



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdu, Ph.D. a doc. JUDr. Vojtěcha Šimíčka, Ph.D. v právní věci žalobce: **SEBATEX, s. r. o.**, se sídlem Dolní Smržovka, Hlavní 717, zastoupený JUDr. Lubomírem Dokoupilem, advokátem se sídlem v Praze 6, Krohova 2354/50, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 31. 10. 2007, č. j. 59 Ca 5/2006 - 106,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Jablonci nad Nisou žalobci předepsal platebním výměrem ze dne 11. 1. 2002, č. j. 1896/02/187980/6388, odvod neoprávněně zadržovaných prostředků státního rozpočtu ve výši 6 000 000 Kč a platebním výměrem z téhož dne, č. j. 1900/02/187980/6388, žalobci sdělil penále za neoprávněné zadržení prostředků státního rozpočtu za období od 1. 1. 1999 do 9. 1. 2002 ve výši 6 000 000 Kč.

Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání. Žalovaný rozhodnutími: 1) ze dne 31. 1. 2003, č. j. 6197/170/02/Da, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 11. 1. 2002, č. j. 1896/02/187980/6388; 2) ze dne 3. 3. 2003, č. j. 6197/170/02/1/Da, zamítl i odvolání žalobce proti platebnímu výměru téhož správce daně ze dne 11. 1. 2002, č. j. 1900/02/187980/6388.

Obě rozhodnutí jsou po obsahové stránce v zásadě identická. V obou žalovaný konstatoval, že žalobce převzal od Výzkumného ústavu textilních strojů Liberec, a. s. projekt „Vývoj zkrácené technologie výroby přízí bavlnářského charakteru“ a stal se tak příjemcem investičních dotací ze státního rozpočtu. Na základě Smlouvy č. PZ-T2/03/98 o podmínkách poskytnutí a využití finančních prostředků ze státního rozpočtu ČR na podporu výzkumu a vývoje Ministerstvo průmyslu a obchodu (dále jen „MPO“) žalobci poskytlo v roce 1998 formou dotace v rámci řešení uvedeného projektu částku 6 000 000 Kč na pořízení investic a částku 4 000 000 Kč na úhradu neinvestičních nákladů. Smlouvou byly vlastní zdroje, které měl žalobce vynaložit na projekt, určeny na 13 000 000 Kč a výše celkových nákladů projektu v roce 1998 tak činila 23 000 000 Kč. Kontrolou správce daně zjistil nedodržení podmínek smlouvy o poskytnutí dotace. Podle žalovaného žalobce nepoužil prostředky státního rozpočtu v daném roce v určené výši, nedodržel podíl vlastních zdrojů, přičemž byly zjištěny rovněž nedostatky v účetnictví. Žalobce z důvodu nejasné identifikace úhrad neprokázal správnost užití účelově poskytnutých dotačních prostředků, proto správce daně za porušení rozpočtové kázně předsal odvod a sdělil penále.

K námitkám žalobce uplatněným v odvolání žalovaný mj. uvedl, že kompetence ke správě dotací a tím i k provedení kontroly čerpání prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu u příjemců dotací finančnímu úřadu přísluší na základě ustanovení § 1 odst. 2, § 6 odst. 2 písm. a) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech (dále jen „zákon o územních finančních orgánech“) a § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Sankce za porušení rozpočtové kázně ukládá ve smyslu § 30 odst. 6 zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), územní finanční orgán, kterým je ve smyslu citovaného zákona o územních finančních orgánech finanční úřad. Žalobce byl ve smyslu § 5 odst. 3 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech příjemcem dotace, neboť uzavřel s MPO smlouvu č. PZ-T2/03/98, jejímž předmětem bylo poskytnutí finančních prostředků uvolněných ze státního rozpočtu v roce 1998. Zároveň se zavázal v článku IV. bodu 8) smlouvy umožnit poskytovateli provést komplexní kontrolu použití finančních prostředků s tím, že „tímto ujednáním nejsou dotčena ani omezena práva kontrolních a finančních orgánů státní správy ČR“. V článku VI. bodu 7) smlouvy je uvedeno: „Příjemce bere na vědomí, že v případě pokud z jeho strany dojde k porušení povinností dle této smlouvy, může být toto ujednání posuzováno jako porušení rozpočtové kázně dle § 30 rozpočtových pravidel.“ Finanční úřad provedl kontrolu plnění podmínek pro čerpání a užití prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu ve smyslu platných právních předpisů, které jsou výše uvedeny, a zásadu zákonnosti daňového řízení dodržel. Nezkoumal použití prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu z hlediska obchodního či občanského zákoníku, ale z hlediska hmotněprávního předpisu - zákona o rozpočtových pravidlech.

K námitce žalobce, že v rozhodnutí správce daně č. j. 1896/02/187980/6388 chybí právní předpis, podle kterého bylo rozhodováno, žalovaný uvedl, že ve výroku rozhodnutí, kterým je uloženo odvést do státního rozpočtu neoprávněně zadržené prostředky státního rozpočtu, je uveden jako hmotně právní předpis zákon o rozpočtových pravidlech, dále současný zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (dál jen „zákon č. 218/2000 Sb.“) i daňový řád. Správce daně vydal podle žalovaného platný platební výměr s uvedením všech náležitostí ve smyslu § 32 odst. 2 daňového řádu.

V reakci na námitku žalobce, že správce daně vedl řízení podle nesprávného procesního předpisu, žalovaný poukázal na ustanovení § 1 písm. b) zákona o územních finančních orgánech, podle kterého se správou dotací rozumí mimo jiné i jejich kontrola, a rovněž na ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, podle kterého se správou daně rozumí činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Za daň se ve smyslu § 1 odst. 1 daňového řádu v rámci legislativní zkratky považuje i odvod za porušení rozpočtové kázně. Správce daně tedy v rámci uvedených ustanovení činil opatření potřebná ke správnému zjištění daňové povinnosti na základě daňové kontroly ve smyslu § 16 daňového řádu, při kontrole, jejím zahájení, průběhu i ukončení a vyměření odvodu postupoval ve smyslu platných právních předpisů.

Žalobce napadl obě rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci odmítl podle § 46 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) pro nesplnění podmínky řízení, neboť jako žalovaný správní orgán byl v žalobě uveden finanční úřad, tedy správní orgán I. stupně, a nikoliv žalovaný. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s tím, že musí žalobu meritorně projednat, neboť ze smyslu žaloby vyplývalo, že byla napadena shora označená rozhodnutí žalovaného.

Krajský soud žalobu znovu projednal a nakonec ji rozsudkem ze dne 31. 10. 2007 zamítl. V žalobě byly vzneseny zejména tyto námitky: (1) ze strany správce daně došlo k nesprávnému použití zákona o rozpočtových pravidlech a k překročení kontrolních kompetencí, neboť žalobce nespadá do žádné z kategorií osob uvedených v § 20 tohoto zákona, a tudíž správce daně není oprávněn provádět kontrolu dotací poskytnutých před účinností zákona č. 218/2000 Sb.; (2) MPO poskytlo dotace v rámci běžného smluvního vztahu, který podléhá režimu občanského a obchodního zákoníku, proto nelze na tyto vztahy aplikovat zákon o rozpočtových pravidlech; 3) rozhodnutí správce daně jsou neplatná, neboť v těchto rozhodnutích chybí odkaz na hmotně právní předpis, podle kterého bylo rozhodováno; (4) správce daně měl kontrolu nakládání s dotací provést na základě zákona č. 552/1991 Sb., o státní kontrole (dále jen „zákon o státní kontrole“), nikoliv na základě daňového řádu; (5) správce daně nevzal v úvahu zprávu auditorky, která byla pověřena provedením kontroly čerpání finančních prostředků za poskytovatele.

K první námitce krajský soud uvedl, že žalobce neosvětluje, v čem by měla v souvislosti s danou věcí spočívat vazba ustanovení § 20 zákona o rozpočtových pravidlech na ustanovení § 30 téhož zákona. Ze systematiky zákona o rozpočtových pravidlech (§ 20 je spolu s § 19 tohoto zákona obsažen v jeho části páté nazvané „Kontrola rozpočtového hospodaření“) vyplývá, že obě ustanovení (tj. § 19 a § 20) se týkají kontroly

hospodaření s prostředky státního rozpočtu, nikoli správy odvodů za porušení rozpočtové kázně fyzickými a právními osobami. Vymezení subjektů, jež mohou být postiženy kontrolou podle § 20 zákona o rozpočtových pravidlech se tak týká pouze hospodaření s prostředky státního rozpočtu. Při posuzování procesního režimu dotýkajícího se porušení rozpočtové kázně jsou klíčové § 1 odst. 1 a 2 daňového řádu a § 30 odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech. Odvody za porušení rozpočtové kázně jsou podle § 1 odst. 1 daňového řádu zahrnovány pod legislativní zkratku „daně“ a jejich správu provádí vždy místně příslušný finanční úřad, který postupuje při správě odvodů podle příslušných ustanovení daňového řádu. Co se rozumí „odvodem za porušení rozpočtové kázně“, definuje ustanovení § 30 odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech, přičemž je zřejmé, že se jedná o určitou sankci za nesplnění povinností stanovených státem jinému subjektu v případě, že tento použije prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu jiným než stanoveným způsobem. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu se správou daní rozumí mimo jiné právo činit opatření potřebná ke zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo daně vybrat a vymáhat. Místně příslušný finanční úřad je oprávněn postupem podle daňového řádu zjišťovat, zda prostředky poskytnuté subjektu ze státního rozpočtu byly použity tak, jak bylo při jejich poskytnutí určeno, a může rozhodnout o odvodu neoprávněně použitých nebo zadržovaných prostředků ze státního rozpočtu. Na případ žalobce tak bylo možno na základě zjištění učiněných finančním úřadem podle daňového řádu aplikovat § 30 odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech. Skutečnost, že žalobce nespadá do žádné z kategorií osob uvedených v § 20 téhož zákona, tomu není na překážku.

U druhé námitky krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, č. j. 2 Afs 58/2005 - 90, dostupný na www.nssoud.cz. Krajský soud vycházel z toho, že poskytnutí účelové dotace je jakýmsi dobrodíním státu, na něž není obecně právní nárok, nepodléhá soudnímu přezkumu a děje se rozhodnutím poskytovatele dotace, a tudíž by bylo zcela proti smyslu poskytování dotací podřazovat je režimu občanskoprávnímu (obchodněprávnímu), jak navrhuje žalobce. Poskytovatel dotace je tak oprávněn stanovit podmínky pro poskytnutí dotace a je na příjemci dotace, zda je akceptuje. Smlouva mezi MPO a žalobcem (zde smlouva č. PZ-T2/03/98) tak byla podle krajského soudu pouhým mediátorem pro stanovení podmínek čerpání dotace; nejednalo o dvoustranný soukromoprávní akt, jak by se z označení „smlouva“ mohlo jevit. Podřazení této smlouvy pod soukromoprávní úpravu tak není možné.

Třetí námitku shledal krajský soud rovněž nedůvodnou, neboť citace právních předpisů ve výrokové části platebních výměrů odpovídá § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu.

Ke čtvrté námitce krajský soud konstatoval, že u správy daní odkazuje ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákona o územních finančních orgánech na daňový řád, zatímco u správy odvodů za porušení rozpočtové kázně odkazuje § 1 odst. 1 písm. b) téhož zákona (v relevantním znění) na ustanovení § 44 zákona č. 218/2000 Sb. Ustanovení § 44 zákona č. 218/2000 Sb. odpovídá § 30 zákona o rozpočtových pravidlech; obě citovaná ustanovení jsou nadepsána jako „Porušení rozpočtové kázně“. V souzené věci přitom nejde o celou správu dotací, nýbrž o odvody za porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 1 odst. 1 daňového řádu. Rozhodujícím procesním předpisem je tak daňový řád, nikoli procesní

předpisy jiné. Podle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu je pak finanční úřad oprávněn činit opatření potřebná ke zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo daň vybrat a vymáhat. I provádění kontroly se proto bude řídit daňovým řádem. Žalobce se tak podle krajského soudu mylí, dovolává-li se toho, že v jeho případě mělo být postupováno podle zákona o státní kontrole.

Páté námitce krajský soud částečně přisvědčil, když uvedl, že v žalobou napadených rozhodnutích skutečně chybí zdůvodnění, jakým způsobem se žalovaný vypořádal se zprávou auditorky Ing. V. P. o provedení kontroly čerpání poskytnutých finančních prostředků, nicméně toto pochybení žalovaného nepovažoval krajský soud za vadu řízení, jež by mohla mít v daném případě za následek nezákonná rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Pro tento závěr uvedl krajský soud následující důvody: (1) žalobce sám neuvedl, jaké důsledky pro zákonnost rozhodnutí o věci samé opominutí této zprávy mělo či mohlo mít; (2) zpráva auditorky je velmi kusá a nevzbuzuje dojem, že by rozhodnutí správce daně bylo v rozporu se zákonem; (3) zaměření a rozsah kontroly provedené auditorkou byl zjevně odlišný od toho, jakou kontrolu prováděl finanční úřad.

Ostatními námitkami, které byly uplatněny až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, se krajský soud nezabýval (§ 71 odst. 2 s. ř. s.).

II.

Shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž poukazoval na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. (nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení a vady řízení před krajským soudem, jež mohly mít dle názoru stěžovatele za následek nezákonnost rozhodnutí krajského soudu o věci samé). Dle obsahu kasační stížnosti však stěžovatel, pokud jde o přípustné kasační námitky, uplatňuje rovněž důvody dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy vytýkané vady řízení před správním orgánem, pro které měl krajský soud žalobou napadená rozhodnutí zrušit.

Kasační stížnost obsahuje pět okruhů námitek.

Za prvé, stěžovatel namítá, že nebyl žadatelem o dotaci (jak podle něj nesprávně dovozují krajský soud), nýbrž že byl vyzván Výzkumným ústavem textilních strojů Liberec, a. s. a MPO k účasti na projektu „Vývoj zkrácené technologie výroby přízí bavlnářského charakteru“. Na základě této výzvy pak stěžovatel uzavřel smlouvu o převzetí závazků a povinností vyplývajících ze smlouvy č. PZ-T2/03/97 uzavřené mezi Výzkumným ústavem textilních strojů Liberec, a. s. a MPO. Následně dne 10. 8. 1998 stěžovatel uzavřel s MPO smlouvu č. PZ-T2/03/98 ve věci podmínek poskytnutí a využití finančních prostředků ze státního rozpočtu.

Za druhé, stěžovatel uvádí, že krajský soud nevzal v úvahu výsledky předcházejících kontrol finančních orgánů, stanovisko poskytovatele dotace k závěrečné zprávě o realizaci projektu ani zprávu auditorky Ing. V. P. a že nezrušil žalobou napadená rozhodnutí ani z toho důvodu, že se žalovaný se zprávou auditorky a výsledky předcházejících kontrol

nevypořádal. Z toho stěžovatel dovozuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného i krajského soudu. Krajský soud zamítl důkaz, jehož provedení se stěžovatel dovolával, a to expertní posudek, jenž by vypracoval odborník Ministerstva financí k otázkám kompetence státních orgánů při kontrole čerpání dotací a aplikace příslušných právních předpisů.

S tím souvisí i třetí námitka stěžovatele, která směřuje do věcné stránky čerpání dotace. Stěžovatel uvádí, že veškeré prostředky, které formou dotace obdržel, v souladu s dotací (tj. v plné výši i v daném poměru) proinvestoval, přičemž na projekt vynaložil také předepsanou částku z vlastních zdrojů, a že veškeré stroje a další zařízení se nacházejí v prostorách pro ně určených a jsou fyzicky „zkontrolovatelné“. Stěžovatel si sice uvědomuje, že věcné argumenty ohledně čerpání dotace v žalobě nevznsl, nicméně poukazuje na to, že v roce 2003 nebyl systém správního soudnictví plně etablován, a proto ve své žalobě kladl důraz na procesní stránku věci. Tuto stížní námitku stěžovatel dále detailně rozvedl v doplnění kasační stížnosti ze dne 14. 5. 2008, v němž zpochybňoval závěry finančních orgánů, pokud jde o nedodržení podmínek čerpání dotace. Stěžovatel argumentaci v tomto bodě uzavřel tvrzením, že v roce 1998 proinvestoval 5 998 000 Kč (a pochybení se tudíž údajně týkalo jen částky 2000 Kč), že proinvestoval požadované množství finančních prostředků z vlastních zdrojů (13 mil. Kč) a že dodržel předepsaný poměr mezi vyčerpanými financemi z dotace a vyčerpanými financemi z vlastních zdrojů.

Za čtvrté, stěžovatel brojí proti tomu, že s ním nebyl sepsán protokol v intencích zákona č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, a místo toho mu byla předložena „pouze“ zpráva o daňové kontrole podle daňového řádu.

Za páté, stěžovatel poukazuje na skutečnost, že správce daně provedl kontrolu také za rok 1999, za který ale nebyl dle jeho tvrzení vydán platební výměr na vrácení dotace do státního rozpočtu, z čehož stěžovatel dovozuje, že si žalovaný uvědomuje nesprávnost svých závěrů týkajících se roku 1998.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 18. 2. 2008 navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. K výše uvedeným námitkám konstatoval následující.

K první námitce žalovaný uvedl, že je bezpředmětné, zda-li byl stěžovatel žadatelem o dotaci či nikoliv, neboť podpisem smlouvy s MPO č. PZ-T2/03/98 se stal příjemcem dotace, a byl tudíž povinen dodržet podmínky stanovené v této smlouvě.

Ke druhé námitce žalovaný konstatoval, že finanční orgány mají povinnost na základě provedené kontroly a při zjištění porušení rozpočtové kázně dle rozpočtových pravidel předepsat odvod poskytnutých prostředků zpět do státního rozpočtu. Ostatní stanoviska, včetně stanoviska poskytovatelů dotace, mohou být podnětem k provedení kontroly či důkazním prostředkem, nikoliv však výsledkem kontroly finančního úřadu. Ohledně nevypořádání se s posudkem auditorky se žalovaný ztotožňuje s krajským soudem v tom ohledu, že tato skutečnost nemohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť (včas uplatněné) žalobní body se netýkaly věcné stránky čerpání dotace.

Ke třetí námitce žalovaný poukázal na skutečnost, že stěžovatel vznesl v žalobě v předepsané lhůtě pouze pět námitek především procesního charakteru. Námitky zpochybňující závěr žalovaného, že došlo k porušení rozpočtové kázně, včas nevznesl, a tudíž se jimi krajský soud ani nemohl zabývat. Z tohoto důvodu nebylo třeba provádět žádné další důkazy směřující k posouzení, zda k porušení rozpočtové kázně došlo či ne.

Ke čtvrté námitce žalovaný uvedl, že finanční úřady nepostupují podle zákona o státní kontrole. Se stěžovatelem byla projednána zpráva v souladu s § 16 daňového řádu. Poté, co byla zpráva stěžovateli předložena k projednání, stěžovatel vznesl námitku proti nezapočtení vlastních zdrojů s tím, že doloží další důkazy, které však správci daně nepředložil a zprávu podepsal.

K páté námitce žalovaný upřesnil, že správce daně na základě kontroly za rok 1999 předepsal odvod do státního rozpočtu, nicméně v odvolacím řízení bylo stěžovateli vyhověno. To však podle žalovaného nic nemění na tom, že se jedná o jiný rok a o jiná rozhodnutí, jež nejsou předmětem tohoto řízení.

III.

Posouzení podmínek řízení a právní hodnocení věci

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Pokud jde o třetí okruh námitek stěžovatele směřující do věcného posouzení dodržení podmínek čerpání dotace, Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel tyto námitky neuplatnil v žalobě ve stanovené lhůtě (§ 72 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 71 odst. 2 větou třetí s. ř. s.), ač tak učinit mohl, ale až při jednání krajského soudu, tedy opožděně. Krajský soud tedy dospěl ke správnému závěru, že se uvedenými námitkami nemůže zabývat. Z tohoto důvodu se jimi ovšem nemůže zabývat ani Nejvyšší správní soud, neboť předmětem řízení o kasační stížnosti je primárně přezkoumání rozsudku krajského soudu, teprve jeho prostřednictvím se Nejvyšší správní soud zabývá také žalobou napadeným rozhodnutím či správním řízením, které mu předcházelo. Uvedený okruh námitek nelze podřadit pod žádný z přípustných důvodů kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 s. ř. s. Jak již bylo řečeno, stěžovatel měl a mohl uplatnit uvedené námitky v souladu s § 72 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 71 odst. 2 větou třetí s. ř. s. v žalobě nebo ve lhůtě pro podání žaloby, pokud tak neučinil, jsou tyto námitky podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné a Nejvyšší správní soud se jimi nemůže zabývat. V této souvislosti nemůže obstát stěžovatelovo vysvětlení, podle něhož v roce 2003 nebyl dle jeho mínění ještě systém správního soudnictví dostatečně „etablován“. Citovaná ustanovení soudního řádu správního, která upravují danou otázku zcela jednoznačně, byla v tu dobu již platná a účinná, a nedoznala od té doby žádných změn. Správní soudnictví je specifické právě důsledným dodržováním zásady dispoziční a zásady koncentrace (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2003, č. j. 2 Azs 9/2003 - 40, publikovaný pod č. 113/2004 Sb. NSS; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 - 69, www.nssoud.cz;

nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2002, sp. zn. IV. ÚS 592/2000) a rozsah přezkumu správních soudů se odvíjí primárně od aktivity žalobce, potažmo stěžovatele. I ve správním soudnictví tedy platí tradiční zásada, že právní ochrana je poskytována těm, kdo si svá práva střeží. Této zásadě ovšem stěžovatel v daném rozsahu nedostál.

Nepřípustná je ovšem rovněž poslední kasační námitka týkající se výsledků správního řízení ve věci kontroly čerpání dotací poskytnutých na rok 1999. Ani tuto námitku stěžovatel v žalobě neuplatnil, i kdyby tak ovšem nemohl učinit z toho důvodu, že by rozhodnutí žalovaného k tomuto období bylo vydáno později, v každém případě platí, že ani tuto námitku nelze podřadit pod žádný z přípustných důvodů kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) až e) s. ř. s., i tato námitka je tedy nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Navíc je možné uvést, že ani kdyby Nejvyšší správní soud tuto námitku připustil, nemohl by s ní stěžovatel v podobě, jak ji formuloval, uspět. Bez ohledu na skutečnost, že žalovaný stěžovateli v odvolacím řízení týkajícím se kontroly za rok 1999 vyhověl, čerpání dotace v roce 1999 není předmětem tohoto řízení, nebylo přezkoumáváno krajským soudem a pro posouzení čerpání dotace v roce 1998 nemůže mít bez dalšího žádný vliv. Tvrzení stěžovatele, který vykládá úspěch v odvolacím řízení týkajícím se roku 1999 za implicitní uznání chyby ze strany žalovaného při posuzování čerpání dotace v předešlém roce – tj. v roce 1998, musí být hodnoceno jako pouhá spekulace stěžovatele v situaci, kdy stěžovatel ani nenaznačuje, do jaké míry byly podmínky poskytnutí dotace na rok 1999, ale zejména skutkové okolnosti jejího čerpání v roce 1999 shodné či odlišné s rokem 1998 a do jaké míry lze tedy reálně srovnávat výsledky správních řízení za uvedená období.

Ve zbytku námitek je kasační stížnost přípustná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

Pokud jde o první námitku stěžovatele, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že je bezpředmětné, zda-li byl stěžovatel původním žadatelem o dotaci či ne, neboť podpisem smlouvy s MPO č. PZ-T2/03/98 se stal příjemcem dotace a byl tudíž povinen dodržet podmínky stanovené v této ve své podstatě veřejnoprávní smlouvě (subordinačního typu). Krajský soud správně vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, č. j. 2 Afs 58/2005 - 90, www.nssoud.cz, ve kterém Nejvyšší správní soud konstatoval, že „poskytnutí účelové dotace je jakýmsi dobrodiním státu, na něž není obecně právní nárok, nepodléhá soudnímu přezkumu a děje se rozhodnutím poskytovatele dotace.... Zatímco v občanskoprávních vztazích jsou jejich účastníci v zásadě rovném postavení, při poskytování dotací ze státního rozpočtu je zachováno vrchnostenské postavení poskytovatele dotace. Z tohoto jeho postavení (na rozdíl od postavení účastníka občanskoprávních vztahů) plyne, že může autoritativně rozhodovat o podmínkách poskytnutí dotace, které jsou předmětem jednání mezi ním a příjemcem dotace pouze v té míře, jak stanoví zákon, či – v těchto zákonných limitech – jak stanoví sám poskytovatel dotace. Záleží pak na příjemci dotace, zda tyto podmínky akceptuje. Samotným smyslem aktu přijetí dotace totiž je, že příjemce přijímá určité dobrodiní ze strany státu a jakousi protiváhou tohoto dobrodiní není – jako je tomu ve vztazích občanskoprávních, či obecněji soukromoprávních – jeho protiplnění ve prospěch poskytovatele dotace, ale právě akceptace podmínek, za nichž je dotace přijímána.

Smlouva mezi MPO a žalobkyní... tak byla pouhým mediátorem pro stanovení podmínek čerpání dotace. Z tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu je jasné, že klíčovým kritériem není otázka, zda-li stěžovatel sám žádal o dotaci, či dotaci převzal po jiném subjektu (zde po Výzkumném ústavu textilních strojů Liberec, a. s.) na základě jeho projektu (zde projekt „Vývoj zkrácené technologie výroby přízí bavlnářského charakteru“). Rozhodným kritériem je, zda-li byl stěžovatel příjemcem dotace a za jakých podmínek tuto dotaci akceptoval. Stěžovatel se podpisem smlouvy s MPO č. PZ-T2/03/98 stal příjemcem dotace a byl tudíž povinen dodržet podmínky stanovené v této smlouvě (viz blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2005, č. j. 2 Afs 8/2005 - 71, dostupný na www.nssoud.cz; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 Afs 24/2003 - 35, publikovaný pod č. 901/2006 Sb. NSS; a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2006, č. j. 1 Afs 92/2005 - 98, dostupným v plném rozsahu na www.nssoud.cz).

Druhou námitku shledal Nejvyšší správní soud rovněž nedůvodnou. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s žalovaným, že každý z orgánů státní správy má specifické kompetence. Finanční orgány postupují podle zákona o územních finančních orgánech, jenž vymezuje jejich působnost, a to ve spojení s dalšími zákony, v daném případě zejména ve spojení s § 1 odst. 1 a 2 daňového řádu, a podle těchto ustanovení mají finanční orgány povinnost na základě provedené kontroly a při zjištění porušení rozpočtové kázně dle zákona o rozpočtových pravidlech předepsat odvod poskytnutých prostředků zpět do státního rozpočtu. Ostatní stanoviska či kontrolní závěry, včetně stanoviska poskytovatelů dotace (v tomto případě MPO) nejsou pro finanční orgány závazné, nicméně mohou být podnětem k provedení kontroly či důkazním prostředkem. Pokud byl stěžovatel toho názoru, že vyčerpal dotaci v souladu se smlouvou č. PZ-T2/03/98, měl tuto námitku týkající se dodržení podmínek čerpání dotace uvést v žalobě (samozřejmě ve lhůtě zakotvené v § 72 odst. 1 s. ř. s.) a své tvrzení případně podpořit právě stanovisky MPO či jiných kontrolních orgánů. Jak však Nejvyšší správní soud uvedl již výše, stěžovatel tak neučinil.

Je pravdou, že se žalovaný nevypořádal se zprávou auditorky Ing. V. P. o provedení kontroly čerpání poskytnutých finančních prostředků. Nejvyšší správní soud konstatuje, že úvaha žalovaného v tomto směru v žalobou napadených rozhodnutích skutečně absentuje, ačkoliv ve správním spise je tato zpráva založena a žalovaný ji v rámci svého přezkumu měl zohlednit jako jeden z důkazů. Toto pochybení žalovaného explicitně uvedl ve svém rozsudku i krajský soud. Nejvyšší správní soud se ovšem ztotožňuje s názorem krajského soudu i v tom ohledu, že uvedené pochybení nezakládá takovou vadu řízení, která by mohla mít sama o sobě vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného o věci samé. Krajský soud pro svůj závěr uvedl přesvědčivé důvody (viz výše), Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že ani zpráva auditorky není pro finanční orgány závazná (tím spíše, pokud je kusá jako v projednávaném případě, neobsahuje konkrétní odkazy na jednotlivé doklady o zaplacení, ani konkrétní částky ani vyjádření poměru investic z vlastních zdrojů a investic z dotace). Lze tedy opět konstatovat, že pokud stěžovatel nesouhlasil s věcnými posouzením žalovaného ohledně dodržení podmínek čerpání dotace, měl tímto směrem vést i námitky uplatněné v žalobě, přičemž zároveň je třeba zdůraznit, že již v řízení před finančními orgány bylo povinností stěžovatele předložit či navrhnout veškeré důkazy na podporu svého tvrzení, že dodržel podmínky pro čerpání dotace, neboť ho v tomto ohledu

tížilo důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 9 daňového řádu. Mimo jiné měl tedy stěžovatel možnost navrhnout např. výslech zmíněné auditorky, jenž by mohl blíže osvětlit, z jakých konkrétních podkladů auditorka vycházela, jakým způsobem dodržení podmínek čerpání dotace ověřovala a zda skutečně jsou její zjištění v rozporu s následnými skutkovými zjištěními správce daně. Nezbyvá než konstatovat, že ani těchto svých práv stěžovatel nevyužil.

Rovněž je třeba říci, že krajský soud postupoval správně, pokud zamítl návrh stěžovatele na provedení důkazu „expertním posudkem“ odborníka Ministerstva financí k otázkám kompetence státních orgánů při kontrole čerpání dotací a aplikace příslušných právních předpisů (viz protokol o ústním jednání ze dne 31. 10. 2007). Je zřejmé, že tento posudek se měl dle stěžovatele věnovat nikoliv otázkám skutkovým, ale otázkám právním, které tedy nemohou být předmětem dokazování, přičemž i ve správním soudnictví v rámci posuzování uplatněných žalobních bodů platí, že „soud zná právo“, je tedy na něm, aby uvedené právní otázky posoudil.

Ani čtvrtou námitku neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. O této námitce uvažil následovně. Podle § 1 odst. 1 zákona o územních finančních orgánech (ve znění platném v době rozhodování správního orgánu) *„územní finanční orgány jsou správní úřady, které*

a) vykonávají správu daní, odvodů a záloh na tyto příjmy, včetně jejich příslušenství, a správních poplatků jimi vyměřovaných a vybíraných podle zvláštního právního předpisu,

b) spravují dotace; správou dotací se rozumí kontrola účelové dotace, návratné finanční výpomoci, půjček a příspěvků poskytovaných ze státního rozpočtu České republiky a ze státních fondů České republiky a výkon správy odvodů za porušení rozpočtové kázně podle zvláštního právního předpisu (dále jen „správa dotací“). Stanoví-li tak zvláštní právní předpis, je součástí správy dotací i oprávnění dotace poskytovat,

c) ...“ (odkazy vynechány).

Podle § 1 odst. 1 daňového řádu v relevantním znění *„tento zákon upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně (dále jen „daně“), které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky (dále jen „rozpočet republiky“), rozpočtů obcí, rozpočtů okresních úřadů (dále jen „územní rozpočty“) a státních fondů České republiky (dále jen „fondy““ (odkazy vynechány).*

Podle § 1 odst. 2 daňového řádu v relevantním znění se *„správou daně ... rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době. Správce daně má způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech správy daní a v tomto rozsahu má i procesní způsobilost“ (odkazy vynechány).*

Podle § 1 odst. 3 daňového řádu v relevantním znění *„podle tohoto zákona postupují územní finanční orgány a další správní i jiné státní orgány České republiky, jakož i orgány obcí v České republice věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní (dále jen „správce daně“), daňové subjekty, jakož i třetí osoby stanovené v tomto zákoně“ (odkazy vynechány).*

Podle § 78 zákona č. 218/2000 Sb. se „porušení rozpočtové kázně, ke kterému došlo před účinností tohoto zákona [1. 1. 2001] a které bylo zjištěno za jeho účinnosti, posuzuje podle dosavadních právních předpisů“. Předpisem, který upravoval rozpočtová pravidla před účinností výše uvedeného zákona, byl zákon o rozpočtových pravidlech (č. 576/1990 Sb.).

Podle § 30 odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech, nadepsaného porušení rozpočtové kázně, „neoprávněně použité nebo zadržené prostředky státního rozpočtu republiky nebo státních fondů republiky jsou subjekty, kterým byly poskytnuty, povinny odvést ve stejné výši státnímu rozpočtu republiky, popřípadě státnímu fondu republiky. Zároveň jsou tyto subjekty povinny zaplatit penále ve výši 1 promile denně z neoprávněně použitých nebo zadržovaných prostředků, nejvýše však do výše této částky“. Dle odst. 6 téhož ustanovení „odvod neoprávněně použitých nebo zadržovaných částek, jakož i penále, uloží územní finanční orgán“.

Podobnou námitkou (domáhající se rovněž aplikace jiného právního předpisu než daňového řádu, v daném případě zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole) se zabýval Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 24. 3. 2006, č. j. 5 Afs 173/2004 - 74, dostupném na www.nssoud.cz, ve kterém dospěl k následujícímu závěru: „Ve smyslu výše uvedených ustanovení v případě neoprávněného použití nebo zadržení prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, je porušitelům rozpočtové kázně uložena povinnost odvést do státního rozpočtu neoprávněně použité nebo zadržené prostředky včetně penále. V praxi to znamená, že momentem porušení některé z podmínek pro poskytnutí prostředků státního rozpočtu či jejich nevrácení ve stanoveném termínu, se tyto prostředky stávají neoprávněně použitými či zadržnými prostředky a tímto momentem vzniká tomu, kdo porušil podmínky nebo nevrátil poskytnuté prostředky ve stanoveném termínu, povinnost odvést tyto prostředky do státního rozpočtu formou odvodu za porušení rozpočtové kázně včetně penále. Povinnost subjektu odvést tyto prostředky státnímu rozpočtu nastává ze zákona v okamžiku porušení rozpočtové kázně. Neoprávněně zadržené prostředky jsou splatné na účet místně příslušného finančního úřadu. Odvod neoprávněně použitých nebo zadržovaných prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu není tedy možné provést jiným způsobem, než prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu. Tento postup se taktéž vztahuje na splátky návratných finančních výpomocí neuhrazené v termínu jejich splatnosti. Neuhrazená splátka návratné finanční výpomoci přestává být následující den po termínu splatnosti řádnou splátkou návratné finanční výpomoci a stává se zadržnými prostředky poskytnutými ze státního rozpočtu. Odvod těchto prostředků včetně penále uloží místně příslušný finanční úřad.“

Odvody za porušení rozpočtové kázně jsou podle § 1 odst. 1 daňového řádu zahrnovány pod legislativní zkratku „daně“ a jejich správu provádí vždy místně příslušný finanční úřad, který postupuje při správě odvodů dle příslušných ustanovení daňového řádu. Co se rozumí správou daně, je uvedeno v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu. Správou daní se rozumí mimo jiné právo činit opatření potřebná ke zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo daň vybrat a vymáhat. Místně příslušný finanční úřad je oprávněn postupem podle daňového řádu zjišťovat, zda prostředky poskytnuté subjektu ze státního rozpočtu byly použity tak, jak bylo při jejich poskytnutí určeno, a může rozhodnout o odvodu neoprávněně použitých nebo zadržovaných prostředků ze státního rozpočtu.

Stěžovatel se tedy nesprávně domnívá, že správní orgány měly v řízení a rozhodování o vrácení návratné finanční výpomoci provést finanční kontrolu dotace podle zákona č.

320/2001 Sb., tak jak to ukládá zákon č. 218/2000 Sb. Finanční kontroly prováděné dle tohoto zákona nelze ztotožnit se správou daní ve smyslu daňového řádu. Tyto se zabývají širšími souvislostmi hospodaření např. hospodárností, efektivností apod. a jejich kontrolní závěry jsou svým charakterem daleko širší než posouzení finančního úřadu, zda došlo nebo nedošlo k porušení rozpočtové kázně.

K výše uvedené námitce stěžovatele Nejvyšší správní soud uzavírá, že finanční úřad postupoval správně, pokud daňové řízení vedl dle příslušných ustanovení daňového řádu a odvod uložil s odkazem na ustanovení § 77 zákona č. 218/2000 Sb., za porušení ustanovení § 30 zákona č. 576/1990 Sb. o rozpočtových pravidlech“.

Tento rozsudek i následná judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 10. 7. 2008, č. j. 1 Afs 80/2008 - 104, www.nssoud.cz) potvrzují, že územní finanční orgány při provádění kontroly rozpočtové kázně, do níž spadá i kontrola čerpání dotací, postupují podle daňového řádu. Tento závěr vyplývá z § 30 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech ve spojení z § 1 odst. 1 až 3 daňového řádu. Na ustanovení § 30 zákona o rozpočtových pravidlech (jež bylo nadepsáno „Důsledky porušení rozpočtové kázně“) explicitně odkazoval v příslušném časovém období § 1 odst. 1 daňového řádu. V souzené věci jde právě o odvody za porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 1 odst. 1 daňového řádu. Rozhodujícím procesním předpisem je tak daňový řád, nikoli procesní předpisy jiné. Podle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu je pak finanční úřad oprávněn činit opatření potřebná ke zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. I provádění kontroly se proto bude řídit daňovým řádem. Zákon o státní kontrole je obecným právním předpisem, podle něhož postupují kontrolní orgány všude tam, kde vykonávají správní dozor na základě pravomoci jim svěřené zvláštním zákonem a přitom zvláštní zákon nestanoví pro provádění této kontroly jiný postup (§ 8 odst. 2 zákona o státní kontrole). V oblasti „správy daní“ v širším slova smyslu, jak ji definuje § 1 odst. 1 a 2 daňového řádu, je tímto zvláštním právním předpisem právě daňový řád, který obsahuje podrobnou úpravu provádění daňové kontroly v § 16, a proto se zde zákon o státní kontrole nemůže uplatnit ani subsidiárně. Kromě toho je třeba zdůraznit, že při provádění daňové kontroly má daňový subjekt minimálně plně srovnatelný, či spíše širší rozsah procesních práv než kontrolovaná osoba podle zákona o státní kontrole. Lze tedy uzavřít, že se stěžovatel mylí, pokud se domnívá, že finanční orgány měly v projednávaném případě provést kontrolu čerpání dotace podle zákona o státní kontrole.

IV.

Shrnutí

Nejvyšší správní soud dospěl k následujícím závěrům. Za prvé, v projednávaném případě je bezpředmětné, zda stěžovatel sám žádal o dotaci, či zda dotaci převzal po jiném subjektu, neboť podpisem smlouvy s MPO se stal příjemcem dotace, a byl tudíž povinen dodržet podmínky stanovené v této smlouvě. Za druhé, ostatní stanoviska včetně stanoviska poskytovatelů dotace ohledně čerpání dotace nejsou pro finanční orgány závazná. Pokud jde o zprávu auditorky Ing. V. P. o provedení kontroly čerpání finančních prostředků poskytnutých stěžovateli, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalovaný se měl s touto zprávou jakožto s jedním z předložených listinných důkazů vypořádat, toto procesní pochybení však v daném případě nemělo vliv na zákonnost žalobou napadených

rozhodnutí ve věci samé. Za třetí, správce daně ani žalovaný nepochybili, když v projednávané věci provedli kontrolu čerpání dotace podle daňového řádu (a nikoliv podle zákona o státní kontrole). Ostatní námitky shledal Nejvyšší správní soud dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelnými.

Uplatněné kasační námitky tudíž nejsou důvodné, nad rámec stížních bodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal ani jiné vady, k nimž by musel dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlížet z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

V.

Rozhodnutí o nákladech řízení

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 6. listopadu 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu