

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **Ing. J. K.**, zastoupeného JUDr. Robertem Jonákem, advokátem se sídlem Žižkova 280, 580 01 Havlíčkův Brod, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně** se sídlem náměstí Svobody 4, poštovní přihrádka 372, 602 00 Brno, proti rozhodnutím ze dne 31. 1. 2003, č. j. 5401/02/FŘ/170 a č. j. 5402/02/FŘ/170, a ze dne 5. 2. 2003, č. j. 5403/02/FŘ/170, o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2005, č. j. 30 Ca 115/2003-83, č. j. 30 Ca 116/2003-89 a č. j. 30 Ca 117/2003-73,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 1 Afs 92/2005, 1 Afs 99/2005 a 1 Afs 111/2005 **se spojují** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 92/2005.

II. Rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2005, č. j. 30 Ca 115/2003-83, č. j. 30 Ca 116/2003-89 a č. j. 30 Ca 117/2003-73, **se zrušují** a věci se vracejí tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Dne 5. 11. 1998 vydalo Ministerstvo životního prostředí pod č. j. 315050 18 74 563 rozhodnutí o poskytnutí investiční dotace (návratné finanční výpomoci) ze státního rozpočtu na investiční akci „*revitalizační opatření v povodí Ú. p.*“ ve prospěch žalobce jakožto investora a příjemce dotace. Podle rozhodnutí měl žalobce čerpat dotaci v letech 1998, 1999 a 2000, přičemž pro každý rok byla stanovena minimální výše vlastních zdrojů žalobce a maximální výše systémové dotace. V příloze k tomuto rozhodnutí se žalobce zavázal dodržovat „*Zásady pro poskytování a čerpání prostředků státního rozpočtu pro pořizování investičního majetku*“, vydané pod čj. 113/1679/1994 MF ve Finančním zpravodaji č. 4/94,

a „*směrnici pro revitalizaci MŽP*“. Žalobce zároveň souhlasil s tím, že údaje uvedené v rozhodnutí jsou pro něj závazné a veškeré změny či nároky na finanční prostředky musí být projednány s orgány zde uvedenými.

Ve dnech 9. 7. 2001 – 22. 3. 2002 provedl Finanční úřad v Havlíčkově Brodě u žalobce kontrolu čerpání prostředků státního rozpočtu. Při ní bylo zjištěno, že žalobce jako objednatel uzavřel se společností A. spol. s r. o. jako zhotovitelem smlouvu o dílo, v níž se zhotovitel zavázal k provedení stavby „*revitalizační opatření v povodí Ú. p.“* a objednatel pak k zaplacení ceny za dílo ve výši 8 993 000 Kč včetně 5 % DPH. Dne 25. 11. 1998 uzavřely obě strany dodatek ke smlouvě, v němž se oproti původní smlouvě dohodly, že žalobce sám si svou činností zabezpečí 34 % prací sjednaných v původní smlouvě. Dále bylo zjištěno, že dne 3. 11. 1998 uzavřel žalobce smlouvu o dílo se společností Z. spol. s r. o. s tím, že tato společnost bude vůči zhotoviteli (který byl hlavním dodavatelem) působit jako subdodavatel. Subdodavatel měl pro žalobce podle této smlouvy zajistit práce odpovídající částce 3 400 000 Kč bez DPH, a v průběhu let 1998, 1999 a 2000 vystavil žalobci faktury v celkové výši 3 337 650,10 Kč.

Hlavní dodavatel vystavil žalobci v letech 1998 – 2000 faktury ve výši odpovídající hodnotě 100 % díla, ačkoli podle dodatku ke smlouvě měl zhotovit pouze 66 % díla. Část faktur vystavených hlavním dodavatelem uhradil žalobce z poskytnuté dotace; na zbývající část – odpovídající ceně všech faktur vystavených subdodavatelem – pak vystavil výdajové pokladní doklady. Zároveň však hlavnímu dodavateli „přefakturoval“ platby ve výši 3 337 650,10 Kč, k nimž byl povinován vůči subdodavateli. Hlavní dodavatel poté vystavil výdajové pokladní doklady znějící na stejnou souhrnnou částku ve prospěch žalobce; žalobce a hlavní dodavatel si nato vzájemně započetli kryjící se částky, aniž došlo ke skutečnému pohybu peněz. Částky fakturované subdodavatelem tedy žalobce subdodavateli neuhradil; při kontrole však uvedl (a posléze doložil i listinou o uznání dluhu), že subdodavatel souhlasil s úhradou až v roce 2001 s tím, že úhrada bude spočívat v převodu části žalobcova majetku.

Finanční úřad při kontrole uzavřel, že žalobce nevynaložil vlastní prostředky v takové výši, v jaké se při poskytnutí dotace zavázal: neuhradil totiž subdodavateli cenu 34 % díla ve výši částek vzájemně započtených mezi ním a hlavním dodavatelem (543 500 Kč v r. 1998, 1 656 308 Kč v r. 1999 a 1 137 842 Kč v r. 2000), a vznikla mu proto povinnost vrátit poměrnou část dotace ve výši 711 874 Kč (za rok 1998), 3 843 405 Kč (za rok 1999) a 916 200 Kč (za rok 2000). Tuto povinnost uložil finanční úřad žalobci třemi platebními výměry na odvod neoprávněně použitých prostředků státního rozpočtu republiky ze dne 16. 4. 2002.

Žalobce napadl dodatečné platební výměry odvoláními; ta však žalovaný zamítl dvěma rozhodnutími ze dne 31. 1. 2003 a rozhodnutím ze dne 5. 2. 2003.

Žalobce podal proti všem rozhodnutím žalovaného žaloby u Krajského soudu v Brně. Krajský soud žalobám vyhověl, napadená rozhodnutí zrušil pro vady řízení třemi rozsudky ze dne 20. 4. 2005 a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle krajského soudu založil žalovaný svá rozhodnutí na tom, že žalobce účelově vystavoval výdajové pokladní doklady, čímž zastíral, že vynaložil na investiční akci finanční prostředky pouze ve výši dotace od státu; použití vlastních prostředků v souladu s podmínkami dotace však neprokázal, a to zejména proto, že v letech 1998 – 2000 neuhradil faktury vystavené subdodavatelem. K tomu krajský soud uvedl, že zvolená forma dodavatelských vztahů, včetně vystavování dokladů o hotovostních platbách, sama o sobě neprokazuje, že dílo bylo zhotoveno pouze

v části odpovídající výši dotace: předpokladem takového závěru je totiž i prokázání skutečností svědčících o tom, že subdodávka nebyla reálně provedena. Nic takového ale správce daně neprokázal, ač jej v tomto ohledu tížilo důkazní břemeno, a porušil tak svou povinnost zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně.

Ani další závěr žalovaného, podle nějž žalobce neprokázal použití vlastních prostředků tím, že nezaplatil faktury vystavené subdodavatelem v roce poskytnutí dotace, nesvědčí o řádně zjištěném skutkovém stavu věci. „*Vynaložením vlastních zdrojů*“ příjemce dotace totiž není jen užití vlastních finančních prostředků investora, ale také provedení prací v rozhodném období prostřednictvím subdodavatele na účet investora v rozsahu podílu, který na něj podle rozhodnutí o poskytnutí dotace připadá; způsob úhrady za dílo je pak věcí dohody mezi investorem a subdodavatelem. Pokud dále žalovaný vychází z toho, že vlastní zdroje investora mohou být vytvořeny jeho hospodářskou činností, nevysvětluje, proč musí jít o hospodářskou činnost v předchozích účetních obdobích. Není rovněž zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje svůj závěr, že pokud závazek nebyl plně uhrazen v tomtéž roce, není platný; stejně tak je nejasný i závěr, že není možné, aby se dodavatel s investorem dohodli na delší lhůtě splatnosti.

Smysl dotace tak spočívá podle krajského soudu v tom, aby dílo bylo ve stanovené hodnotě a ve stanoveném čase provedeno a aby se na provedení díla investičně podílel kromě státu i příjemce dotace, a to i prostřednictvím subdodávky s pozdější lhůtou úhrady než v okamžiku jejího provedení. Rozhodnou skutečností pro správné stanovení daňové povinnosti je proto především skutečné zhotovení díla subdodavatelem, o němž žalobce tvrdí, že bylo provedeno na jeho účet.

Žalovaný napadl rozsudky kasačními stížnostmi, v nichž uplatnil námitky nesprávného posouzení právní otázky podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního: skutková zjištění správce daně byla totiž podle něj dostačující pro jeho právní vývody. Závěr o porušení rozpočtové kázně ze strany žalobce nevzešel z pochybností žalovaného o tom, že dílo bylo skutečně provedeno. Provedení díla je však jen jednou z podmínek oprávněného čerpání dotace a investor musí dodržet i ostatní podmínky. Předmětem sporu v této věci byl způsob financování investiční akce, který byl dle žalovaného v rozporu s podmínkami, za nichž byla dotace poskytnuta. Rozhodnutí o poskytnutí investiční dotace stanovilo, že v roce 1998, 1999 a 2000 bude ze státního rozpočtu poskytnuta systémová dotace ve výši max. 1 mil., 4 mil. a 1,105 mil. Kč; zároveň stanovilo, že investor v příslušném roce vynaloží na investiční akci min. 0,740 mil., 1,620 mil. a 0,928 mil. Kč. Podle rozpočtových pravidel republiky (zákon ČNR č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice) mohou být rozpočtové prostředky použity toliko v příslušném rozpočtovém roce (kalendářním roce) a k účelům, na které byly určeny. Nakládání žalobce s rozpočtovými prostředky však nebylo možno považovat za oprávněné: sám žalobce totiž v rozporu s podmínkami dotace vynaložil jen část vlastních prostředků, jimiž se zavázal akci financovat. Žalovaný zopakoval skutková zjištění vzešlá z kontroly a setrval na tom, že vzájemná fakturace mezi žalobce, hlavním dodavatelem a subdodavatelem byla účelová a zastírající skutečnost, že žalobce použil v příslušných obdobích toliko prostředky z dotace, aniž vynaložil prostředky vlastní. Právní názor krajského soudu ohledně nedostatečných skutkových zjištění tak neodpovídá ani obsahu spisu, ani odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

Znakem investiční dotace je podle krajského soudu to, že se na investiční akci musí investičně podílet stát i příjemce dotace; krajský soud však přehlíží, že aby žalobce mohl

čerpat dotaci na daný kalendářní rok, musel v témže roce vynaložit předem stanovenou částku z vlastních zdrojů. To žalobce neučinil, neboť svému subdodavateli neuhradil částku za provedení části díla. Nelze tvrdit, že pouhým přefakturováním subdodávky došlo k vynaložení vlastních zdrojů investora (žalobce) v hodnotě této subdodávky. Pro hospodaření s prostředky státního rozpočtu platí velmi přísná pravidla; byly proto nutné, aby žalobce dodržel stanovené podmínky fakticky (tj. úhradou částky), nikoli jen formálně (tj. jejím přefakturováním). Jelikož žalobce nevynaložil vlastní zdroje v potřebné výši, je pak nerozhodné, zda dílo bylo zhotoveno. Závěr soudu o tom, že v souladu s podmínkami poskytnutí dotace je i subdodávka s pozdější lhůtou splatnosti, není v rozsudcích nijak odůvodněn; pro žalovaného je však nepřijatelný, neboť nepřípustně modifikuje podmínky, za nichž byla dotace poskytnuta.

Krom toho se žalovaný domnívá, že krajský soud porušil i procesní pravidla řízení před soudem, konkrétně § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., podle nějž *soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*, ve spojení s § 76 odst. 3 s. ř. s. (*Nejsou-li důvody pro postup podle ustanovení odstavců 1 a 2 nebo podle § 51, nařídí předseda senátu jednání. Z důvodů uvedených v odstavcích 1 a 2 soud napadené rozhodnutí zruší, popřípadě vysloví jeho nicotnost i tehdy, vyjdou-li tyto vady najevo při jednání*). V dané věci krajský soud nařídil jednání; pokud však podle názoru žalovaného dospěl krajský soud k závěru, že napadené rozhodnutí by mohlo být nezákonné ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., měl je zrušit, aniž by nařizoval jednání.

Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené rozsudky Krajského soudu v Brně a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce podal ke kasačním stížnostem vyjádření; je přesvědčen, že splnil základní podmínku dotace, tj. fyzické provedení díla. Mezi tyto podmínky však nepatřila povinnost zhotovitele (hlavního dodavatele) vzešlého z výběrového řízení provést dílo výlučně vlastní činností, bez součinnosti třetích osob; podmínky nezakazovaly, aby část prací byla provedena subdodávkou. Poskytovatel dotace nepožadoval, aby měl příjemce dotace předem vytvořeny vlastní finanční rezervy, a neověřoval jeho ekonomickou situaci ani jeho solventnost. Podmínky dotace tak umožňovaly, aby zdrojem financování akce bylo i čerpání úvěru, tj. ve svém důsledku zadlužení investora. Za takové situace nemůže být podstatné ani to, komu, jakým způsobem a v jakých lhůtách investor jako dlužník splácí své závazky. V dané věci subdodávku provedla společnost Z. spol. s r. o., která poskytla žalobci jako svému společníku finanční krytí. Rozhodnutí o poskytnutí dotace nestanoví, jakou část musí tvořit reálně existující vlastní finanční prostředky příjemce dotace; „*vlastními zdroji*“ příjemce jsou tak i prostředky, které získá v podobě úvěru či jiným obdobným způsobem (převodem jiných majetkových hodnot, např. části podílu v obchodní společnosti), a je bezvýznamné, od koho je takový úvěr čerpán. Hlavní dodavatel vyúčtoval beze zbytku plnění, jehož se týkala smlouva o dílo, a skutečnost, že dílo provedl s pomocí subdodavatele, nemá na splnění dotačních podmínek vliv. Zákon nevylučuje, aby příjemce dotace byl zároveň subdodavatelem prací.

Pojem „*vlastní zdroje investora*“, který je pro posouzení věci rozhodný, nebyl definován ani v právním předpisu, ani v postupech účtování, a žalovaný jej vykládá nesprávně. Podle žalobce lze za takové zdroje považovat nejen vlastní – v daný okamžik reálně existující – finanční prostředky, ale jakékoli zdroje získané jinak než od poskytovatele dotace. Sem patří i prostředky získané úvěrem od jiného subjektu, jímž nemusí být jen

peněžní ústav. Jestliže dotační podmínky nevylučují možnost úvěrování, může příjemce dotace splácet poskytnutý úvěr postupně podle konkrétní dohody s věřitelem: není nutné, aby byl úvěr splacen vždy v kalendářním roce jeho čerpání. Poskytovateli dotace přitom bylo známo, že jedním ze zdrojů financování bude pro žalobce i subdodavatel, tj. společnost Z. spol. s r. o., v níž má žalobce ve formě obchodního podílu dostatečné finanční krytí k zajištění vlastních zdrojů. Kdyby bylo stanovisko žalovaného správné, znamenalo by to, že poskytovatel dotace by vždy před poskytnutím dotace musel zkoumat ekonomickou situace žadatele o dotaci a poskytnout dotaci jen tomu, kdo by prokázal, že potřebné finanční prostředky skutečně vlastní.

Nepodložené je i hodnocení účetních dokladů, jež svědčí o vzájemném započtení pohledávek, jako účelově vystavených. Je pochopitelné, že kryjí-li se vzájemně pohledávky stejného druhu, je nutno vystavit účetní doklady, na které navazují kompenzační projevy, aniž by se v účetnictví projevil skutečný tok peněz. Konečně i výtky žalovaného k procesnímu postupu soudu má žalobce za neopodstatněné: to, že soud nařídil ve věci jednání, mu nebránilo postupovat podle § 78 odst. 1 s. ř. s.; ostatně hlediska pro zrušení rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) a § 78 odst. 1 s. ř. s. jsou stanovena odchylně. Ze všech uvedených důvodů má žalobce za to, že kasační stížnosti žalovaného by měly být zamítnuty.

Nejvyšší správní soud nejprve sloučil všechny tři věci ke společnému projednání; poté přezkoumal napadené rozsudky a shledal, že kasační stížnosti jsou důvodné.

Skutková zjištění, která správce daně učinil, byla dostačující pro jeho právní závěry, s nimiž se ztotožnil i žalovaný. Pokud krajský soud prohlašuje opak, pramení to z toho, že si nesprávně vyložil argumenty žalovaného obsažené v napadeném rozhodnutí a položil důraz na skutečnost, jíž se žalovaný nezabýval, a již tedy ani nezpochybňoval. Jedna ze dvou základních podmínek poskytnutí dotace, jíž je provedení díla, skutečně splněna byla; ačkoli to správce daně ani žalovaný ve svých rozhodnutích výslovně neuváděli, zjevně z toho vycházeli – ostatně již ve zprávě z kontroly čerpání prostředků státního rozpočtu se finanční úřad zmínil o kolaudačním rozhodnutí na dotčenou stavbu ze dne 27. 11. 2000, v němž se konstatuje, že i přes drobné odchylky od dokumentace ověřené ve stavebním řízení nebyly v provedení stavby zjištěny žádné závady bránící jejímu užívání. Výtka nedostatečně zjištěného skutkového stavu, kterou krajský soud adresoval žalovanému, resp. správci daně v I. stupni, se tedy míjí účinkem: správce daně totiž logicky nepovažoval za nutné ani účelné shromažďovat bližší údaje o skutečnosti, kterou měl za nespornou a doloženou. Právní závěr o tom, že žalobce čerpal dotaci (resp. její část) neoprávněně, pak nebyl založen na nesplnění podmínky provedení díla, nýbrž na tom, že žalobce nedostál druhé základní podmínce poskytnutí dotace, jíž je zaplacení ceny díla v tom roce a v tom rozsahu, které byly určeny v rozhodnutí o poskytnutí dotace.

Krajský soud žalovanému podsouvá, že vycházel z mylného předpokladu, podle nějž bylo dílo zhotoveno pouze zčásti; žádný takový závěr však žalovaný nezaujal a není zřejmé, z čeho to krajský soud dovozuje. Je nutno zopakovat, že finanční úřad ani žalovaný nijak nezpochybnili skutečné a úplné provedení díla (vždyť kdyby stavba nebyla zhotovena v souladu s projektovou dokumentací, nemohlo by na ni být vydáno ani kolaudační rozhodnutí, o němž měly oba finanční orgány povědomost): nezákonnost žalobcova počínání spatřovali pouze ve způsobu fakturace a v míře úhrady díla z vlastních zdrojů žalobce.

Krajský soud se ve svém rozsudku vyjádřil i k druhé podmínce poskytnutí dotace spočívající v zaplacení díla; učinil tak však zcela nepřípadně v rámci argumentace

o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, ač ve skutečnosti vyslovil jiný právní názor na otázku hmotněprávní, totiž v kterém okamžiku (resp. v kterém rozpočtovém roce) musí být provedené dílo uhrazeno. Krajský soud se jednak domnívá, že dílo lze provést i s pomocí subdodavatele; jednak tvrdí, že okamžik úhrady díla je v takovém případě věcí dohody mezi příjemcem dotace a subdodavatelem. Prvému z těchto závěrů lze přisvědčit; v druhém se však Nejvyšší správní soud s krajským soudem neztotožňuje.

Pro řešení obou nastíněných otázek je určující výklad pojmu „*vlastní zdroje*“ příjemce dotace. Není jistě rozumného důvodu domnívat se, že by se „*použitím vlastních zdrojů*“ mínilo jen skutečné fyzické provedení prací příjemcem dotace – tj. nejen na jeho náklady, ale též jeho vlastními silami. Podmínkou dotace tedy nebylo, aby příjemce dotace zhotovil dílo vlastní činností bez použití dodavatelů či subdodavatelů; nic takového ostatně od žalobce (coby příjemce dotace) nikdy nežádal ani poskytovatel dotace, ani kontrolní finanční orgány. V konkrétním případě žalobce, jenž je fyzickou osobou, bylo naopak na místě předpokládat, že si žalobce k provedení rozsáhlých a nákladných revitalizačních opatření, která jsou svou povahou stavebními pracemi, sjedná osobu třetí, pro niž je tato činnost – na rozdíl od žalobce – předmětem podnikání. Počet těchto osob třetích nebyl v rozhodnutí o poskytnutí dotace nijak omezen; žalobce byl toliko povinen provést výběr hlavního dodavatele postupem podle zákona č. 199/1994 Sb., o zadávání veřejných zakázek. Žalobce argumentuje velmi obšírně ohledně možnosti subdodávek při provedení dotovaného díla; to je ovšem zbytečné a samoúčelné, protože takovou možnost rozhodnutí žalovaného nepopírá. Práce pro žalobce vykonali dva dodavatelé, a samotná tato skutečnost nijak nestála v cestě splnění podmínek dotace.

Žalovaný ani krajský soud tedy nejsou ve sporu ohledně toho, že žalobce mohl provést dotované stavební práce s pomocí jedné či více osob třetích, ať už jsou tyto osoby nazývány jakkoli. Je vhodné ještě připomenout, že rozhodující orgány přejaly označení „subdodavatel“ pro společnost Z. spol. s r. o. od žalobce, a pro zjednodušení se toho přidržel i zdejší soud: toto označení však nevystihuje skutečný vztah této společnosti k žalobci, resp. k hlavnímu dodavateli, jímž byla společnost A. spol. s r. o. Jako „subdodavatel“ se obvykle označuje osoba, kterou si k zajištění části prací na díle sjednává hlavní dodavatel (tj. zhotovitel díla); v projednávané věci však neexistoval žádný smluvní vztah mezi oběma společnostmi. Žalobce uzavřel dvě samostatné smlouvy o dílo s oběma společnostmi, přičemž společnost A. spol. s r. o. se zavázala k provedení větší části díla (66 %); menší podíl společnosti Z. spol. s r. o. na provedení díla z ní však ještě nečiní „subdodavatele“. Nevhodnost tohoto označení – jakkoli samozřejmě samo označení nemůže nijak změnit povahu smluvních vztahů mezi žalobcem a oběma společnostmi – však vynikne v souvislosti s fakturačními vztahy mezi těmito subjekty a může napomoci k odhalení jejich účelovosti, jak o tom bude řeč níže.

Krajský soud správně uzavírá, že vynaložením vlastních zdrojů příjemce dotace je i provedení prací v rozhodném období prostřednictvím subdodavatele na účet příjemce dotace v rozsahu podílu, který na něj podle rozhodnutí o poskytnutí dotace připadá. Vykonat práce na účet investora předpokládá, že investor disponuje dostatečným množstvím finančních prostředků, z nichž budou moci být prováděné práce hrazeny, a to v době, kterou obvykle stanoví dohoda stran. Tato smluvní volnost při určování okamžiku úhrady však ustupuje tam, kde zákon či individuální správní akt určují podmínky přísnější; tak tomu je právě u placení ceny za dílo, na jehož zhotovení byla poskytnuta dotace ze státního rozpočtu.

Podle § 11 zákona ČNR č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla), mohou být

rozpočtové prostředky použity pouze v příslušném rozpočtovém roce, a to k účelům, na které byly státním rozpočtem republiky určeny. Přísnost této zákonné podmínky není samoúčelná: státní rozpočet totiž upravuje finanční hospodaření České republiky vždy jen na dobu rozpočtového roku, který je shodný s rokem kalendářním. Nevynaloží-li subjekty, jimž jsou prostředky státního rozpočtu přiděleny k hospodaření pro příslušný rozpočtový rok, tyto prostředky v daném roce, nesmějí je převést do roku dalšího a jsou bezpodmínečně povinny je vrátit státu; je přitom lhostejné, z jakého důvodu tyto prostředky nepoužily a zda jim to třeba bylo znemožněno i okolnostmi na jejich vůli nezávislými.

Na tomto zákonném požadavku, podle nějž musí být přidělené rozpočtové prostředky vynaloženy nejpozději v posledním dni daného kalendářního roku, musí být tedy založeno a v souladu s ním vykládáno každé individuální rozhodnutí o poskytnutí dotace. V rozhodnutí o poskytnutí dotace žalobci ze dne 5. 11. 1998 byla v tabulce „*Systém financování investiční akce*“ vždy v kolonce příslušného roku (1998, 1999 a 2000) a v celkovém součtu uvedena maximální částka systémové dotace (1,000 mil. Kč pro rok 1998, 4,000 mil. Kč pro rok 1999 a 1,105 mil. Kč pro rok 2000 – celkem 6,000 mil. Kč), kterou se stát zavázal žalobci poskytnout. S ohledem na povahu a přísnou vázanost rozpočtových prostředků, jak byly popsány výše, není pochyb o tom, že poskytovatel dotace tímto rozhodnutím přislíbil dát příjemci k dispozici uvedené částky právě v příslušných letech – ne tedy kdykoli později – a to také učinil, jak je patrno z faktur vystavených a zaplacených žalobcem ve prospěch hlavního dodavatele vždy v průběhu let 1998, 1999 a 2000, k jejichž úhradě žalobce použil prostředků z poskytnuté dotace.

Na financování revitalizačních opatření se však podle rozhodnutí měl podílet i žalobce, a to vždy částkou určenou v minimální výši pro konkrétní rozpočtový rok (0,740 mil. Kč pro rok 1998, 1,620 mil. Kč pro rok 1999 a 0,928 Kč pro rok 2000); jeho finanční účast na investiční akci ve stanovené výši byla přitom jednou z podmínek poskytnutí dotace. Dílo, jehož provedení si žalobce sjednal, bylo financováno částečně z prostředků státního rozpočtu, a tak finanční účast žalobce na investiční akci podléhala obdobným podmínkám jako finanční účast státu. Stejně jako se tedy poskytovatel dotace zavázal převést na žalobce za účelem úhrady díla přesně stanovenou částku, a to vždy v daném roce, zavázal se i žalobce přijetím podmínek dotace k témuž – tj. uhradit z vlastních zdrojů tu část ceny díla, která byla rozhodnutím stanovena. Žalobce však tuto cenu neuhradil – pouze mu v této výši vznikl dluh vůči společnosti Z. spol. s r. o., která provedla 34 % prací na díle. Dluh vůči osobě třetí však jistě není vynaložením vlastních zdrojů: ty jsou vynaloženy až tehdy, když je dluh splacen. Žalobce mohl být svým dodavatelům dlužen, ovšem vždy nejpozději k poslednímu dni rozpočtového roku byl povinen dlužnou částku uhradit; této své povinnosti nedostál, a odvod neoprávněně použitých prostředků státního rozpočtu republiky mu tedy byl uložen právem.

Nesprávný je názor krajského soudu, podle nějž si mohou objednatel a zhotovitel sjednat úhradu k jakémukoli pozdějšímu datu. (Zjevně je to podle krajského soudu možné i k datu zcela neurčitému: jak totiž vyplývá z uznání dluhu, který žalobce učinil vůči společnosti Z. spol. s r. o. a který doručil Finančnímu úřadu v Havlíčkově Brodě v červnu roku 2002, žalobce souhlasí s tím, aby úhrada jeho dluhu – který je zde specifikován – byla provedena „*zápočtem proti převodu majetku na firmu Z., s. r. o.*“. Jednak tu není zřejmé, kdy a zda již k úhradě došlo, jednak zmíněný „*majetek*“ není blíže určen.) Libovolné sjednání úhrady ve způsobu i v čase je sice možné ve vztazích, kde smluvní strany nakládají se soukromými prostředky a kde je řešení finanční stránky věci na nich; neplatí to však tam, kde financování díla prostřednictvím dotace spočívá – byť jen částečně – na státu. Na peněžní

prostředky státního rozpočtu totiž není právní nárok; poskytnutí dotace ze státního rozpočtu je tak dobrodiním státu, a to na druhé straně musí být vyváženo přísnými podmínkami, které váží jejího příjemce.

Tyto podmínky žalobce nedodržel, jakkoli ze zběžného pohledu na faktury vystavené a uhrazené v průběhu investiční akce a bez znalosti skutečných smluvních vztahů mezi třemi zúčastněnými subjekty by to nemuselo být patrné. Způsob fakturace a jeho ekonomické důsledky byly dostatečně popsány výše; za zmínku proto stojí snad jen ono „přefakturování“ prováděné žalobcem. „Přefakturováním“ se obvykle označuje postup subjektu, který stojí při poskytování zboží či služeb mezi koncovým dodavatelem a koncovým odběratelem. Často je tento subjekt jakýmsi zprostředkovatelem mezi oběma koncovými subjekty: tak je tomu ve vztahu ze smlouvy u díla typicky u hlavního dodavatele, který si k provedení díla sjednává subdodavatele. Na základě dohody fakturují subdodavatelé provedené práce právě hlavnímu dodavateli; práce jsou však v důsledku určeny pro koncového odběratele, nikoli pro hlavního dodavatele. Proto hlavní dodavatel sám platí faktury vystavené subdodavateli, ale zároveň dlužné částky „přefakturovává“, tj. vystavuje faktury na tyto částky koncovému odběrateli. Předpokladem takového postupu je tedy nejen to, že jak subjekt původně vystavující fakturu, tak subjekt provádějící „přefakturování“ zhotovují dílo, které si objednal koncový odběratel (to bylo v projednávané věci splněno), ale i to, že mezi oběma dodavateli – hlavním dodavatelem a subdodavatelem – existuje smluvní vztah; tak tomu v projednávané věci nebylo. Předpokládá se dále i to, že hlavní dodavatel – jako subjekt provádějící „přefakturování“ – se samostatnou platbou zároveň zprostí svého dluhu vůči tomu, kdo fakturu původně vystavil; na základě „přefakturování“ tedy může dojít k započtení mezi ním a konečným odběratelem, ovšem faktura vystavená subdodavatelem není tím samým uhrazena a dluh onoho zprostředkujícího subjektu vůči subdodavateli přetrvává. Označovat postup zvolený žalobcem jako „přefakturování“ je tedy nevhodné: žalobce se totiž nepodílel na provedení díla a nedodával žádné zboží ani služby pro koncového odběratele. Naopak sám byl tímto odběratelem, a stíhala jej tedy toliko povinnost platit za provedené dílo; tuto svou povinnost však nesplnil, neboť včas nezaplatil dlužnou částku jednomu ze zhotovitelů díla. Částku, kterou mu vyfakturoval subdodavatel, „přefakturoval“ hlavnímu dodavateli: to ovšem nemělo žádný ekonomický důvod, neboť hlavní dodavatel nebyl „zprostředkovatelem“ mezi oběma dalšími subjekty a sám nebyl subdodavateli nic dlužen. Následné započtení mezi žalobcem a hlavním dodavatelem pak bylo možné jen proto, že hlavní dodavatel – opět bez rozumného ekonomického důvodu – vystavil faktury na cenu za 100 % díla, ačkoli ve skutečnosti provedl jen 66 % objemu prací. Jeho pohledávka vůči žalobci v rozsahu 34 % ceny díla, kterou si pak započetl, tedy nebyla podložena žádným skutečným plněním z jeho strany; stejně tak mu vůči žalobci ani vůči subdodavateli nevznikl žádný dluh, který by žalobce opravňoval k „přefakturování“ ceny za 34 % objemu prací na díle provedených subdodavatelem. Započtení tedy bylo po stránce účetní v pořádku; účetní doklady vystavené na částky odpovídající 34 % objemu prací na díle však neměly na žádné z obou fakturujících stran (ani u žalobce, ani u hlavního dodavatele) svůj ekonomický základ ve skutečně provedených pracích; odtud jejich účelovost.

Při výkladu pojmu „*vlastní zdroje*“ je vhodné se ještě vrátit k náhledu žalobce na věc: žalobce totiž ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zastává názor, že takovými zdroji jsou jakékoli zdroje získané jinak než od poskytovatele dotace. V zásadě lze žalobci přisvědčit: jelikož poskytovatel dotace skutečně předem neověřuje ekonomickou situaci příjemce dotace, je přirozené předpokládat, že příjemce dotace si svůj případný podíl na investiční akci zajistí s pomocí finančních prostředků získaných od osob třetích. Žalobcovy úvahy však spočívají na nesprávném směšování pojmů, jsou zavádějící a žalobcovu argumentační pozici nijak

neposilují. Žalobce se zmiňuje o „*úvěrování*“, kterého žalobce nepochybně mohl využít; zcela však přehlíží, že smlouva o úvěru je samostatným smluvním typem, jejíž náležitosti nenaplňuje libovolná forma činnosti, kterou věřitel provádí ve prospěch dlužníka a sám ji také financuje. Podstatou smlouvy o úvěru (§ 497 a násl. obchodního zákoníku) je poskytnutí peněžních prostředků ve prospěch a na žádost dlužníka. Poskytnutí prostředků může mít různý charakter, např. předání hotovosti, převod na účet či placení závazků dlužníka (srov. Eliáš, K. a kol.: Obchodní zákoník. Praktické poznámkové vydání s výběrem judikatury od r. 1900. Linde, Praha 2004, str. 760 a násl.): vždy však musí jít o poskytnutí peněz. V projednávané věci však subdodavatel – společnost Z. spol. s r. o . – žalobci žádné peníze neposkytl, nýbrž provedl ze svých zdrojů stavební práce, za které od žalobce nedostal zaplaceno. Skutečnost, že žalobce je společníkem subdodavatele, a má v něm tedy obchodní podíl, na věci nic nemění. Podíl je toliko vyjádřením účasti společníka na společnosti a z toho plynoucích práv a povinností; v žádném případě nelze podíl chápat jako pohledávku společníka vůči společnosti. Jakmile fyzická osoba vloží do obchodní společnosti majetkové hodnoty, přechází vlastnické právo k nim na společnost. S majetkem vzniklým z vkladů společníků již nemohou jednotliví společníci samostatně disponovat; bez ohledu na to, jak velký je jejich podíl ve společnosti, nejsou již vložené majetkové hodnoty jejich „*vlastním zdrojem*“, s jehož pomocí by mohli financovat své aktivity, nýbrž zdrojem společnosti samotné, s nímž je oprávněna disponovat jen ona. Dlužník ze smlouvy o úvěru je dále mj. povinen platit věřiteli úroky – buď ve výši sjednané, nebo ve výši obvyklé: to však žalobce vůči subdodavateli nečinil, ani to netvrdil.

Žalobce uvádí, že kromě „*úvěrování*“ mohl získat potřebné prostředky i „*jiným obdobným způsobem*“, jímž je například převod části podílu v obchodní společnosti; z ničeho však není zřejmé, že žalobce skutečně část svého podílu převedl a na koho jej převedl. Podíl lze ostatně převést buď na stávajícího společníka, nebo na třetí osobu mimo společnost: na dlužnicko-věřitelské vztahy mezi převádějícím věřitelem a společností takové převody nemají vliv. Je tedy absurdní domněnka, podle níž společník převodem části svého podílu poskytuje „své“ obchodní společnosti nějakou protihodnotu za plnění, které mu společnost poskytuje formou provádění díla.

Žalobce se nemýlí v tom, že „*vlastní zdroje*“ může příjemce dotace získat i za cenu svého zadlužení; částku potřebnou k zaplacení díla tedy může hradit z úvěru či z půjčky získané od osoby třetí. Smlouvou o úvěru či smlouvou o půjčce (rozumí se o půjčce peněz) přechází na dlužníka – příjemce dotace – vlastnické právo ke smluvené částce; tato částka se tedy stává jeho „*vlastním zdrojem*“, jehož vynaložením pak příjemce dotace řádně plní podmínky, jak byly v této věci stanoveny rozhodnutím o poskytnutí dotace. Z hlediska poskytovatele dotace je nevýznamné, zda a jak dlouho poté splácí příjemce dotace dlužnou částku osobě třetí: podstatné je, že cena díla byla včas a v úplnosti zaplacena. Z toho také plyne, že onou osobou třetí, která případně poskytuje příjemci dotace úvěr nebo půjčku, musí být osoba odlišná od zhotovitele díla: jinak totiž do doby splacení dluhu zůstává dílo neuhrazeno a druhá základní podmínka poskytnutí dotace nesplněna. Tak tomu bylo v žalobcově případě.

Žalovaný tedy na rozdíl od krajského soudu vyložil pojem „*vlastní zdroje příjemce dotace*“ správně. Krajský soud dezinterpretuje postoj žalovaného, když mu vytýká nepodložené tvrzení, podle nějž mohou být vlastní zdroje investora vytvořeny jen jeho hospodářskou činností v předchozích účetních obdobích. Nic takového žalovaný neuvádí: z odůvodnění jeho rozhodnutí (vždy na str. 2 dole) naopak plyne, že hospodářská činnost

v předchozích účetních obdobích je jen jednou z možností získávání vlastních zdrojů; další možností je například úvěr od banky.

Nedůvodná je naopak ta námitka žalovaného, která směřuje proti postupu krajského soudu v řízení. Žalovaný nesouhlasí s tím, že soud nařídil jednání a teprve poté zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.: shledal-li takové vady řízení, měl podle žalovaného rozhodnout bez jednání a pochybil právě tím, že jednání nařídil. V tom se však žalovaný mýlí. Rozhodování bez nařízení jednání je možností, kterou zákon soudu poskytuje, nikoli jeho povinností. (Tato možnost je samozřejmě omezena souhlasem účastníků ve smyslu § 51 s. ř. s.) Zrušit rozhodnutí z důvodů podle § 76 odst. 1 a 2 tak může soud i tehdy, vyjdou-li tyto vady najevo při jednání (§ 76 odst. 3 *in fine*), a tím spíše i tehdy, pokud nařízené jednání neproběhlo, neboť se z něj účastníci omluvili.

Žalovaný však uspěl se svými hlavními námitkami napadajícími právní posouzení věci krajským soudem; Nejvyšší správní soud proto zrušil rozsudky napadené kasačními stížnostmi a věci vrátil Krajskému soudu v Brně k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku, a při novém posuzování věci se tak bude řídit výkladem pojmu „*vlastní zdroje*“, jak jej provedl zdejší soud. Přitom se bude zabývat už jen otázkami hmotněprávními a nebude zpochybňovat míru zjištění skutkového stavu věci ze strany žalovaného, která – jak zdejší soud uzavřel – je dostatečná. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. června 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu