



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **DŘEVOZÁVOD PRAŽAN s. r. o.**, se sídlem T. Novákové 315, Polička, zastoupený JUDr. Jaroslavem Kobíkem, daňovým poradcem se sídlem Bořivojova 21, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2006, č. j. 6786/06-1700-603200, o odvodu neoprávněně použitých prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu republiky, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2007, č. j. 30 Ca 33/2007 - 21,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v celkové výši 2400 Kč k rukám jeho zástupce do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen

„krajský soud“), jímž bylo pro nezákonnost a vady řízení zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 22. 12. 2006, č. j. 6786/06-1700-603200, a věc byla stěžovateli vrácena k dalšímu řízení. Shora specifikovaným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále „dřevozávod“ nebo jen „daňový subjekt“) proti platebnímu výměru Finančního úřadu ve Svitavách (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 11. 2006, č. j. 66225/06/263980/2819, na odvod neoprávněně použitých prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu republiky ve výši 1 619 900 Kč za porušení rozpočtové kázně podle zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky), ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „rozpočtová pravidla“).

Krajský soud dospěl mimo jiné k závěru, že správce daně ani odvolací orgán se vůbec nezabývaly shromažďováním a hodnocením důkazů ohledně skutečností relevantních pro posouzení merita věci, konkrétně skutečností týkajících se posouzení porušení Podmínek čerpání investiční dotace v podprogramu I-VII pro rok 2000 (dále jen „Podmínky“), jež tvořily nedílnou součást rozhodnutí o účelovém určení prostředků státního rozpočtu poskytnutých daňovému subjektu. Tyto Podmínky v bodu 2 dále odkazovaly na Zásady pro poskytování a čerpání prostředků státního rozpočtu určených na pořizování, technická zhodnocení, opravy a udržování investičního majetku vydaných Ministerstvem financí pod č. j. 113/5 095/2000, uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 3/2000 (dále jen „Zásady poskytování a čerpání prostředků státního rozpočtu“ nebo jen „Zásady“), přičemž bod 19 (správně čl. 13 ve vazbě na čl. 19) těchto Zásad stanovil podmínky omezující poskytování zálohových plateb.

V odůvodnění rozsudku soud vyslovil názor, že zálohu v případě smlouvy o dílo chápe jako peněžní částku, která je proplacena zhotoviteli díla ještě před tím, než on provede této částce odpovídající plnění. Pokud naopak objednatel zaplatí nějakou částku za situace, kdy zhotovitel již poskytl této částce odpovídající plnění, ale nedokončil dosud celé dílo, jedná se nikoliv o zálohu, ale o „*dílčí plnění*“ na základě „*dílčí fakturace*“. Z podkladů založených v předloženém spisovém materiálu krajský soud dovodil, že v přezkoumávaném případě se jednalo o právě takovou situaci, neboť podle jeho názoru v době vystavení příslušných faktur, byť označených jako zálohových, bylo již dílo, na něž byla dotace poskytnuta, prakticky hotovo. Správní orgány se proto podle názoru soudu nemohly spokojit toliko s tím, že předmětné faktury označil zhotovitel díla jako faktury „*zálohové*“, aniž by provedly další dokazování ve vztahu k fázi dokončenosti fakturovaných prací. Tento ryze účetní pohled na věc je dle názoru soudu v příkrém rozporu s výše zmíněným bodem 19 Zásad, který poskytnutí záloh z dotačních prostředků v zásadě připouští a stanoví pouze omezující pravidla. Vzhledem k útržkovitosti důkazního materiálu si proto ani krajský soud nemohl o této otázce učinit

jednoznačný závěr. Z těchto důvodů soud rozhodnutí stěžovatele jakožto odvolacího orgánu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nesprávné posouzení právní otázky soudem a vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Stěžovatel pak ve svém podání podrobně rekapituluje skutkové okolnosti případu a následně shrnuje i právní posouzení věci, jak je v odůvodnění napadeného rozsudku učinil krajský soud. K výtce soudu, že se shromažďováním a hodnocením důkazů správní orgány nezabývaly, uvádí, že se uvedenou námitkou zabýval skutečně jen ve vazbě na posouzení, zda dotace byla použita na úhradu záloh. Připouští, že další dokazování nebylo provedeno, neboť ani námitky daňového subjektu jako příjemce dotace nebyly tímto směrem vedeny. Po prostudování celého spisového materiálu však stěžovatel musí rozsudku krajského soudu oponovat, neboť je toho názoru, že pro oprávněnost tvrzení správce daně o zjištěném porušení rozpočtové kázně existuje ve spise dostatek důkazů. Správce daně je při kontrole skutečností rozhodných pro eventuelní stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně povinen kontrolovat dodržení všech podmínek, za kterých byla předmětná dotace poskytnuta.

V předmětném případě mohl příjemce dotace veřejné zdroje použít ve smyslu bodu 3 Podmínek pouze na úhradu nákladů přímo souvisejících s financováním podporovaného projektu, přičemž záloha z hlediska účetního není nákladem. Výjimku z tohoto ustanovení podmínek zakotvovaly výše citované Zásady, dle kterých mohla být poskytnuta záloha ve výši 10 % poskytnuté dotace, která však měla být zúčtována ve lhůtě 100 dní. V případě veřejných zdrojů se jedná o podmínku zásadní, neboť zatímco v soukromoprávním vztahu bývá poskytnutí zálohy zcela běžnou praxí, ve veřejnoprávním vztahu poskytovatel takto omezuje některé postupy s cílem snížit na minimum riziko při nakládání s veřejnými zdroji. Zde považuje stěžovatel za nutné doplnit, že z dotace uhrazené zálohy byly zúčtovány až v závěru následujícího roku (zúčtovací faktura vystavena dne 27. 11. 2001), přičemž zúčtovací faktura zněla dokonce na zápornou částku (uhrazené zálohy byly vyšší než plnění, které bylo zúčtovací fakturou vyčísleno). Pokud jsou takto definovány podmínky, není v pravomoci správce daně posuzovat, zda je předmětná záloha tou zálohou, za kterou je možno vidět plnění, nebo tou zálohou, která je poskytnuta bez tohoto plnění. Stěžovatel je toho názoru, že pokud za předmětnou zálohou bylo prokazatelné plnění, měl příjemce dotace zajistit (ve smyslu podmínek, k jejichž plnění se zavázal jejich převzetím dne 17. 8. 2000),

aby dodavatel vystavil řádnou fakturu za dílčí plnění ve smyslu ustanovení § 9 odst. 3 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném v roce 2000. Dalším důkazem pro tvrzení správce daně, že se bezpochyby jednalo o poskytnutí zálohy a ne o dílčí plnění, potvrdil i sám daňový subjekt, neboť se k poskytnuté záloze jako k dílčímu plnění nechoval (nebyla odvedena DPH).

Proti tvrzení soudu, že se jedná o poskytnutí záloh na již dokončené dílo, hovoří také skutečnost, že druhá ze zálohových faktur byla vystavena dne 7. 12. 2000, tj. den po uzavření dodatku ke smlouvě o dílo (ze dne 6. 12. 2000), kterým byly změněny platební podmínky a byl uzavřen dodatek, z něhož stěžovatel cituje násl.: *„protože dosud nedošlo k dokončení a převzetí díla...“*. Za další důkaz dokončenosti díla vzal krajský soud Protokol o předání a převzetí zařízení do zkušebního provozu ze dne 30. 8. 2000. Tento Protokol však podle názoru stěžovatele prokazuje pouze ukončení montážních prací, ukončení seřízení zařízení, zaškolení obsluhy, uvedení zařízení do provozu a předání návodu na obsluhu, a to vzhledem k tomu, že firma (správně obchodní společnost) SCHIESTL spol. s r. o. byla pouze dodavatelem technologie. Stavební a bourací práce nebyly součástí soudem citované smlouvy o dílo ze dne 3. 12. 1999 – ty byly prováděny firmou (správně obchodní spol.) PÁSEK – stavební firma spol. s r. o., se sídlem v Poličce. Ani skutečnost, že zařízení bylo uvedeno do zkušebního provozu, nedokazuje, že dotované dílo bylo dokončeno. To je s konečnou platností schopno užívání až vydáním kolaudačního rozhodnutí, když jsou k dispozici všechny dokumenty – stěžovatel má na mysli Prohlášení o shodě ze dne 8. 10. 2001 vydané na základě Certifikátu č. B-30-01197/01 (tento byl vydán Autorizovanou osobou č. 202, Strojírenský zkušební ústav, s. p., se sídlem v Brně), bez kterého by nemohla být technologie (teplovodní kotel na spalování dřevního odpadu KOHLBACH K8) uvedena do používání. Za hlavní důkaz dokončenosti díla tak nelze považovat stavební deník. Na žádost stěžovatele byla správcem daně doložena faktura za hrabivý dopravník ze dne 31. 10. 2000 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 10. 2000, kterou mimo jiné byla hrazena i montáž dopravníku. Závěrem stěžovatel poukazuje i na to, že vzhledem k časovému odstupu kontrol dotací dle platných rozpočtových pravidel je správce daně oprávněn vyměřit odvod a penále do deseti let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně. Jinak než z účetní evidence nelze zjistit, zda příjemce dotace dodržel podmínku poskytnutí záloh v maximální možné výši a za podmínek zúčtování v předepsané lhůtě. Další zjištění, zda za poskytnutím zálohy nelze spatřovat dílčí plnění, je již nad rámec možností správce daně. Ten by takový závěr mohl učinit (neznače přesnou míru toho, co již bylo splněno), jen na základě znaleckého posudku, kterým by se dílčí plnění ocenilo, což není možné po správci daně spravedlivě požadovat. Stěžovatel podotýká, že v případě ostatních žalobních námitek přisvědčil krajský soud jeho názoru.

Proto na základě shora uvedených skutečností navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Daňový subjekt ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že právní názor, který krajský soud uvedl v odůvodnění napadeného rozsudku, odpovídá tomu, jak je pojem „zálohy“ obecně chápán. Stěžovatel se snaží tento právní názor zpochybnit poukazováním na to, že v době proplacení faktur dílo ještě nebylo dokončeno. Soud ale netvrdil, že dílo bylo v době plateb zcela dokončeno, naopak zavázal daňové orgány, aby se v dalším řízení zabývaly zjištěním, zda ke dni vystavení zmíněných faktur byla již zhotovitelem odvedena část díla v hodnotě fakturovaných částek. Krajský soud i naznačil, jaké důkazy by mohly vést k takovému zjištění. Stanovisko stěžovatele, že takové zjištění *„je již nad rámec možností správce daně, protože ten by takový závěr mohl učinit (neznaje přesnou míru toho, co již bylo splněno) jen na základě znaleckého posudku, kterým by se dílčí plnění ocenilo, což není možné po správci daně spravedlivě požadovat“*, je v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. *„Přesnou míru toho, co již bylo splněno“*, mohl správce daně zjistit způsobem naznačeným krajským soudem, tedy ze stavebního deníku a popř. z dalších důkazních prostředků, např. z rozpočtu, z předávacích protokolů, ze soupisů vad a nedodělků atd. K argumentaci stěžovatele týkající se stavebních a bouracích prací daňový subjekt uvádí, že ji nepochopil a netuší, k čemu měla směřovat. Smlouva na stavební práce byla uzavřena dne 29. 3. 2000 s harmonogramem plnění od 3. 4. do 11. 8. 2000. Celková cena prací byla stanovena na 928 494 Kč bez DPH a ve smlouvě bylo uvedeno, že 10 % z ceny uhradí objednatel zhotoviteli po předání díla a odstranění případných vad a nedodělků. Ke dni 30. 8. 2000 bylo vyfakturováno 824 104 Kč, tj. 89 % hodnoty. Zbývající část představující *„zádržné“* byla vyfakturována ke dni 30. 9. 2000. Seznam vad a nedodělků správce daně po daňovém subjektu nepožadoval, patrně proto, že na stavební práce nebyla dotace čerpána.

Pokud jde o hrabicový dopravník, pak faktura byla sice vystavena se zdanitelným plněním 31. 10. 2000, ale dopravník byl daňovému subjektu dodán dne 2. 8. 2000 (předávací protokol s tímto datem podepsaný smluvními stranami má daňový subjekt k dispozici a správci daně je znám). Ke dni spuštění kotelny byl dopravník ve firmě, pevně zabudován a funkční. Dodavatel vystavil fakturu až po vyřešení všech reklamací (o čemž svědčí korespondence stran). Pokud jde o Prohlášení o shodě, bez něhož dle stěžovatele nemohla být technologie spuštěna, toto tvrzení stěžovatele neodpovídá skutečnosti. Jak již daňový subjekt jednou uvedl, soud netvrdil, že by dílo ke dni vystavení faktur bylo zcela dokončeno, nýbrž konstatoval, že jsou zde zajisté důkazy, které mohou prokázat, že částky uvedené v

„zálohových“ fakturách odpovídají v době jejich úhrady hodnotě prací dodavatelem do té doby provedených. Námitku, že ve skutečnosti nejde o „zálohy“, daňový subjekt v průběhu kontroly uplatnil a uplatnil ji i v podaném odvolání, když uvedl, že výklad správce daně v otázce nesprávného čerpání dotace na zálohy je příliš formalistický a není ústavně relevantní, přičemž poukázal na potvrzení o splnění podmínek čerpání dotace jejím správcem, tj. ČEA (pozn.: „Česká energetická agentura“ dále jen „ČEA“), který ve svém potvrzení uvedl, že: *„Platby z dotačního účtu proběhly až po věcném dokončení akce a naše agentura proto neměla námitky proti čerpání dotace na základě zálohové faktury, neboť již nemohlo dojít ke zneužití státních prostředků a fakticky se nejednalo o zálohu jako financování před realizací“*. S tímto vyjádřením byl správce daně seznámen a daňovému subjektu se toto jeví jako realističtější přístup k výkladu Zásad. Argument, že se daňový subjekt k poskytnuté záloze nechoval jako k dílčímu plnění, nemůže mít vliv na skutečnost, že ke dni uhrazení předmětných faktur byla již zhotovitelem díla odvedena část díla ve fakturované hodnotě. Žádnou DPH navíc daňový subjekt odvést neměl, neboť u něho nešlo o uskutečněné zdanitelné plnění.

Vzhledem k výše uvedenému daňový subjekt Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Klíčovou je v dané věci otázka, zda správcem daně, resp. odvolacím orgánem, skutkový stav zjištěný v rámci daňové kontroly zahájené u daňového subjektu dne 25. 2. 2003 byl dostatečným podkladem pro vyvození závěru o porušení rozpočtové kázně v důsledku nedodržení Podmínek a Zásad čerpání investiční dotace a pro následné uložení povinnosti daňovému subjektu na odvod neoprávněně použitých prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu republiky ve výši 1 619 900 Kč (platební výměr správce daně ze dne 10. 11. 2006, č. j. 66225/06/263980/2819).

Ze spisového materiálu vyplývá, že předběžné Rozhodnutí o účelovém určení prostředků ze státního rozpočtu na financování akce evid. č. 322040 0741 („Rekonstrukce topného systému – areál dřevozávodu Pražan Polička“) bylo vydáno Ministerstvem průmyslu a obchodu dne 13. 10. 2000. Protokol o definitivním přiznání dotace vydaný ČEA je pak datován dnem 10. 5. 2005. Ze spisu dále plyne,

že na účtu vedeném u České spořitelny, a. s., byly investiční prostředky ze státního rozpočtu dány k dispozici daňovému subjektu od 24. 8. 2000 (dle dokumentu označeného jako Žádost o výklad ze dne 21. 11. 2005 adresovaného ze strany daňového subjektu ČEA). V dokumentu se mimo jiné uvádí : „*Tou dobou byla celá akce (kotelna) těsně před dokončením – dne 30. 8. 2000 byla předána do zkušebního provozu, po jehož ukončení mělo být provedeno konečné vyúčtování. Smlouva s dodavatelem byla uzavřena už v roce 1999 a bylo dohodnuto zálohové financování celé akce. V době, kdy byly daňovému subjektu přiděleny finanční dotační prostředky, zbývaly uhradit poslední zálohové faktury... Čerpání dotace zálohovými fakturami... jsme konzultovali s vaší agenturou a tento postup nám byl schválen...*“

V Podmínkách čerpání dotace se v bodu 2 stanoví, že investor bude postupovat podle Zásad vydaných Ministerstvem financí pod č. j. 113/5 095/2000, uveřejněných ve Finančním zpravodaji č. 3/2000. V článku 19 (Společná ustanovení) je uvedeno, že „*Ministerstvo může v odůvodněných případech stanovit jiný postup správce programu a účastníků programu, než je stanoveno v článku 3 odstavci 1), v článku 4 odstavci 5), v článku 5 odstavci 2) a 3), v článku 7, v článku 8, v článku 12, v článku 13, v článku 14, v článku 15 a v článku 16 odstavci 1*“, přičemž článek 13 (Zálohy poskytované zhotovitelům a dodavatelům projektů a akcí) konstatuje, že:

„(1) *Zhotovitelům a dodavatelům registrovaných projektů a registrovaných akcí mohou účastníci*

programu poskytovat zálohy z centrálních zdrojů až do 10 % výše podílu účasti centrálních zdrojů na financování projektu nebo akce celkem.

(2) *Ve výši záloh poskytnutých podle odstavce 1) musí být ve lhůtě 100 kalendářních dnů provedeno věcné plnění, tj. vyúčtování provedených prací a dodávek a vystaven doklad o zaplacení jako podklad pro dílčí plnění ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty*“.

Námítka stěžovatele směřovala do právního posouzení otázky neoprávněného použití prostředků státního rozpočtu. Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil své přesvědčení, že pro oprávněnost tvrzení správce daně o zjištěném porušení rozpočtové kázně existuje ve spise dostatek důkazů a že správce daně je při kontrole skutečností rozhodných pro eventuelní stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně povinen kontrolovat dodržení všech podmínek, za kterých byla předmětná dotace poskytnuta. V tomto ohledu lze stěžovateli v obecné rovině přisvědčit, tento právní názor je také v souladu s dosavadní judikaturou zdejšího soudu, podle níž příjemce dotace musí při nakládání s rozpočtovými prostředky (v souzené věci dotace určená k financování výše konkretizované investiční akce) dodržovat nejen zákonné pravidlo časové a účelové vázanosti prostředků státního rozpočtu podle rozpočtových pravidel (tzn. zákona č. 576/1990

Sb., který dopadal i na posuzovaný případ), ale též všechny podmínky stanovené v rozhodnutí o poskytnutí dotace (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2006, č. j. 1 Afs 92/2005 – 98, na www.nssoud.cz). Vycházejí z této premisy, pak neoprávněným použitím investičních prostředků je čerpání těchto prostředků v rozporu s podmínkami stanovenými právním předpisem, případně i rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, na základě kterých byla dotace příjemci poskytnuta. Na dotaci totiž není právní nárok a její poskytnutí ze státního rozpočtu je de facto dobrou vůlí státu, která musí být na druhé straně vyvážena přísnými podmínkami, které zavazují jejího příjemce. Právě tato skutečnost je důvodem, že příjemce dotace je povinen při nakládání s rozpočtovými prostředky dodržovat nejen zákonné podmínky, ale též podmínky stanovené ve smlouvě či rozhodnutí o poskytnutí dotace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 113/2007 - 63, taktéž dostupný na www.nssoud.cz).

Avšak v souzené věci nejde odhlédnout od toho, že za rozhodující pro svůj závěr o porušení rozpočtové kázně stěžovatel považoval úvahu, že „záloha z hlediska účetního není nákladem“, a proto daňový subjekt vystavením zálohových faktur nemohl použít přidělené finanční prostředky na úhradu nákladů přímo souvisejících s financováním podporovaného projektu, aniž by však zkoumal skutečný stav. Ve smyslu ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), je správce daně povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňových povinností byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Porušení této povinnosti představuje podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které může mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Stěžovatelův závěr, že zkoumání toho, zda poskytnutá záloha byla na úhradu věcného plnění či nikoliv, by již bylo nad rámec možností (a povinností) správce daně, Nejvyšší správní soud odmítá. Právě vzhledem k okolnosti, že správce daně ani odvolací orgán se vůbec nezabývaly shromažďováním a hodnocením důkazů ohledně skutečností týkajících se plateb provedených daňovým subjektem fakturami ze dne 30. 8. 2000, č. 220136, znějící na částku 800 000 Kč, a ze dne 7. 12. 2000, č. 220202, na částku 819 900 Kč, zhotoviteli díla (stavebních prací v rámci rekonstrukce topného systému v areálu dřevozávodu) ve vztahu k předmětu fakturace, což ostatně stěžovatel v kasační stížnosti sám připustil, nemohly být některé relevantní skutečnosti v průběhu řízení postaveny najisto.

Kategorický závěr stěžovatele, že daňový subjekt čerpal přidělené prostředky v rozporu s Podmínkami a Zásadami, pouze proto, že vystavil zálohové faktury, je nedostačující. Správní orgány se neměly spokojit toliko s tím, že předmětné faktury označil zhotovitel díla jako faktury „zálohové“, ale měly provést

další dokazování ve vztahu k fakturovaným pracím, tedy ve vztahu k již provedenému věcnému plnění. Interpretační přístup právních norem, uplatňovaný stěžovatelem, považuje Nejvyšší správní soud za formalistický. V situaci, kdy dochází ke sporu o výklad určitého ustanovení, a to zejména pokud důsledkem jednoho z výkladů má být uložení sankce, se nelze spokojit pouze s jazykovým (gramatickým) výkladem právních předpisů a uplatňovat výhradně formalistický přístup k posouzení řešené otázky (v daném případě proto nelze dovozovat porušení rozpočtové kázně pouze na základě ryze účetního pohledu na danou problematiku a posuzovat sporné faktury pouze a jedině dle jejich označení „zálohové“, a nezabývat se podstatou věci, tj. zda skutečně došlo ke zneužití státních prostředků). Úvahy vedené tímto směrem a v hrubých rysech stěžovatelem naznačené až v kasační stížnosti již nemohou mít žádný vliv na posouzení jím dříve vydaných rozhodnutí, kde příslušné úvahy absentovaly – zároveň by také nemohly nahradit chybějící skutková zjištění správních orgánů v obou stupních řízení. Argumentace stěžovatele, že tvrzení, že se bezpochyby jednalo o poskytnutí zálohy, potvrdil i sám daňový subjekt, neboť se k poskytnuté záloze jako k dílčímu plnění nechoval (nebyla odvedena DPH), je zcela zavádějící. Žalobce neměl vůbec povinnost daň z přidané hodnoty na výstupu odvádět, neboť nebyl subjektem, který uskutečňoval zdanitelná plnění s daňovou povinností na výstupu, a otázka uplatnění či neuplatnění případného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty není pro souzenou věc relevantní. V této souvislosti je vhodné připomenout konstantní judikaturu Ústavního soudu, dle které jazykový výklad „představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě a je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu...“. Mechanická aplikace abstrahující od smyslu a účelu právních norem a institutů činí z práva nástroj odcizení a absurdity (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, Sb. n. u. ÚS sv. 9, nálezy č. 163, s. 399 a násl.). Sankční odvod je třeba vždy spojovat jen s neoprávněným nakládáním s finančními prostředky státu a jeho uložení nemůže být postaveno na ryze formalistickém přístupu, bez ohledu na skutečný stav věci. Klíčovou pro posouzení věci je tak skutečnost, zda daňový subjekt poskytnuté prostředky použil na úhradu nákladů přímo souvisejících s financováním podporovaného projektu, tedy zda sporná úhrada odpovídala již provedenému věcnému plnění či nikoliv. Tvrzení žalovaného odvolacího orgánu, že rozhodné skutečnosti pro souzenou věc lze s odstupem času zjistit pouze z účetní evidence, musí Nejvyšší správní soud v daném případě odmítnout. Tyto skutečnosti mohl a měl správce daně zjistit způsobem naznačeným krajským soudem, a to zvláště v případě, kdy ze spisového materiálu je více než zřejmé, že dotační prostředky byly daňovému subjektu přiděleny koncem srpna 2000, když už bylo dílo, na které byla dotace čerpána, smontováno a první platba z přidělených prostředků byla použita v momentě, kdy dílo bylo uvedeno do zkušebního provozu.

Ve světle toho, co bylo uvedeno shora, nemohl Nejvyšší správní soud námitce stěžovatele směřující do nesprávného posouzení právní otázky ze strany soudu přisvědčit a jako nedůvodnou ji zamítl.

Druhou námitku stěžovatele, tj. námitku týkající se vad řízení před správním orgánem, považuje kasační soud za nepřipadnou, a to vzhledem k tomu, že kasační stížnost byla podána ze strany stěžovatele, který byl v postavení odvolacího správního orgánu; byly by tak z jeho strany namítány vady řízení, jichž by se měl sám dopustit. Taková úvaha postrádá jakoukoli logiku a žádné tvrzení v naznačeném smyslu také zároveň není obsahem kasační stížnosti. Lze naopak uzavřít, že krajský soud nepochybil a meritorně věc posoudil v souladu s tím, jak na ni nahlíží i zdejší soud.

Ze všech důvodů shora uvedených Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; účastníku řízení, kterému jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení přísluší, Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů podle ustanovení § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, spočívající v odměně za jeden úkon právní služby (písemné podání soudu týkající se věci samé, včetně jeho doplnění) v částce 2100 Kč a v náhradě hotových výdajů v částce 300 Kč, celkem tedy 2400 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen uhradit k rukám zástupce žalobce DŘEVOZÁVODU PRAŽAN s. r. o., JUDr. Jaroslava Kobíka, daňového poradce se sídlem Bořivojova 21, Praha 3, do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 25. června 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu