nemá žádnou věcnou souvislost s výdejem rozpočtových prostředků, jestliže k němu došlo v zájmu účelu poskytnuté dotace. ... Porušení povinnosti dokladovat splnění vedlejších závazků vyplývajících z realizace dotované činnosti, jakým je například ... hlášení úřadu práce o splnění závazků vůči Okresní správě sociálního zabezpečení, není přirozeně bezvýznamná okolnost. Nelze jistě ignorovat požadavek ... splnit veškeré zákonem stanovené nebo i další dohodnuté podmínky, nicméně jen ty, které se týkají naplnění smyslu poskytnuté dotace, lze vymáhat nebo sankcionovat za jejich porušení prostředky vyhrazenými pro porušení rozpočtové kázně.“

Vycházejí z citovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dospěl soud k závěru, že porušení povinnosti provést finanční vypořádání vztahů se státním rozpočtem, se bezprostředně netýká smyslu poskytnuté dotace, ani nemá věcnou souvislost s výdejem rozpočtových prostředků, který žalobce provedl plně v souladu s podmínkami stanovenými rozhodnutím Ministerstva zemědělství o poskytnutí dotace. Za situace, kdy daňové orgány shledaly, že žalobce splnil kritéria podpory a dodržel účel poskytnuté dotace, lze nedodržení § 75 rozpočtových pravidel považovat za pochybení čistě formálního rázu, které není kvalifikovaným porušením rozpočtové kázně a nezakládá důvod pro odvod do státního rozpočtu. Žalovaný tedy pochybil, pokud navzdory řádnému splnění účelu dotace uložil žalobci odvod za porušení rozpočtové kázně v situaci, kdy se žalobce až po řádném vyčerpání dotace dopustil toliko formálního pochybení, které nelze sankcionovat prostředky vyhrazenými pro porušení rozpočtové kázně.

S ohledem na uvedené skutečnosti soud uzavírá, že rozhodnutí žalovaného vychází z nesprávného právního posouzení věci, a tudíž je nezákonné. Soud proto shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž je ve smyslu ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán výše uvedenými závěry soudu.

Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 15.342 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3.000 Kč, z částky 9.300 Kč za tři úkony právní služby zástupce žalobce po 3.100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném od 1. 1. 2013 [převzetí a příprava zastoupení - § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby - § 11 odst. 1 písm. d), podání repliky - § 11 odst. 1 písm. d)], z částky 900 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [tři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 9. 2006] a z částky 2.142 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 26. května 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová