



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně: **Městská knihovna Žatec**, se sídlem Nám. Svobody 52, Žatec, zastoupené Mgr. Janem Křivánkem, advokátem se sídlem Plzeň, sady 5. května 46, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 7. 2008, č. j. 5967/08-1700-506345 a ze dne 25. 7. 2008, č. j. 5968/08-1700-506345, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 3. 2009, č. j. 15 Ca 179/2008 - 33, ve znění opravného usnesení ze dne 8. 6. 2009, č. j. 15 Ca 179/2008 - 59,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyni **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Stěžovatel **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2856 Kč k rukám jejího zástupce do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým, po spojení dvou žalob ke společnému projednání, byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 8. 7. 2008, č. j. 5967/08-1700-506345 a ze dne 25. 7.

2008, č. j. 5968/08-1700-506345, a věci mu byly vráceny k dalšímu řízení. Výslovně přitom napadl výrok II. a III. rozsudku; nenapadený ponechal výrok I. o spojení věcí ke společnému projednání.

Zrušenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání podaná žalobkyní proti platebním výměrům Finančního úřadu v Lounech ze dne 2. 1. 2008, č. 1/2008, č. j. 3/08/201980/5624 a č. 2/2008, č. j. 153/08/201980/5624, přičemž prvním z těchto platebních výměrů bylo žalobkyni uloženo vrácení neoprávněně použitých prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu ve výši 14 445 Kč a druhým jí bylo sděleno penále v téže výši.

Důvodem pro uložení odvodu a s tím spojené penalizace bylo zjištění žalovaného, že žalobkyně použila prostředky z dotací ze státního rozpočtu poskytnutých na rok 2003 a 2004 zčásti i po uplynutí příslušných rozpočtových období, čímž porušila dotační podmínky.

Krajský soud v napadeném rozsudku zaujal právní názor, že příjemci rozpočtových prostředků jsou sice povinni použít je v příslušném rozpočtovém roce, ale za porušení rozpočtových podmínek nelze považovat vyplacení mzdy v lednu roku následujícího, neboť mzda je podle § 119 odst. 1 zákoníku práce č. 65/1965 Sb., ve znění pozdějších předpisů, splatná až po vykonání práce, nejpozději v kalendářním měsíci následujícím po měsíci, ve kterém zaměstnanci vznikl nárok na mzdu nebo na některou její složku, není-li sjednáno jinak. V daném případě Ministerstvo kultury poskytlo dotaci na mzdové náklady a smyslem a účelem bylo poskytnutí podpory na příslušný rozpočtový rok a toho bylo dosaženo vyplacením mzdových prostředků za tento rok v řádných výplatních termínech. Tento výklad považuje soud za odpovídající ust. § 20 odst. 3 nařízení vlády č. 288/2002 Sb., kterým se stanoví pravidla pro poskytování dotací na podporu knihoven. Podle něho lze totiž z dotace hradit i mzdové výdaje související s realizací projektu a pro stanovení konkrétní výše dotace na mzdy se použije zákon č. 143/1992 Sb., o platu a odměně za pracovní pohotovost v rozpočtových a některých dalších organizacích a orgánech, v platném znění. Jestliže tedy právní předpis upravující poskytování dotací knihovnám umožňuje čerpat dotaci na mzdové výdaje a dotace je poskytnuta na celý rozpočtový rok, pak vyplacení mzdových prostředků za jeho poslední měsíc v nejbližším výplatním termínu nelze považovat za porušení rozpočtové kázně. Nakonec krajský soud konstatuje, že stejně nesprávný závěr učinil žalovaný i v případě platebních výměrů za porušení rozpočtové kázně za období od 1. 1. 2004 do 2. 1. 2007 (poznámka NSS: správně má být 2004).

Stěžovatelka směřuje kasační stížnost výslovně proti výrokům II. (zrušení rozhodnutí žalovaného) a III. (náhrada nákladů řízení), nikoliv tedy proti výroku I. (spojení věcí). Kasační stížnost opírá o ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a vytyká krajskému soudu, že nevzal v úvahu podmínky dotace a platné právní předpisy, zejména zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (poznámka NSS: pro daná období r. 2003 a r. 2004 sice platila rozpočtová pravidla v jiném znění, ovšem rozhodující ustanovení

byla obdobná), a vyhlášku č. 531/2002 Sb., kterou se stanoví zásady a termíny finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem (v případě r. 2004 stejnou vyhlášku č. 551/2004 Sb.). Krajský soud se opřel o § 20 odst. 3 nařízení vlády č. 288/2002 Sb., podle kterého lze hradit z dotace výdaje související s realizací projektu a o zákon č. 143/1992 Sb., přičemž ani jeden z těchto předpisů neřeší časové použití dotace a naopak každá dotace podle § 75 rozpočtových pravidel podléhá zúčtování se státním rozpočtem za kalendářní rok ke dni 31. 12., pokud nebylo stanoveno poskytovatelem jinak, což v daném případě nebylo. Soud nevzal v úvahu, že žalobkyně podmínky dotace nesplnila. Žalobkyni byla poskytnuta dotace v r. 2003 ve výši 400 000 Kč a v r. 2004 ve výši 395 000 Kč a nedílnou součástí rozhodnutí byly i podmínky přidělení dotace a podmínky zúčtování dotace (dále též „Podmínky“).

V bodu 1 Podmínek je stanoveno, že cíl podpory musí být realizován během roku, na který byla dotace poskytnuta a povinnost profinancovat dotaci nejpozději do dne 31. 12. toho roku. Jestliže financovat znamená platit, vydat peněžní prostředky, pak do 31. 12. měla žalobkyně prostředky fyzicky použít. Tvrdí-li soud, že Ministerstvo kultury žalobkyni umožnilo čerpat dotaci i po uplynutí dotačního roku, nezakládá se toto tvrzení na pravdě. Rozhodnutí o poskytnutí dotace na r. 2003 i 2004 shodně uvádějí, že cílem podpory je zajištění regionálních funkcí knihoven a že je určena na běžné náklady v daném roce. Nikde není stanoveno, že by dotace měly pokrýt všechny náklady, tedy ani 100% mzdových nákladů. Ze znění bodu 6 Podmínek jednoznačně vyplývá, že pro účely vypořádání dotace bylo třeba rozlišovat náklady zaplacené (skutečně vypořádané) a nezaplacené, v členění na ty, které byly hrazeny přímo z dotace a případně z jiných zdrojů. Z rozhodnutí nevyplývá žádná možnost použít prostředky dotace v jiném než určeném roce.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění rozhodném v r. 2003 a 2004 ukládal účetním jednotkám účtovat o veškerých nákladech (výnosech) bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí. Povinnost rozlišení žalobkyně nevzala v úvahu, neboť ztotožnila záúčtované náklady s výdaji (použitím) dotace. Podle bodu 4 Podmínek byla žalobkyně povinna vést řádné a oddělené sledování přijatých a použitých dotací ve svém účetnictví a tato část účetní evidence měla být hlavním podkladem pro řádné vypořádání vztahů se státním rozpočtem. Žalobkyně byla povinna při vyúčtování dotace vyčlenit z nákladů na realizaci projektu pouze položky, které skutečně uhradila z dotace v příslušném roce. Takové vyúčtování neprovedla, do vyúčtování zahrnula jak zaplacené tak nezaplacené náklady.

Ustanovení § 3 písm. e) rozpočtových pravidel definuje neoprávněné použití prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu. Záúčtováním nákladů podle druhu na jednotlivé nákladové účty provedeným podle zákona o účetnictví je zajištěna pouze jejich evidence. Ta nic neříká o skutečném financování; na nákladových účtech jsou zaznamenávány všechny vzniklé náklady bez ohledu na to, zda budou někdy zaplacený. Pro posouzení správnosti čerpání dotace na stanovený účel je vždy nezbytné ověřit skutečný fyzický výdej peněz v rámci rozpočtového roku končícího dnem 31.12. Pokud by tomu tak nebylo, mohli by příjemci dotací vykazovat jako čerpání dotace částky, které nikdy nezaplatili, jenom je evidují na nákladových účtech; tím by si prostředky z dotace

mohli ponechat, aniž je použili na stanovený účel. Pokud žalobkyně do rozpočtu projektu zahrnuje náklady na mzdy za prosinec, které měly být zaplacený až v následujícím rozpočtovém roce, měla na tuto skutečnost upozornit poskytovatele dotace v žádosti, anebo podle bodu 2 Podmínek požádat o změnu. Vyhlášky č. 531/2002 Sb. a č. 551/2004 Sb. shodně v § 1 odst. 3 stanoví, že finanční vypořádání vztahů se státním rozpočtem se provede za období celého příslušného rozpočtového roku nejpozději k 31. 12. a podle § 6 odst. 1 obou vyhlášek příjemce dotace v termínu do 15. 2. následujícího rozpočtového roku předloží poskytovateli údaje o finančním vypořádání a ve stejném termínu převede na účet poskytovatele případnou vratku nevyčerpané dotace. Z toho plyne, že po 31. 12. nelze rozpočtové prostředky použít. Vyúčtování se provádí na závazných formulářích, v nichž musí být vyplněna kolonka „poskytnuto k 31. 12.“ a další kolonka „použito k 31. 12.“. Rozdíl mezi kolonkami ve formuláři je vratka dotace do státního rozpočtu. Žalobkyně nerespektovala povinnost provést podle bodu 6 Podmínek finanční vypořádání se státním rozpočtem prostřednictvím formulářů, které jsou přílohou uvedených vyhlášek a nesprávně do vyúčtování zahrnuje účetní náklady, které nebyly v daném období uhrazeny. Pokud by účtovala správně, musel by jí mezi uvedenými kolonkami vyjít rozdíl, který by musela vrátit.

Neoprávněným použitím prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu je výdaj, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, smlouvou, případně rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci. Ke dni 1. 1. 2004 byla zákonná definice doplněna o porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty. Ke stanovení podmínek použití dotace bylo oprávněno Ministerstvo kultury, jako poskytovatel dotace, a to bylo oprávněno určit, co je považováno za porušení rozpočtové kázně podle § 44 rozpočtových pravidel. Žalobkyně se zavázala dodržovat všechny podmínky uvedené v rozhodnutích a byla seznámena s důsledky jejich nedodržení. Účelem poskytnutí dotací byla podpora subjektu zajišťujícího regionální funkce knihoven při dodržení ukazatelů a podmínek stanovených rozhodnutími. Krajský soud v napadeném rozsudku konstatuje, že poskytovatel umožnil žalobkyni čerpat mzdové náklady na celý rozpočtový rok, ovšem dotace byly poskytnuty i na náklady jiné: nákup knihovního fondu, ostatního materiálu, spotřebu energie, opravy, cestovné, ostatní služby. Správce daně v rámci kontroly posuzoval pouze oprávněnost čerpání poskytnuté dotace, nikoliv dodržování soudem uvedeného ust. § 20 odst. 3 nařízení vlády č. 288/2002 Sb. a zákona č. 143/1992 Sb. Nebyla nijak zpochybňována skutečnost, že mzdy za prosinec jsou vypláceny v lednu následujícího roku, ale bylo zpochybněno oprávnění použití dotace ze státního rozpočtu v následujícím roce. Žádný z uvedených předpisů nestanoví, že pokud jsou do projektu zahrnuty mzdové náklady, že je má dotace pokrýt v plné výši. Z žalobkyní předložených zpráv o hospodaření vyplynulo, že v rozhodném období obdržela na zajištění knihovnických a informačních služeb regionálního rozsahu mimo dotací ze státního rozpočtu i tzv. sdružené prostředky obcí, a to v r. 2003 ve výši 62 290,40 Kč a v r. 2004 ve výši 66 017,10 Kč, které mj. zčásti použila na refundaci mezd odborného pracovníka. Z toho plyne, že žalobkyně měla i jiné prostředky na úhradu prosincových mezd, neboť náklady na projekt nebyly financovány pouze z dotace. Žalobkyně tedy nepochybně porušila rozpočtovou kázeň, měla povinnost neoprávněně použité prostředky odvést do státního rozpočtu a předpis odvodu i penále byl oprávněný. Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení

napadeného rozsudku ve výrocích II. a III a v této části vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že žalovaný zjevně není schopen pochopit, že na ní při její činnosti dopadají nejen ustanovení veřejnoprávních předpisů, ale též ustanovení práva soukromého, a to zejména zákoníku práce a zákona č. 563/1991 Sb. Pokud by dotační prostředky zúčtovala do 31. 12. předmětného roku, porušila by tím ustanovení těchto soukromoprávních předpisů, což by mohlo být posouzeno jako správní delikt, např. podle zákona č. 251/2005 Sb. Tyto souvislosti si správně uvědomil krajský soud. Dle názoru žalobkyně musí být veřejná moc vůči adresátům právních norem projevována jasně, srozumitelně a jednoznačně. Proto není možno akceptovat stav, kdy rozhodování jednoho orgánu veřejné moci (zde žalovaného) nutí žalobkyni porušovat jiné právní normy a vystavovat se tak nebezpečí postihu ze strany jiných orgánů veřejné moci. Žalovaný v kasační stížnosti obsáhle reprodukuje známé skutečnosti, v jeho argumentaci není nic nového, jde jen o tvrdošíjně opakování argumentů, které nemohou zvrátit nezákonnost jeho soudem zrušených rozhodnutí. Soud jasně a logicky zdůvodnil napadený rozsudek a žalobkyně se s jeho argumentací ztotožňuje. Proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Pro hodnocení správnosti závěrů krajského soudu jsou podstatná znění rozhodnutí, jimiž byly dotace poskytnuty a rozhodná ustanovení právních předpisů, které se na poskytování a čerpání dotací v rozhodném období vztahují. Rozhodnutím Ministerstva kultury ze dne 13. 12. 2003, č. j. 18 783-6/2002-OUK-OLK, byla žalobkyni poskytnuta podle § 14 rozpočtových pravidel dotace na rok 2003 ve výši 400 000 Kč. Jako cíl podpory je v něm uvedeno zajištění regionálních funkcí knihoven v Ústeckém kraji. Rozhodnutí obsahuje podmínky o 16 bodech. Pod bodem 1 Podmínek bylo žalobkyni uloženo realizovat cíl podpory během roku 2003 a profinancovat dotaci nejpozději do 31. 12. 2003. V bodě 2 Podmínek bylo stanoveno dodržení účelu rozhodnutí s tím, že změny lze provést na základě žádosti podané nejméně 30 dnů před předpokládanou změnou, nejpozději do 30. 10. 2003. V bodě 4 Podmínek bylo žalobkyni uloženo vést řádné a oddělené sledování přijatých a použitých dotací ve svém účetnictví. Bod 6 stanovil povinnost vypořádání vztahů se státním rozpočtem a vyúčtování dotace do 15. ledna 2004 včetně rozpisu jednotlivých nákladových položek a vyčíslení všech skutečně vynaložených nákladů hrazených z dotace. Podle bodu 9 Podmínek byla žalobkyně oprávněna krýt z dotace 100 % běžných požadovaných nákladů na realizaci cílů podpory a 60 % rozpočtovaných kapitálových nákladů. Na základě žádosti byla k 1. 9. 2003 povolena změna rozpočtu vztahující se k nákupu „DDHM“. Ve vyúčtování dotace zpracovaném za rok 2003 byly vyčísleny mzdové náklady částkou 90 158 Kč; z připojeného přehledu financování regionálních funkcí z jiných zdrojů je zřejmé, že z nich v r. 2003 byly hrazeny mzdové náklady ve výši 7720 Kč. Rozhodnutím Ministerstva kultury ze dne 9. 3. 2004, č. j. 1997/2004-OUK-OLK, byla žalobkyni poskytnuta podle § 14 rozpočtových pravidel dotace na rok 2004 ve výši 395 000 Kč; v tomto rozhodnutí byla výslovně vyčleněna částka 120 000 Kč na mzdové náklady. Rozhodnutí rovněž obsahuje podmínky, a to o 14 bodech,

přičemž jejich obsah je obdobný jako u podmínek rozhodnutí o dotaci na rok 2003. I v tomto roce byla povolena změna čerpání dotace, a to přesun částky 21 550 Kč mj. z prostředků na mzdové náklady na nákup knihovního fondu. Vyúčtování čerpání dotace obsahuje údaj o mzdových nákladech ve výši 105 000 a i v tomto roce, podle připojeného vyúčtování jiných zdrojů, bylo na mzdy použito 9504 Kč ze sdružených prostředků obcí.

Podle zprávy o výsledku kontroly provedené u žalobkyně Finančním úřadem v Lounech (č. j. 81594/07/201980/5624) bylo zjištěno u obou dotací čerpání na mzdy za měsíc prosinec r. 2003 a r. 2004 v lednu následujícího roku. Za rok 2003 šlo o částku 5815 Kč, za rok 2004 o částku 8 640 Kč; v obou případech se jednalo o doplatek mzdy, když zálohy byly vyplaceny v prosinci. Proto finanční úřad uložil platebním výměrem č. 1/2008 odvod ve výši 14 455 Kč a platebním výměrem č. 2/2008 penále za porušení rozpočtové kázně ve výši 14 455 Kč. Platební výměry byly v odvolacích řízeních stěžovatelem potvrzeny z důvodů odpovídajících důvodům kasační stížnosti.

V daném případě byly žalobkyni poskytnuty dotace ve smyslu § 7 odst. 1 písm. f) rozpočtových pravidel, a to rozhodnutím podle § 14 odst. 2, 3 téhož zákona. Rozhodnutí o dotaci podle § 14 odst. 3 rozpočtových pravidel obsahuje nejen závazný účel, ale i závazné podmínky použití dotace. Podle § 14 odst. 4 rozpočtových pravidel je příjemce dotace povinen ji s poskytovatelem ve stanovených termínech finančně vypořádat.

Neoprávněným použitím peněžních prostředků není jen jejich použití vymykající se stanovenému účelu, ale jakékoliv použití, které je porušením povinnosti stanovené nejen právním předpisem, ale i rozhodnutím [§ 3 odst. 1 písm. e)] rozpočtových pravidel. Jen v rozsahu podmínek rozhodnutí, které jdou nad rámec zákona, určuje poskytovatel, co je neoprávněným použitím dotace. Podle § 21 rozpočtových pravidel platných v r. 2003 i 2004, nestanovil-li zákon jinak, mohly být prostředky státního rozpočtu použity pouze v příslušném rozpočtovém roce k účelům, na které byly určeny. Rozpočtový rok byl přitom totožný s rokem kalendářním (§ 2 odst. 2).

Pravidla pro poskytování dotací na podporu knihoven vydaná nařízením vlády č. 288/2002 Sb. rovněž stanoví v § 20 nutnost zachování účelu dotace, přičemž v odst. 3 tohoto ustanovení umožňují hradit z dotace mj. mzdové výdaje stanovené podle zvláštního předpisu (zde odkazuje v poznámce pod čarou na 143/1992 Sb., o platu a odměně za pracovní pohotovost v rozpočtových a některých dalších organizacích a orgánech, ve znění pozdějších předpisů).

Zásady a termíny pro vypořádání vztahů se státním rozpočtem stanoví vyhlášky vydané na základě zmocnění obsaženého v § 75 rozpočtových pravidel. Pro rok 2003 to byla vyhláška č. 531/2002 Sb. a pro r. 2004 vyhláška č. 551/2004 Sb. Obě tyto vyhlášky obdobně v § 1 odst. 3 stanoví, že finanční vypořádání vztahů se státním rozpočtem musí být provedeno za období celého rozpočtového roku nejpozději k 31. prosinci. Vypořádání dotace musí být podle § 6 předloženo do 15. února následujícího roku na stanovených tiskopisech.

Stěžovateli tedy lze v obecné rovině přisvědčit v tom, že rozpočtovým obdobím je kalendářní rok a že dotace na ten který rok poskytnutá má být vypořádána k datu 31. prosince. Na tom by nemohlo nic změnit, ani pokud by si žalobkyně požádala o změnu rozhodnutí (což připouští stěžovatel), neboť poskytovatel dotace nemá zákonnou možnost změnit vymezení rozpočtového roku.

Nejvyšší správní soud již dříve vyslovil (a není rozhodné, že se tak stalo ve vztahu k předchozím rozpočtovým pravidlům - zákonu č. 576/1990 Sb.), že příjemce dotace musí při nakládání s rozpočtovými prostředky dodržovat nejen zákonné pravidlo časové a účelové vázanosti prostředků státního rozpočtu podle rozpočtových pravidel, ale též všechny podmínky stanovené v rozhodnutí o poskytnutí dotace (srovnej rozsudek ze dne 28. 6. 2006, č. j. 1 Afs 92/2005 – 98, in www.nssoud.cz).

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 v rozhodnutí o poskytnutí dotace (srovnej rozsudek ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 113/2007 - 63, in www.nssoud.cz).

Neoprávněné použití rozpočtových prostředků je porušením rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel a je spojeno s povinností odvést tyto prostředky do státního rozpočtu ve stejné výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň a s povinností zaplatit penále. Dotace poskytnutá na konkrétní rozpočtový rok musí být v tomto roce také vyčerpána, přičemž rozhodujícím datem pro ukončení čerpání je 31. prosinec toho kterého roku.

Poukazuje-li krajský soud na nařízení vlády č. 288/2002 Sb. a na zákon č. 143/1992 Sb., je třeba upozornit na to, že vyhláška na tento zákon odkazuje pouze co do způsobu stanovení mzdy. Je sice pravdou, že podle § 16 odst. 1 tohoto zákona je plat splatný po vykonání práce, nejpozději v kalendářním měsíci následujícím po měsíci, v němž vznikl zaměstnanci nárok na plat a že totéž plyne i z ust. § 141 zákoníku práce, to však nevylučuje časové určení dotace a vymezení rozpočtového roku.

Přesto však Nejvyšší správní soud nepřisvědčil názoru stěžovatele, že se v daném případě jednalo o porušení rozpočtové kázně spojené s povinností vrátit do státního rozpočtu předmětné částky a uhradit penále. Žalobkyni byl rozhodnutími o poskytnutí dotací stanoven určitý účel, s tím, že při jeho zachování může užít dotace k náhradě výdajů s ním spojených. Mezi tyto výdaje patřily i mzdové výdaje toho kterého roku. Z hlediska použití dotace je třeba za mzdové výdaje v rozpočtovém období považovat prostředky na výplatu mezd za práci v tomto období provedenou a v řádných výplatních termínech vyplacené. V daném případě není sporu o tom, že práce v prosinci toho kterého roku provedena byla a na mzdu za ni byla v tomto měsíci také vyplacena záloha. Není rozhodující, že k zajištění výplaty mezd měla stěžovatelka i jiné prostředky; ostatně i z nich v daném období čerpala. Výplata doplatku mezd byla provedena v souladu s právními předpisy v nejbližším řádném výplatním termínu - v lednu, tedy ještě před

provedením vypořádání dotace. Bylo fakticky vyloučeno, aby výplata mzdy za prosinec byla provedena v tomto měsíci. Není také bez významu, jak na mzdu vyplacenou po skončení kalendářního roku nahlíží daňové předpisy, byť se na poskytování dotací nevztahují. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů rovněž vychází z kalendářního roku jako základního zdaňovacího období a tudíž musí řešit situace, kdy se příjmy či výdaje pohybují na přelomu roku. Podle § 5 odst. 4 tohoto zákona se příjmy ze závislé činnosti plynoucí poplatníkovi nejdéle 31 dnů po skončení zdaňovacího období, za které byly dosaženy, považují za příjmy plynoucí v tomto zdaňovacím období. Tyto mzdové prostředky jsou pak u plátce mzdy nutně výdajem tohoto zdaňovacího období, neboť přímo souvisí s příjmy v něm dosaženými (§ 23 zákona o daních z příjmů). I tento pohled podporuje závěr o nezbytnosti zahrnutí doplatku mezd za prosinec toho kterého roku do mzdových výdajů roku, za který byly vyplaceny, nikoliv roku, v němž byly fakticky vyplaceny.

Ostatně, pokud by stěžovatel skutečně považoval za prostředky na mzdy hrazené z dotace v daném rozpočtovém roce pouze platby na mzdy v něm fakticky vyplacené, musel by logicky mezi mzdové výdaje roku 2004 započítat doplatek na mzdy z prosince roku 2003, neboť ten byl vyplacen až v lednu r. 2004. Přitom rozhodnutí o dotaci na rok 2004, ač bylo vydáno dne 9. 3. 2004, bylo účinné zpětně od 1. 1. 2004. Žalovaný však doplatek mzdy za prosinec 2003 vyplacený v lednu 2004 nepovažoval ani za součást mzdových výdajů roku 2003 ani roku 2004. Není přitom rozhodující, jak tento doplatek vykazala žalobkyně při vypořádání dotací, neboť jistě je třeba vždy vycházet ze stavu faktického, pokud se od písemného podchycení odlišuje.

V této souvislosti lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 9 Afs 1/2008 - 45, v němž vyslovil, že *nelze dovozovat porušení rozpočtové kázně pouze na základě ryze účetního pohledu na danou problematiku (...) a nezabývat se podstatou věci, tj. zda skutečně došlo ke zneužití státních prostředků. (...) 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.*

Stejně tak v daném případě neuznal Nejvyšší správní soud, že by žalobkyně neoprávněně použila prostředky z jí poskytnutých dotací, pokud je vynaložila k zajištění stanoveného cíle a na úhradu výdajů, které s ním v rozpočtovém období byly spojeny. Doplatky mzdy za období prosince toho kterého roku, je třeba považovat za součást mzdových výdajů příslušného roku, pokud byly vyplaceny v řádném nejbližším výplatním termínu.

Nejvyšší správní soud, byť jeho posouzení není zcela totožné se závěry krajského soudu, neshledal kasační námitku nesprávného právního posouzení věci krajským soudem za důvodnou. Proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. 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. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, proto jí 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. Vzhledem k tomu, že advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se výše odměny o tuto daň. Celkovou částku nákladů 2856 Kč je stěžovatel povinen uhradit k rukám zástupce žalobkyně 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 27. října 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu