



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **M. K.**, zastoupený JUDr. Blankou Faltýnkovou, advokátkou se sídlem nám. W. Churchilla 2, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 6. 2012, č. j. 7 Ca 129/2009 – 54,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 5. 6. 2012, č. j. 7 Ca 129/2009 - 54, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 6. 3. 2009, č. j. 567/09-1700-204031, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Benešově (dále jen finanční úřad) ze dne 3. 10. 2005, č. j. 84324/05/021980/77644, kterým byla stěžovateli uložena povinnost odvést do státního rozpočtu odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 1.147.000 Kč. Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že podle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) leží důkazní břemeno především na stěžovateli. Tomu byla poskytnuta dotace ve výši 1.147.000 Kč na rekonstrukci malé vodní elektrárny (dále jen „MVE“) mimo jiné za podmínky, že jeho vlastní vynaložené zdroje budou činit minimálně 343.000 Kč. Celková výše nákladů tedy měla být nejméně 1.490.000 Kč. Stěžovatel předložil doklady o vyčerpání částky 1.492.765,40 Kč, z toho tři faktury od firmy OTTA, spol. s r. o. (dále jen „firma OTTA“) na částku 1.371.715,40 Kč. Pokud stěžovatel tvrdil, že prostředky z dotace použil na zaplacení prací na opravě MVE a že tyto práce realizovala firma OTTA, bylo

jeho povinností tyto skutečnosti prokázat. Stěžovatel za tímto účelem předložil faktury vystavené firmou OTTA a doklady o úhradě těchto faktur. K těmto důkazním prostředkům městský soud uvedl, že samy o sobě nemohou být dostatečným dokladem, nejsou-li podpořeny dalšími důkazními prostředky. Navíc pravdivost údajů na předmětných fakturách popřel jednatel firmy OTTA, který je vystavil. Stěžovatel navrhl výslech svědků, a to svého otce M. K. st., B. F. a M. P. Ani tito svědkové jednoznačně nepotvrdili, že práce na MVE byly provedeny firmou OTTA. Skutečnost, že MVE byla zrekonstruována není sporná. Stěžovatel však byl povinen prokázat nejen, že MVE byla opravena, ale také, že opravu provedla firma OTTA a také to, kdy byly tyto práce provedeny, tj. zda se tak stalo v souladu s rozhodnutím o poskytnutí dotace. Městský soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je přesvědčivě odůvodněno, že v průběhu správního řízení nedošlo k takovým procesním vadám, které by mohly mít vliv na výsledek řízení, že správce daně zjistil skutkový stav věci v potřebném rozsahu a na zjištěný skutkový stav správně aplikoval příslušná zákonná ustanovení. Proto byla stěžovateli důvodně uložena povinnost k odvodu za porušení rozpočtové kázně. Městský soud rovněž neshledal, že by toto v pořadí druhé rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání stěžovatele bylo vydáno v rozporu se závazným právním názorem vysloveném v předchozím rozsudku ze dne 30. 10. 2008, č. j. 6 Ca 317/2006 - 58.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Podle názoru stěžovatele je skutečnost, že oprava MVE byla provedena, pro posouzení, zda dotace byla použita v souladu s účelem, na který byla poskytnuta, podstatnou skutečností a v dané věci rozhodující. Zájemem státu při poskytnutí dotace především bylo, aby MVE byla po povodních v srpnu 2002 opravena a jako plně funkční znovu uvedena do provozu. Podle rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 19. 11. 2003 byl stěžovatel povinen provést opravu a zprovoznění MVE tak, aby dosahovala stejných technických parametrů a výkonů jako před poškozením povodněmi. Pochybnosti o opravě a zprovoznění MVE nejsou. O neoprávněné použití rozpočtových prostředků jde tehdy, je-li jejich skutečné užití zcela v rozporu s jejich určením podle smlouvy či rozhodnutí, popř. byly-li užity zcela zjevně neehospodárně. To se však nestalo, protože stěžovatel v souladu s podmínkami použití dotace MVE opravil a uvedl do provozu. Za těchto okolností tedy není důvodné uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Městský soud konstatoval, že důkazní břemeno leží především na stěžovateli a že daňové orgány nejsou povinny provést každý jím navržený důkaz, ale opomenul, že proti tomu stojí povinnost správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. V daňovém řízení může k prokázání určitých skutečností postačovat i řetězec nepřímých důkazů, tedy ve svém souhrnu logická, ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které vcelku shodně a spolehlivě dokazují skutečnosti, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru. V daném případě bylo prokazovanou skutečností, zda stěžovatel v rozhodném období MVE opravil a zprovoznil podle podmínek uvedených v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Ve prospěch stěžovatele svědčí to, že o provedení prací na opravě MVE nemá finanční ředitelství pochybnosti. Další skutečnosti svědčící v jeho prospěch je posouzení stavu MVE před provedenými opravami a po jejich provedení, a to znaleckými posudky ze dne 28. 9. 2003, č. 4679-309/03, ze dne 10. 11. 2005, č. 5314-234/05, ze dne 10. 10. 2003, č. 6-

pokračování

2/2003 a ze dne 13. 11. 2005 a č. 46-2/2005, podle nichž stěžovatel vynaložil na opravu MVE minimálně 1.711.323 Kč bez DPH. Tuto skutečnost finanční ředitelství potlačilo. Svědek M. K. st. vypověděl, že se v rozhodném období podílel na opravách a viděl pracovníky, kteří opravy prováděli, o nichž předpokládal, že byli z firmy OTTA, a viděl také stroje, které nebyly označeny názvem firmy. Svědek také uvedl, že od stěžovatele věděl, že opravy MVE má provádět firma OTTA, a proto neměl důvod, a ani oprávnění, zjišťovat totožnost pracovníků, kteří na opravách pracovali nebo údaje o jejich firmě. Výpověď svědka M. K. st. byla vyhodnocena v neprospěch stěžovatele a zcela byly potlačeny okolnosti svědčící v jeho prospěch, a to, že v rozhodné době viděl na opravách MVE pracovat pracovníky, kteří opravy prováděli a stroje k provádění oprav potřebné. Z obsahu spisu Okresního soudu v Benešově sp. zn. 2 T 160/2006, kterým městský soud doplnil dokazování, vyplývá, že v rozhodném období viděla na opravách MVE pracovat pracovníky a stroje bez bližšího označení také M. P., mechanizaci viděl v rozhodném období také Ing. O. C. Za nadbytečné považoval správce daně provést místní šetření na MVE, ačkoliv tento důkaz považoval stěžovatel za jeden z rozhodujících a chtěl jím prokázat provedení prací na MVE v rozsahu uvedeném na předmětných fakturách. Stěžovatel má za to, že správce daně porušil povinnost přihlídnout ke všemu, co vyšlo při řízení najevo a neprovedl důkazy, které byly pro správné posouzení věci významné a mohly vést k objasnění záležitosti. To vedlo k nezákonnosti rozhodnutí. S názorem městského soudu, že byl vyzván jen k prokázání toho, co sám tvrdil, vyjádřil stěžovatel nesouhlas, neboť výzvou ze dne 10. 4. 2006 byl vyzván mimo jiné k předložení stavebního deníku, jmenného seznamu pracovníků firmy OTTA, kteří na opravě MVE pracovali, identifikaci osoby, která vykonávala stavební dozor, smlouvy uzavřené s touto osobou, faktury, které vystavila a doklady prokazující jejich úhradu. Stěžovatel neměl povinnost vést stavební deník, protože se jednalo o udržovací práce a nebyl povinen zajistit stavební dozor, protože práce byly prováděny stavební firmou. Požadavek na předložení jmenného seznamu pracovníků firmy OTTA podle stěžovatele překračil rámec jeho povinností a určení, kdo ze zaměstnanců zhotovitele (nebo jiných osob s ním spojených) práce provede je výhradně věcí zhotovitele. Ačkoliv městský soud připustil, že stěžovatel neměl povinnost vést stavební deník a zajišťovat stavební dozor a k vedení jmenného seznamu pracovníků se nevyjádřil, nakonec dovodil, že neexistencí těchto listin se připravil o možnost prokázat skutečnosti rozhodné pro daňové řízení. Takový závěr je nadmíru formalistický. Stěžovatel dále namítal, že na faktu, že důkazní prostředky získané během místního šetření u firmy OTTA byly získány nezákonným způsobem, nic nemění ani opakovaný výsledek Zdeňka Otty, a ani to, že jsou součástí spisu. Je nepřipustné, aby si finanční úřad vyslyšel svědky při nerespektování práva kontrolovaného subjektu podle ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků s tím, že ty, které se později rozhodne použít, si „zprocesní“ jejich opakováním při respektování zákona. Takový postup je v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Správce daně nejprve svědka Zdeňka Otty při výslechu dne 19. 8. 2008 seznámil s obsahem protokolů z místního šetření a potom jej vyzval, aby uvedl vše, co mu je o provedených pracích na MVE známo a předložil písemnosti, které se uvedené věci týkají, má-li je k dispozici. Na to svědek uvedl, že „*K uvedenému nemám co bych dodal.*“ Taková výpověď nemá žádnou vypovídací hodnotu a není výpovědí podle ust. § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Tudíž není ani způsobitelným důkazním prostředkem. S námitkou stěžovatele ohledně rozporů ve výpovědích svědka Z. Otty týkajících se jeho vědomosti o dotaci se městský soud vypořádal tak, že výpověď hodnotil jako věrohodnou, logicky navazující na ostatní

zjištěné skutečnosti a rozpory v jeho výpovědích za nevýznamné a logicky vysvětlitelné. S tímto stěžovatel nesouhlasí, protože právě výpovědi tohoto svědka jsou pro věc podstatné. Dne 11. 4. 2006 uvedl svědek, že mu stěžovatel před první fakturací sdělil, že má zajištěno finanční krytí pouze na část prací na domě, zbytek že pokryje z prostředků dotace a dne 6. 9. 2006 uvedl při podávání vysvětlení před Policií ČR: *„pokud jsem dotazován, zda vím něco o dotaci na MVE uvádím, že ne, o tomto se pan K. přede mnou nikdy nezmínil.“* Tato dvě svědectví si podstatným způsobem odporují. Při výslechu svědka dne 19. 8. 2008 na otázku zástupce stěžovatele, které z těchto dvou tvrzení je pravdivé, svědek nedokázal odpovědět. Tento rozpor ve výpovědi svědka považuje stěžovatel z hlediska posouzení důvěryhodnosti svědka za důležitý. Stěžovatel dále namítal, že finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí nerespektovalo závazný právní názor soudu vyjádřený v předchozím rozsudku městského soudu ze dne 30. 10. 2008 sp. zn. 6 Ca 317/2006 a v odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně neuvedlo, jakým způsobem dospělo k závěru o zákonnosti svého rozhodnutí. Podle podmínek v rozhodnutí ze dne 19. 11. 2003, č. 149/2003 byl povinen stěžovatel zajistit čerpání dotace poskytnuté pro rok 2003 do 14. 11. 2003, přičemž finanční prostředky z dotace byly na účet stěžovatele poukázány dne 26. 11. 2003. Platby z účtu stěžovatele na účet firmy OTTA na úhradu za faktury vystavené touto firmou v celkové výši 1.317.715,40 Kč proběhly ve dnech 16. 10., 14. 11. a 20. 11. 2003. V době, kdy stěžovatel platil předmětné faktury, žádné peněžní prostředky z dotace neměl. Nemohl je tedy ani neoprávněně použít na stavbu svého domu. K porušení podmínek poskytnutí dotace může ve smyslu ust. § 44 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“) dojít až po poskytnutí dotace. Stěžovatel dále namítal, že daňové orgány neúplně zjistily skutečný stav věci, tvrdí-li na jedné straně, že se skutek stal, a straně druhé opomenuly zjistit, kdy se tak stalo, přičemž den porušení rozpočtové kázně je rozhodující pro výpočet penále. Údaj, který den se považuje za den porušení rozpočtové kázně, není uveden ani ve zprávě o kontrole, ani v napadeném správním rozhodnutí. Proto je toto rozhodnutí a jemu předcházející rozhodnutí správce daně nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, a byl tedy dán důvod pro jejich zrušení pro nepřezkoumatelnost. Jestliže při kontrole bylo zjištěno, že došlo k opravě MVE a k jejímu uvedení do provozu, nemohl stěžovatel porušit ust. § 44 odst. 1 písm. b) a § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech, protože ustanovení, že *„za neoprávněné použití prostředků státního rozpočtu se rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity“* bylo do ust. § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech zařazeno až zákonem č. 482/2004 Sb. Stěžovatel má za to, že nejsou dány důvody pro to, aby mu byla uložena povinnost odvést do státního rozpočtu odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 1.147.000 Kč, protože se porušení rozpočtové kázně ve smyslu ust. § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech nedopustil a prostředky z dotace použil v souladu s rozhodnutím ze dne 19. 11. 2003, č. 149/2002 a jeho podmínkami. Z těchto důvodů navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc byla vrácena městskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že skutečnost, že oprava MVE byla provedena, není v dané věci podstatná, neboť stěžovatel mohl v souladu s rozhodnutím o poskytnutí dotace a jeho podmínkami dotaci čerpat k stanovenému účelu pouze v roce vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace, tj. v roce 2003. V letech následujících se nezakládal nárok na její další poskytnutí ani v případě jejího nedočerpání. Finanční ředitelství řádně zhodnotilo předložené znalecké posudky (viz str. 5 rozhodnutí), mimo

pokračování

jiné také výpověď svědka M. K. st. (viz str. 4 rozhodnutí) se závěrem, že neprokazují, že předmětné práce na obnově MVE vykonala firma OTTA. Finanční ředitelství také vysvětlilo, proč neprovedlo stěžovatelem navrhované místní šetření na MVE (viz str. 5 rozhodnutí). Výpovědi M. P. a Ing. Ch., které jsou založeny v trestním spisu, nemělo finanční ředitelství k dispozici a ani stěžovatel dotyčné osoby jako svědky nenavrhoval. Ale podle odůvodnění rozsudku sp. zn. 12 To 33/2009 na str. 4 „*z provedených důkazů vyplývá nezvratný fakt, že tyto práce rozhodně neprováděla společnost OTTA spol. s r.o., resp. její zaměstnanci nebo zaměstnanci jejího subdodavatele*“. Stěžovatel mohl jím uváděná tvrzení prokázat jakýmkoliv důkazními prostředky. K opětovnému výsledku svědka Zdeňka Otty, jednatele firmy OTTA, dne 19. 8. 2008 správcem daně finanční ředitelství zdůraznilo, že již dne 16. 8. 2005 vypovídal tento svědek za přítomnosti zástupce stěžovatele, který v souladu s ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků využil práva klást svědkovi otázky. Již tehdy svědek mimo jiné vypověděl, že firma OTTA neprováděla stavební práce na opravě MVE a že vystavenými fakturami stěžovatel splatil provedené práce na rodinném domku v Čerčanech. Svědek dále uvedl, že firma OTTA prováděla pouze stavební práce na stavbě rodinného domu a že mu stěžovatel nevysvětlil, proč chtěl napsat faktury za provedené stavební práce na stavbě rodinného domku na provedení zemních prací na MVE. Dne 11. 4. 2006 se u firmy OTTA konalo místní šetření a s jeho výsledky byl stěžovatel následně seznámen. Při místním šetření správce daně převzal kopie dokladů a zároveň jednateři firmy položil otázky, které se týkaly jednotlivých účetních dokladů. Výpovědi jednatele nepovažoval správce daně za svědeckou výpověď. Protože tento postup městský soud vytkl finančnímu ředitelství jako nepřipustný, konal se dne 19. 8. 2008 další výslech tohoto svědka za přítomnosti zástupce stěžovatele. Co se týká námitky, že opakovaným výsledkem byl stěžovatel zkrácen na svém právu podle ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, finanční ředitelství uvedlo, že podle ust. § 50 odst. 3 citovaného zákona může odvolací orgán mimo jiné odstraňovat vady řízení nebo odstranění vad uložit správci daně. Podle ust. § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků odvolatel do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat. Stěžovatel měl možnost své odvolání doplnit, pozměnit, navrhnout důkazní prostředky. Z tohoto důvodu se finanční ředitelství domnívá, že stěžovatel na svých právech zkrácen nebyl. K námitce stěžovatele, že „*v době, kdy prováděl úhrady sporných faktur, žádné peněžní prostředky z dotace neměl, nemohl je tedy ani neoprávněně použít na stavbu svého rodinného domu. K porušení podmínek poskytnutí dotace může ve smyslu ust. § 44 odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech dojít až po poskytnutí dotace*.“ finanční ředitelství uvedlo, že se jedná o novou námitku, která nebyla uplatněna ani v odvolání ani v žalobě. Stěžovateli byla přiznána pro rozpočtový rok 2003 dotace na obnovu MVE a obdržel ji dne 26. 11. 2003. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí i ze zprávy o daňové kontrole stěžovatel čerpal dotační prostředky dne 5. 12. 2003 v částce 200.000 Kč a 600.000 Kč a dne 10. 12. 2003 v částce 347.000 Kč, a to převedením na svůj účet. Tento výdaj dokládal vyúčtováním dotace, kde zahrnul i náklady, které nepředstavovaly náklady vynaložené na obnovu MVE. Skutečnost, že stěžovatel opravu MVE realizoval a v prosinci 2004 spustil její provoz, není podstatná, neboť směl dotaci čerpat v roce vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace. Rovněž jeho námitka, že „*daňové orgány neúplně zjistily skutečný stav věci, tvrdí-li na jedné straně, že se skutek stal, ale na straně druhé zcela opominuly zjistit, kdy se tak stalo, přičemž den porušení rozpočtové kázně je rozhodující pro výpočet penále. Sporné faktury byly vystaveny a stěžovatel je hradil ještě před poskytnutím dotace. Údaj, který den se považuje za den porušení rozpočtové kázně, není ve*

zpráve o kontrole uveden, není ani v napadeném rozhodnutí žalovaného.“ je námitkou, která nebyla uplatněna ani v odvolání ani v žalobě. V napadeném rozhodnutí je uvedeno, čím se stěžovatel dopustil porušení rozpočtové kázně a den porušení rozpočtové kázně, jak sám stěžovatel uvádí, je rozhodující pro výpočet penále, které však není předmětem tohoto řízení. Také stížní námitka, že „*v souladu s ustanovením čl. II bodu 1 zákona č. 482/2004 Sb. mělo být na posuzovanou věc aplikováno ust. § 44 odst. 1 písm. b) a § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech ve znění zákona č. 479/2003 Sb., a ve smyslu těchto ustanovení měla být věc posouzena.*“ je námitku, která nebyla uplatněna ani v odvolání ani v žalobě. Finanční ředitelství při svém rozhodování postupovalo v souladu se zněním zákona o rozpočtových pravidlech ve znění zákona č. 479/2003 Sb. Tvrdí-li stěžovatel, že dotaci vydal podle faktur vystavených firmou OTTA, bylo na něm, aby své tvrzení prokázal. Podle názoru finančního ředitelství městský soud správně posoudil žalobní námitky stěžovatele a jeho rozhodnutí je z hlediska skutkového i právního opodstatněné. Vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Vzhledem k tomu, že účinností zákona č. 456/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ke dni 1. 1. 2013 zanikla finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů a jejich působnost ve věcech rozhodování o opravných prostředcích přešla na Odvolací finanční ředitelství, je nyní tento správní orgán žalovaným.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě podané kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V případě neoprávněného použití nebo zadržení prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu je podle ust. § 44 zákona o rozpočtových pravidlech subjektům, které takto poruší rozpočtovou kázeň, uložena povinnost odvést do státního rozpočtu neoprávněně použité nebo zadržené prostředky včetně penále. V praxi to znamená, že okamžikem porušení některé z podmínek pro poskytnutí prostředků státního rozpočtu či jejich nevrácení ve stanoveném termínu se tyto stávají neoprávněně použitými či zadrženými prostředky, a tomu, kdo porušil podmínky nebo nevrátil poskytnuté prostředky ve stanoveném termínu, vzniká povinnost odvést tyto prostředky do státního rozpočtu včetně penále. Povinnost subjektu odvést tyto prostředky státnímu rozpočtu nastává ze zákona v okamžiku porušení rozpočtové kázně.

Odvody za porušení rozpočtové kázně jsou podle ust. § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zahrnovány pod legislativní zkratku "daně" a jejich správu provádí místně příslušný finanční úřad. Co se rozumí správou daně, je uvedeno v odst. 2 citovaného ustanovení. Místně příslušný finanční úřad je oprávněn postupem podle zákona o správě daní a poplatků zjišťovat, zda prostředky poskytnuté subjektu ze státního rozpočtu byly použity tak, jak bylo při jejich poskytnutí určeno, a rozhodnout o odvodu neoprávněně použitých nebo zadržených prostředků ze státního rozpočtu. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 6. 11. 2008, č. j. 5 Afs 36/2008 - 146, publ. pod č. 1781/2009 Sb. NSS; rozsudek ze dne 10. 7. 2008, č. j. 1 Afs 80/2008 - 104,

pokračování

www.nssoud.cz) postupují územní finanční orgány při provádění kontroly rozpočtové kázně, do níž spadá i kontrola čerpání dotací, podle zákona o správě daní a poplatků.

V daňovém řízení má podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt povinnost své tvrzení (v daném případě, že dotace byla čerpána v souladu s rozhodnutím o jejím poskytnutí) doložit. Podle citovaného ustanovení totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Odvodem za porušení rozpočtové kázně se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 6. 11. 2008, č. j. 5 Afs 36/2008 - 146, publ. pod č. 1781/2009 Sb. NSS, v němž vyslovil, že v řízení před finančními orgány bylo povinností příjemce dotace 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 ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Je to tedy příjemce dotace, který musí prokázat splnění podmínek, za nichž byly veřejné prostředky poskytnuty.

Stěžejní námitkou stěžovatele je, že podle rozhodnutí o poskytnutí dotace byl povinen provést opravu a zprovoznění MVE tak, aby dosahovala stejné technické parametrů a výkon jako před svým poškozením povodněmi v srpnu 2002, což také provedl a za těchto okolností tedy není důvodné uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně.

Při posuzování, zda dotace byla čerpána v souladu s rozhodnutím o jejím poskytnutí, není rozhodné, zda činnost, na níž byla dotace poskytnuta, byla skutečně realizována, ale zda byla financována v souladu s podmínkami stanovenými v rozhodnutí o jejím poskytnutí. Účelové použití dotace musí být příjemcem jednoznačně prokázáno, tj. musí být doložen skutečný rozsah provedených prací a výše finančních prostředků, která byla v souvislosti s těmito pracemi vynaložena. Příjemce dotace tak musí prokázat, o jaké práce se jednalo, kdo tyto práce provedl a v jakém časovém období. Správce daně nezpochybnil provedení prací na obnově MVE, ale to, zda stavební práce uvedené na fakturách vystavených firmou OTTA dne 8. 10. 2003, č. 48/2003, dne 9. 11. 2003, č. 55/2003 a dne 14. 11. 2003, č. 57/2003 byly skutečně provedeny v uváděném rozsahu, zda je provedla firma OTTA a zda za předmětné práce byly skutečně vynaloženy finanční prostředky ve fakturované výši.

Daňový subjekt je povinen prokázat všechny skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Správce daně je oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání toho, co tento subjekt tvrdí. Stěžovatel v dané věci tvrdil, že práce na MVE prováděla firma OTTA, a proto byl oprávněně vyzván správcem daně, aby toto své tvrzení doložil. Účetní doklady, i když formálně bezvadné, samy o sobě ještě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, reálně uskutečnila. Stěžovatel dokládal svá tvrzení především fakturami, které vystavila firma OTTA, ale přitom jednatel této firmy Zdeněk Otta opakovaně popřel, že by se jeho firma jakkoliv podílela opravě MVE s tím, že ve skutečnosti se fakturované částky vztahovaly ke stavebním pracem provedeným na rodinném domě stěžovatele v Čerčanech. Rovněž výpověďmi svědků M. K. st. a B. F. nebylo prokázáno, že stavební práce na opravě MVE provedla firma OTTA, neboť tito svědci nebyli schopni identifikovat pracovníky, které viděli pracovat na opravě

MVE. Rovněž posudky předložené stěžovatelem neprokazovaly, že práce provedla uvedená firma. Pokud stěžovatel navrhoval doplnit dokazování šetřením na místě samém, správce daně oprávněně vyhodnotil tento důkazní prostředek jako nadbytečný, protože jím nelze prokázat, že opravu MVE provedla firma OTTA. Skutečnost, že MVE byla opravena a v prosinci 2004 uvedena do provozu, je v dané věci irelevantní, neboť stěžovatel neprokázal, kdo její opravu provedl, v jakém rozsahu a v jakém časovém období. Neprokázal tedy, že dotace byla čerpána v souladu s rozhodnutím o jejím poskytnutí, a proto mu byla oprávněně uložena povinnost odvést do státního rozpočtu odvod za porušení rozpočtové kázně.

Stěžovatel dále namítal, že výpověď svědka Zdeňka Otty dne 19. 8. 2008 vedl správce daně v rozporu se základními zásadami postupu při výsledku svědka a poukázal na rozpor v jeho výpovědích. Tato výpověď byla v pořadí druhá, přičemž poprvé byl svědek vyslechnut za přítomnosti zástupce stěžovatele již dne 16. 8. 2005. Rovněž u druhého výsledku svědka byl přítomen zástupce stěžovatele. V průběhu tohoto ústního jednání správce daně zrekapituloval průběh místních šetření, která se konala dne 11. 4. 2006 a 21. 4. 2006 u firmy OTTA a následně položil svědkovi řadu otázek, přičemž zástupce stěžovatele využil svého práva klást svědkovi otázky. Výslech svědka tedy proběhl v souladu se zákonem. Svědek od počátku daňového řízení shodně tvrdil, že údaje na vystavených fakturách neodpovídají skutečnosti, že jeho firma žádné práce na MVE neprováděla, že stavěla pro stěžovatele rodinný dům a částečně byly tyto práce na základě požadavku stěžovatele fakturovány na MVE. Skutečnost, zda svědek měl či neměl povědomost o poskytnuté dotaci, je pro dané řízení irelevantní. V průběhu řízení nevyšla najevo žádná okolnost, která by zpochybňovala věrohodnost jeho výpovědi. Tato námitka je proto nedůvodná.

Stěžovatel také namítal, že finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí nerespektovalo závazný právní názor městského soudu vyslovený v předchozím rozsudku ze dne 30. 10. 2008 sp. zn. 6 Ca 317/2006 a v odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně neuvedlo, jakým způsobem dospělo k závěru o zákonnosti svého rozhodnutí.

Důvodem pro zrušení předchozího rozhodnutí finančního ředitelství bylo, že městský soud vyjádření jednatele firmy OTTA Zdeňka Otty v průběhu místního šetření, která se konala dne 11. 4. 2006 a 21. 4. 2006, posoudil jako výslech svědka, jenž nebyl proveden v souladu s ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, a proto nemůže být důkazním prostředkem v daňovém řízení. Podle názoru městského soudu se napadené rozhodnutí opíralo o důkaz, jenž byl pořízen v rozporu se zákonem, a proto zjištění skutkového stavu pro posouzení věci bylo nedostačující. Správce daně vázán právním názorem městského soudu znovu vyslechl svědka Zdeňka Otty za přítomnosti zástupce stěžovatele a finanční ředitelství poté vydalo napadené rozhodnutí, ve kterém podrobně uvedlo, z jakých důvodů dospělo k závěru, že stěžovatel porušil rozpočtovou kázeň. Tato námitka je proto nedůvodná.

Stěžovatel rovněž namítal, k porušení podmínek, za nichž mu byla poskytnuta dotace, může ve smyslu ust. § 44 odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech dojít až po poskytnutí dotace, že daňové orgány neúplně zjistily skutečný stav věci, protože opomenuly zjistit, kdy se tak stalo, přičemž den porušení rozpočtové kázně je rozhodující

pokračování

pro výpočet penále a dále že v souladu s ust. čl. II bodu 1 zák. č. 482/2004 Sb. mělo být na posuzovanou věc aplikováno ust. § 44 odst. 1 písm. b) a § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech ve znění zákona č. 479/2003 Sb., a ve smyslu těchto ustanovení měla být věc posouzena. Tyto námitky posoudil Nejvyšší správní soud jako nepřipustné, neboť se opírají o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a Odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 6. června 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu