ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **Česká asociace pro čipové karty, o.s.,** se sídlem Budovatelská 4821, Zlín, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 1. 2008, č. j. 733/08-1700-708238 a č. j. 1127/08-1700-708238, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 6. 2010, č. j. 30 Ca 67/2008 - 63,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 6. 2010, č. j. 30 Ca 67/2008 - 63, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti výše specifikovaným rozhodnutím žalovaného. Předmětem sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným je otázka zákonnosti provádění v pořadí druhé daňové kontroly, jakož i otázka zákonnosti uloženého odvodu za porušení rozpočtové kázně ve výši 247 200 Kč.

Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji dle ustanovení 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. Při posuzování otázky, podle jakého

právního předpisu postupují finanční orgány při prověřování skutečností rozhodných pro stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně, odkázal na konstantní judikaturu správních soudů (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2007, č. j. 7 Afs 7/2006 - 84, všechna zde uvedená rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz). V souladu s touto judikaturou byl příslušným procesním předpisem v této věci zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Za nedůvodnou uznal také námitku směřující do nezákonného způsobu, kterým správce daně daňovou kontrolu prováděl. Dle krajského soudu nelze v pořadí druhou daňovou kontrolu, zahájenou u stěžovatelky na stejný předmět činnosti dne 17. 1. 2007, považovat za kontrolu opakovanou. Správce daně původní kontrolu ukončil tím, že vyhověl námitce stěžovatelky napadající nezákonné zahájení předchozí daňové kontroly a tím i její provádění (daňová kontrola byla zahájena dne 15. 3. 2005). Rozhodnutím ze dne 1. 3. 2006 daňové řízení od počátku zrušil, a to proto, že správce daně při zahájení daňové kontroly ani nepřizval ke kontrole zástupce stěžovatelky pro daňové řízení, ani jej následně o provádění kontroly nevyrozuměl. Nebyla-li v pořadí první daňová kontrola dokončena, tj. zejména nebyla se stěžovatelkou projednána zpráva o daňové kontrole, nelze v pořadí druhou daňovou kontrolu považovat za kontrolu opakovanou.

K námitce napadající nezákonné zahájení v pořadí druhé daňové kontroly, a to pro rozpor s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (všechna zde uváděná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz), krajský soud uvedl, že je příliš obecná, neboť neobsahuje žádná skutková tvrzení, pouze odkaz na daný ústavní nález. Na druhou stranu však současně konstatoval, že v souladu s dosavadní jednotnou judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky NSS ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, a ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52) nemusí správce daně při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi. Uplatněná žalobní námitka by proto ani při splnění obsahových náležitostí nemohla být důvodná.

K námitce zpochybňují řádné projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu neobdržení kompletní zprávy, resp. jejího konceptu ještě před jejím vlastním projednáním, krajský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108. Zdůraznil, že ze spisového materiálu je zřejmé, že stěžovatelce byla zachována veškerá zákonem stanovená procesní práva, byla seznámena s výsledkem daňové kontroly a měla možnost se k němu ještě před projednáním zprávy vyjádřit či navrhnout její doplnění.

Ke sporné otázce hmotněprávní, tj. zda stěžovatelka vyčerpala poskytnutou dotaci v plné výši v roce 2002, zaujal krajský soud shodné stanovisko jako žalovaný.

Mezi stranami je nesporné, že část faktur za poskytnuté služby byla stěžovatelkou uhrazena až v průběhu roku 2003. Z ustanovení § 21 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění účinném za rozhodné období (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech"), vyplývá povinnost použít prostředky ze státního rozpočtu pouze v příslušném rozpočtovém roce a pouze k účelům, na které byly určeny. Ze smlouvy o poskytnutí dotace vyplývá, že dotace byla poskytnuta na dobu kalendářního roku 2002, poskytnuté prostředky podléhají zúčtování se státním rozpočtem, přičemž nevyčerpané prostředky je povinen příjemce dotace vrátit ve stejném termínu zúčtování zpět na účet poskytovatele. Nedočerpání prostředků v běžném roce se nepovažuje za porušení smlouvy, nezakládá však právo příjemce dotace na jejich dočerpání v následujícím roce. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že použití dotačních prostředků je možno prokázat pouze datem jejich reálné spotřeby, tedy např. odepsáním z účtu. Tento názor zaujal také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 Afs 24/2003 - 35, podle kterého nelze za použití dotačních prostředků ve smyslu § 11 zákona č. 576/1990 Sb., o rozpočtových pravidlech republiky, považovat nákup zboží, ale jeho zaplacení. Teprve úhradou zboží přestaly být dotační prostředky k dispozici příjemci dotace. Uvedené závěry lze vzhledem ke shodnosti příslušných zákonných ustanovení vztáhnout i na nyní posuzovanou věc.

K nesprávnému výpočtu odvodu za porušení rozpočtové kázně krajský soud uvedl, že výše poskytnuté dotace (900 000 Kč) není mezi účastníky řízení sporná. Odvod za porušení rozpočtové kázně je třeba vypočítat jako rozdíl mezi výší poskytnuté dotace a řádným čerpáním dotace. Dle názoru soudu žalovaný postupoval správně, když od částky 900 000 Kč, tj. celkové výše dotace, odečetl částku 247 200 Kč, tj. částku, která byla uhrazena až v roce 2003. Částka ve výši 27 138,57 Kč, kterou uplatňuje stěžovatelka, je částkou, se kterou není možné počítat, neboť představuje vlastní zdroje stěžovatelky.

K nesprávnému označení právních předpisů v záhlaví rozhodnutí krajský soud uvedl, že uvedené pochybení nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný při vyměření odvodu za porušení rozpočtových pravidel příslušná zákonná ustanovení neporušil.

Stěžovatelka důvody obsažené v kasační stížnosti podřadila pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Uvedla, že správní orgány nebyly oprávněny postupovat při prověřování skutečností rozhodných pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně podle zákona o správě daní a poplatků. Dle stěžovatelky je s ohledem na ustanovení § 1 zákona o správě daní a poplatků možno podle tohoto procesního předpisu postupovat až v případě, kdy ke zjištění porušení rozpočtové kázně došlo. Právní výklad stěžovatelky stojí na přesvědčení, že zákon o správě daní a poplatků neobsahuje oprávnění správce daně prověřovat skutečnosti rozhodné pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Na tomto výkladu

nic nezměnily ani postupné novelizace jak zákona o správě daní a poplatků, tak zákona o rozpočtových pravidlech. Dále se stěžovatelka dovolává ustanovení § 97 zákona o správě daní a poplatků, který odkazuje na použití zvláštního daňového zákona. Za zvláštní zákon, který bylo nutno při kontrole aplikovat, považuje stěžovatelka zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), a zákon o rozpočtových pravidlech. Stěžovatelka polemizuje se závěry uvedenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, sp. zn. 2 Aps 6/2008. Dle názoru stěžovatelky je tak postup dle zákona o správě daní a poplatků možné použít jen subsidiárně tam, kde zákon o finanční kontrole jednotlivé otázky neřeší vůbec, nebo jen obecně. Prioritně by totiž měli kontrolu vykonávat poskytovatelé finanční podpory.

I kdyby však stěžovatelka připustila oprávnění správce daně provádět kontrolu dle zákona o správě daní a poplatků, pak správní orgány pochybily, když připustily opakovanou kontrolu, na základě které došlo k vyměření posuzovaného odvodu.

V průběhu v pořadí první daňové kontroly, zahájené u stěžovatelky dne 15. 3. 2005, byla vznesena celá řada procesních námitek, včetně namítané podjatosti pracovnic provádějících kontrolu. Své pochybení si nakonec uvědomil i správce daně a rozhodnutím ze dne 1. 3. 2006 ukončil daňovou kontrolu bez nálezu. Zahájení a provádění v pořadí druhé kontroly, zahájené dne 17. 1. 2007, není v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2003, sp. zn. III. ÚS 510/02, dle kterého musí být *„z vymezení předmětu opakované daňové kontroly jednoznačně patrno, že její zaměření není totožné s předmětem předcházející daňové kontroly, resp. finanční úřad musí uvést, jaké důvody či skutečnosti, případně i dříve neznámé, ho k takovému (dalšímu) postupu vedou*“.

Stěžovatelka dále odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, ze kterého doslovně cituje následující: *„Není sporu, že zákon o správě daní a poplatků opakování daňové kontroly výslovně nezakazuje, na druhou stranu je ani výslovně neumožňuje. V právu veřejném je přitom nutno vycházet ze zásady legální licence a enumerativnosti státních pretenzí, výše již zmíněné. Správní orgán proto v daňovém řízení nemůže činit vše, co zákon nezakazuje, ale naopak pouze to, co mu zákon jako jeho oprávnění stanoví. Nelze rovněž přehlédnout, že všechny základní procesní úpravy, ať již trestní řád, občanský soudní řád, správní řád nebo daňový řád, jsou postaveny na určitých základních principech, jejichž prostřednictvím do řízení, která jsou těmito procesními předpisy upravena, „prozařují“ principy spravedlivého procesu a materiálního právního státu. Mezi uvedené principy zejména patří, že o jedné věci se zásadně rozhoduje pouze jednou, v jediném řízení, a že výjimky z této zásady jsou relativně omezené a procesně přísně reglementované; z toho pak vyplývá zásadní nemožnost vést o téže věci více řízení současně (litispendence) a znovu rozhodnout o věci již rozhodnuté (res iudicata). Uvedený princip není samoúčelný – naopak, jeho prostřednictvím je v procesním právu*

realizován požadavek právní jistoty účastníků řízení, který vyžaduje, aby od jistého okamžiku byl výsledek řízení (a tedy rozhodování o konkrétní věci) fixován a byl v zásadě nezměnitelný. Proto i zjišťování skutečností, o něž se má rozhodnutí, které je výsledkem řízení, skutkově opírat, nelze v jedné věci libovolně opakovat, nýbrž se má dít - nejsou-li dány vskutku závažné důvody pro opakování – zásadně toliko jednou; velmi intenzívní naléhavý je tento požadavek za situace, že zjišťování skutkového stavu je vedeno způsobem, který pro účastníka řízení nebo třetí osoby znamená zátěž, zejména v podobě zásahu do jeho subjektivních práv. Z uvedeného principu pak pro orgány veřejné moci, které řízení provádějí, vyplývá požadavek profesionality a patřičné odborné péče, se kterými jsou povinny každé řízení vést; tyto orgány jsou tedy povinny v uvedených řízeních vynaložit patřičné úsilí, podložené odborností a profesionalitou, k tomu, aby zjistily všechny pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti v rozsahu, v jakém jim to zákon ukládá. Neučiní-li tak a vyjdou-li takové skutečnosti v důsledku neodborného nebo neprofesionálního postupu orgánu, který vede řízení, najevo teprve dodatečně, nemůže to být zásadně k tíži účastníka řízení, nýbrž pouze k tíži státu, jehož orgán řízení vedl. Obzvláště naléhavá potřeba dodržení výše popsaných principů a požadavků je dána v řízení daňovém, v němž státní orgán rozhoduje výlučně o daňové povinnosti (soukromé) osoby vůči státu (tj. nikoli o právech a povinnostech ve vztahu mezi vícero soukromými osobami navzájem) a v němž tedy stát „chce" po soukromé osobě zaplacení daně v určité výši. Správní orgán v daňovém řízení je tedy zásadně povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně „napoprvé", neboť lze zajisté předpokládat, že toho zpravidla bude vzhledem k procesním instrumentům a personálním a materiálním prostředkům, které má za tím účelem podle zákona k dispozici, také schopen – daňové kontroly jako procesního institutu určeného ke zjišťování a prověřování okolností rozhodných pro správní stanovení daně může proto správní orgán zásadně užít toliko jednou; výjimky z tohoto pravidla mohou být přípustné pouze za splnění vstupního (tj. nutného, ne však vždy dostačujícího) předpokladu, že přestože správní orgán postupoval při daňové kontrole profesionálně a s odbornou péčí, vyšly po skončení daňové kontroly najevo skutečnosti, které mohou vést ke změně pohledu na skutkový základ věci".

Dle názoru stěžovatelky není proto důležité, jak předcházející daňová kontrola skončila, zda nálezem či bez nálezu, tak jak tomu bylo u stěžovatelky. Podstatné je, že správní orgány neměly žádný důvod, pro který by mohly kontrolu opakovat. Ostatně i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48, judikoval, že zrušením platebního výměru řízení jednou pro vždy končí.

Dále stěžovatelka odkazuje na závěry Ústavního soudu uvedené v nálezu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, kde byl řešen skutkově obdobný případ, a to opakovaný vstup do práv daňového subjektu. „*Podle Ústavního soudu sice neexistovala formální překážka věci rozhodnuté, která by bránila pokračování v řízení, avšak Ústavní soud je současně přesvědčen, že správce daně měl zohlednit všechny relevantní skutečnosti, zejména skutečnost, že rozhodnutím finančního ředitelství ze dne*

18. 2. 2000 byla konstatována nezákonnost provedení samotné daňové kontroly, byť se tato skutečnost nedostala do odůvodnění rozhodnutí a byla pouze finančnímu úřadu sdělena dodatečným přípisem. Takovou protiústavní svévolnou praxi nemůže Ústavní soud tolerovat a tím méně lze z takového přístupu vyvozovat důsledky jdoucí k tíži stěžovatele. Ústavní soud považuje za nutné zdůraznit jinak samozřejmou věc, že další procesní postup správce daně obdobný tomu, který byl uplatněn v předchozím řízení, by byl stižen stejným důvodem protiústavnosti, který byl shledán nyní. Jinými slovy v daném daňovém řízení již tak jako tak nelze pokračovat, resp. ústavně konformně daň doměřit."

Další kasační námitky stěžovatelky směřují do porušení práva na spravedlivý proces spočívajícího v odmítnutí správce daně poskytnout stěžovatelce koncept zprávy o daňové kontrole. V tomto důsledku tak stěžovatelka nemohla před projednáním zprávy realizovat svá procesní práva. Na nezákonnost tohoto postupu upozornil Ústavní soud v nálezu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01.

Závěrem kasační stížnosti namítá stěžovatelka nesprávné posouzení věci z hlediska hmotněprávního. Dovolává se zejména příslušných účetních předpisů, účinných v rozhodné době, dle kterých se náklady a výnosy účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisí. Nevyfakturované dodávky se pak za splnění dalších podmínek účtují k poslednímu dni účetního období na dohadné položky pasivní. Stěžovatelka postupovala v souladu s příslušnými účetními předpisy, když náklady na studii i výnos z poskytnuté dotace byly zaúčtovány ve věcné a časové souvislosti s rokem 2002. Tiskopis, kterým byla ze zákona stěžovatelka povinna dotaci vyúčtovat, je označen „Vyúčtování nákladů na řešení projektů". Nejedná se o vyúčtování výdajů. I tato skutečnost podporuje závěr stěžovatelky, že čerpání dotace znamená vynaložené náklady nikoliv výdaje. V podvojném účetnictví účtují účetní jednotky o nákladech a výnosech nikoli o příjmech a výdajích. Z toho je zřejmé, že zaúčtované náklady ještě nemusí být uhrazeny. Dle stěžovatelky je pojem použití dotace a čerpání dotace odlišný. Použití dotace znamená, zda byly prostředky vynaloženy na účel, pro který byla dotace poskytnuta. Zákon o rozpočtových pravidlech v ustanovení § 3 odst. 1 písm. f) rozumí vypořádáním dotace přehled o čerpání a použití prostředků a vrácení nepoužitých prostředků. Zákon tedy zřejmě rozlišuje mezi čerpáním a použitím, avšak vnáší do celé situace ještě více zmatků. Stěžovatelka proto odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, dle kterého „*za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny podle čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (in dubio mitius)*".

Dle stěžovatelky činily celkové náklady na studii 921 943,27 Kč. Bylo proto povinností správních orgánů uznat jako vyčerpané prostředky také nesprávně zaúčtované náklady ve výši 27 138 Kč, nikoli jen částku ve výši 5 193,30 Kč. Jestliže došlo k vyloučení nákladů proplacených až v roce 2003, pak celkové náklady klesly hluboko pod výši dotace, a proto bylo nutné o tyto náklady vynaložené a uhrazené v roce 2002 snížit výši předepsaného odvodu.

Ze všech uvedených důvodů navrhuje stěžovatelka napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

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

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou směřující do aplikace nesprávného právního předpisu. Pokud by totiž byla tato námitka důvodná, bylo by zcela nadbytečné zabývat se ostatními kasačními námitkami.

Uvedenou otázkou se Nejvyšší správní soud již opakovaně zabýval, např. v rozhodnutí ze dne 8. 2. 2007, č. j. 7 Afs 7/2006 - 84, a v rozhodnutí ze dne 23. 7. 2009, č. j. 2 Aps 6/2008 - 86. Dle závěrů zde uvedených jsou správci daně oprávnění k provádění kontroly odvodů za porušení rozpočtové kázně, a to včetně prověřování skutečností rozhodných pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Nejvyšší správní soud nemá v nyní projednávané věci žádný racionální důvod se od uvedených závěrů odchýlit, neboť se plně ztotožňuje s výkladem ustanovení § 1 zákona o správě daní a poplatků, který zdejší soud v uvedené judikatuře zaujal. Jak je zřejmé z ustanovení § 1 zákona o správě daní a poplatků, správce daně je oprávněn užít tento zákon pouze v případě, že vykonává správu daní ve smyslu legislativní zkratky „daň“. Legislativní zkratka zahrnuje i tzv. odvody za porušení rozpočtové kázně. Z textu zákona, konkrétně ustanovení § 1 odst. 2, je zřejmé, že správce daně má povinnost působit nejen represivně, ale i preventivně; je tedy oprávněn kontrolovat, zda daňový subjekt postupuje při plnění svých daňových povinností v souladu se všemi daňovými zákony. Kontrola je procesním postupem, v rámci kterého pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Zákon proto výslovně umožňuje správci daně, aby kontroloval, zda daňové subjekty plní povinnosti stanovené jim zákonem, tedy i povinnosti ve vztahu k případnému porušení rozpočtové kázně.

Tento výklad je plně v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuelně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje konkrétním podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Kontrola neznamená, že po jejím provedení musí vždy následovat negativní zjištění - nález, v daňovém právu pak vyměření daně, v projednávané věci vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. Výsledkem daňové kontroly je kontrolní zjištění o tom, zda byl či nebyl porušen zákon; správce daně je tedy oprávněn konstatovat, že k porušení zákona nedošlo či že jeho porušení nemělo vliv na výši daňové povinnosti a s takovýmto zjištěním daňovou kontrolu ukončit. Správce daně je proto oprávněn provádět daňovou kontrolu i v případě, kdy daňový subjekt tvrdí, že mu žádná daňová povinnost nevznikla, tedy že neexistuje ani daň ve smyslu legislativní zkratky. Nelze proto souhlasit s výkladem stěžovatelky, že při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně je možno postupovat podle zákona o správě daní poplatků až v případě, kdy ke zjištění konkrétního porušení rozpočtové kázně došlo.

Pokud jde o aplikaci zákona o finanční kontrole ve smyslu ustanovení § 97 zákona o správě daní a poplatků, pak není tato aplikace na místě. Zákon o finanční kontrole se správou daně vůbec nezabývá, je zaměřen na tzv. veřejnosprávní kontrolu. Obecně je obsah veřejnosprávní kontroly upraven ustanovením § 11 zákona o finanční kontrole. Jakkoliv je i kontrola dotací (dotace je pro účely zákona o finanční kontrole veřejnou finanční podporou nikoli daní) součástí systému tzv. veřejnosprávní kontroly podle § 3 odst. 1 písm. a) a odst. 2 zákona o finanční kontrole, neznamená to, že se odehrává v rámci správy daně. Podle § 3 odst. 2 zákona o finanční kontrole je veřejnosprávní kontrola prováděna před poskytnutím veřejné finanční podpory, v průběhu jejího použití a následně po použití této podpory. Působnost správce kapitoly státního rozpočtu k výkonu veřejnosprávní kontroly je dána § 8 zákona, působnost územního samosprávného celku § 9 zákona. Rozsah této veřejnosprávní kontroly je upraven § 11 zákona a příslušnými ustanoveními vyhlášky č. 64/2002 Sb., kterou se provádí zákon o finanční kontrole. Státní kontrolní orgány sice mají povinnost sdělovat správcům daní výsledky kontrol, které mají vztah k daňovým povinnostem daňových subjektů, neznamená to však, že by ke správě daně, která zahrnuje i případnou kontrolu porušení rozpočtové kázně, nebyli správci daně oprávněni. Naopak ke správě daně jsou příslušné právě územní finanční orgány, které ji vykonávají podle zákona o správě daní a poplatků. Finanční kontrolu prováděnou dle zákona o finanční kontrole nelze ztotožnit se správou daní ve smyslu zákona o správě daní a poplatků. Veřejnoprávní kontrola se zabývá širšími souvislostmi hospodaření, např. hospodárností, efektivností apod. a její kontrolní závěry jsou svým charakterem daleko širší než posouzení správce daně, zda došlo nebo nedošlo k porušení rozpočtové kázně.

Nejvyšší správní soud nesdílí přesvědčení stěžovatelky, že by správu odvodů za porušení rozpočtové kázně ve smyslu ustanovení § 1 zákona o správě daní a poplatků měli vykonávat právě poskytovatelé dotací. V této souvislosti si dovoluje odkázat na skutkový příběh v nyní projednávané věci, zachycený ve spisovém materiálu. Ze spisu je zjevné, že stěžovatelka postavila svoji obhajobu nesprávného vyúčtování nákladů na provedenou studii mimo jiné na tom, že již při vyúčtování nákladů, tj. k 29. 11. 2002, disponovala písemným souhlasem odborného garanta z Ministerstva práce a sociálních věcí (dále také „MPSV"), tj. písemností datovanou 15. 2. 2002, č. j. HS 86/02. K nesprávnému vyúčtování těchto nákladů tak dle tvrzení stěžovatelky došlo pouze v důsledku administrativního pochybení, neboť stěžovatelka nemá stálého zaměstnance, který by se dotací hloubkově zabýval. Na základě šetření správce daně však vyšlo najevo, že písemný souhlas byl vyhotoven garantem projektu (tj. zmocněným pracovníkem poskytovatele dotace, který měl mimo jiné kontrolovat dodržování smlouvy) v součinnosti se stěžovatelkou až začátkem roku 2004 a antidatován k 15. 2. 2002 (viz dopisy z MPSV, založené v správním spisu). Písemný souhlas garanta projektu přitom nebyl žádnou marginálií, nýbrž nezbytným předpokladem k oprávnění stěžovatelky přesunout jednotlivé druhy výdajů, konkrétně pak k přesunu částky 832 000 Kč z osobních výdajů na výdaje na služby.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou směřující do nezákonnosti provedené kontroly. Pokud by byla v pořadí druhá kontrola skutečně shledána nezákonnou, nemohl by její výsledek, tj. správními orgány vyměřený odvod za porušení rozpočtové kázně, obstát. Dle krajského soudu nelze v pořadí druhou daňovou kontrolu, zahájenou u stěžovatelky na stejný předmět činnosti dne 17. 1. 2007, považovat za kontrolu opakovanou, protože první daňová kontrola nebyla dokončena, tj. zejména nebyla se stěžovatelkou projednána zpráva o daňové kontrole.

Ze správního spisu kasační soud ověřil, že v pořadí první daňová kontrola byla zahájena dne 15. 3. 2005 s předsedou sdružení stěžovatelky Ing. M. H. Kontrola byla zaměřena na dotaci poskytnutou stěžovatelce v roce 2002 Ministerstvem práce a sociálních věcí na základě Smlouvy č. GK MPSV-01-77/02 ze dne 8. 1. 2002. Dotace byla poskytnuta na řešení projektu výzkumu a vývoje „Revize praktického využití technologie IT/čipových karet" jako neinvestiční dotace na úhradu nákladů, nutných pro řešení projektu, specifikovaných jako osobní náklady na výzkumné a vývojové zaměstnance, techniky a další pomocný personál.

Dne 9. 5. 2005 byl sepsán v rámci této kontroly protokol o ústním jednání č. j. 64605/05/303980/7247 zaměřený na objasnění dodržování smluvních podmínek, na základě kterých byly finanční prostředky na řešení projektu poskytnuty. Tímto dnem byla Ing. H. zplnomocněna k zastupování při této kontrole daňová poradkyně paní Eva Čižmárová. Dále je ve spisu založen Protokol

ze dne 13. 6. 2005, jehož předmětem je projednání výsledků kontroly a projednání zprávy z kontroly č. j. 128020/05/303980/7247. Dle stanoviska správce daně měly být do státního rozpočtu stěžovatelkou vráceny finanční prostředky ve výši 875 425 Kč, a to proto, že ve vyúčtování dotace ze dne 29. 11. 2002 stěžovatelka uvedla, že skutečně čerpané prostředky na osobní náklady byly ve výši 900 000 Kč. Kontrolou správce daně však bylo zjištěno, že vyúčtování neodpovídá skutečnosti, když dle kontrolovaných dokladů mzdový náklad, vzniklý stěžovatelce do 30. 11. 2002, činí pouze 24 575 Kč. Písemný souhlas garanta projektu s přesunem částky 832 000 Kč z osobních výdajů na výdaje na služby ze dne 15. 2. 2002 považoval správce daně za jednostranný akt poskytovatele dotace, nikoli za změnu smlouvy.

Proti těmto zjištěním podala stěžovatelka námitky, ve kterých namítla podjatost pracovnic provádějících kontrolu. Ve spisu jsou založena rozhodnutí o nevyhovění vzneseným námitkám podjatosti pracovnic správce daně, provádějících kontrolu dotace. Dále je zde rozhodnutí ze dne 7. 9. 2005 o zamítnutí námitek napadajících výsledky provedené kontroly.

Dne 6. 10. 2005 stěžovatelka namítla porušení ustanovení § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ke kterému došlo tím, že kontrola byla u stěžovatelky zahájena bez přítomnosti jejího zástupce pro daňové řízení a dále tím, že až do 9. 5. 2005, kdy zastupování převzala daňová poradkyně paní Čižmárová, správce daně o probíhající daňové kontrole původního zástupce pana J. o zahájení daňové kontroly nevyrozuměl. Ve spisu je založena výzva správce daně ze dne 12. 8. 2005 k objasnění zastupování stěžovatelky v daňovém řízení, tj. aby stěžovatelka potvrdila platnost, zrušila příp. aktualizovala nebo jinak objasnila zplnomocnění pana M. J. k jejímu zastupování, které je uděleno v přihlášce stěžovatelky k registraci ze dne 6. 10. 1997.

Námitce napadající porušení § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků nejprve nebylo ze strany správce daně rozhodnutím ze dne 31. 10. 2005 vyhověno. Dle správce daně nebyla zástupcem pro daňové řízení fyzická osoba Ing. M. J., ale společnost MONET+s.r.o., která však byla k 30. 6. 2000 vymazána z obchodního rejstříku, a proto v době zahájení daňové kontroly již stěžovatelku nikdo nezastupoval. Pracovnice správce daně proto pana J. o provádění kontroly neinformovaly, neboť by tím porušily ustanovení § 24 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Písemností ze dne 3. 11. 2005 stěžovatelka upozornila na neplatnost uvedeného rozhodnutí, které neobsahovalo základní náležitosti stanovené v ustanovení § 32 zákona o správě daní a poplatků, konkrétně otisk úředního razítka; dále pak rozporovala závěry správce daně o zániku společnosti MONET+s.r.o. Společnost MONET+s.r.o. totiž nezanikla, ale změnila právní formu dle ustanovení § 69 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., a to na akciovou společnost. Spisový materiál k v pořadí první daňové kontrole dále obsahuje rozhodnutí správce daně ze dne 1. 3. 2006, kterým se námitkám stěžovatelky o porušení ustanovení § 16 odst. 4

zákona o správě daní a poplatků z důvodu porušení ustanovení § 10 odst. 4 citovaného zákona vyhovuje. V rozhodnutí je uvedeno, že nevyrozuměním původního zástupce stěžovatelky o zahájení daňové kontroly došlo ke zkrácení práv daňového subjektu a daňové řízení se tímto od počátku ruší.

Protokolem ze dne 17. 1. 2007 byla u stěžovatelky zahájena v pořadí druhá kontrola se stejným předmětem činnosti, tj. skutečností rozhodných pro stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně u dotace poskytnuté Ministerstvem práce a sociálních věcí na základě smlouvy GK MPSV-01-77/02 v roce 2002 ve výši 900 000 Kč. Tato kontrola vyústila v žalobou napadené rozhodnutí vydané v nyní projednávané věci.

Nejvyšší správní soud závěry krajského soudu týkající se posouzení zákonnosti v pořadí druhé kontroly nesdílí. Daňová kontrola je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení. Daňová kontrola je svou povahou procesem kontrolním, nikoliv rozhodovacím (obdobně nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 334/02), jedná se o formalizovaný proces opatřování důkazů v rámci daňového řízení. Oprávnění zrušit již proběhlou kontrolu zákon o správě daní a poplatků vůbec nezná. Pokud jde o pořizování důkazů, daňové řízení má vyšetřovací charakter: správce daně je nadán celou řadou vyšetřovacích pravomocí k tomu, aby zajistil zájem státu na zajištění toho, co „jeho jest“, tj. ověření, přezkoumání a vymožení daňové povinnosti jednotlivce. Daňová kontrola je specifická v tom, že „vyšetřovací“ charakter daňového řízení je v ní výrazně posílen. Daňová kontrola proto představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce (zákon o správě daní a poplatků ukládá v průběhu daňové kontroly daňovému subjektu řadu povinností od poskytování vhodného místa a prostředí k provádění kontrolních úkonů, přes umožnění vstupu pracovníka správce daně do všech provozních budov, místností, obydlí, dopravních prostředků, až po povinnost vydat pracovníkovi správce daně všechny požadované doklady, písemnosti atd.). K jejímu opakování proto musí existovat závažné důvody (srovnej rozhodnutí NSS ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57).

Jak vyplývá ze shora provedené rozsáhlé rekapitulace spisového materiálu, správce daně zahájil kontrolu týkající se dotace poskytnuté MSPV v roce 2002 již v roce 2005, provedl ji a dokonce se stěžovatelkou projednal výsledná kontrolní zjištění. Celá kontrola proběhla ve dnech 15. 3. 2005, 9. 5. 2005 a 13. 6. 2005. Dosavadní zjištění, respektive celou provedenou kontrolu, však správce daně rozhodnutím ze dne 1. 3. 2006 zrušil, a to pro vlastní pochybení, konkrétně nevyrozumění původního zástupce stěžovatelky o zahájení daňové kontroly. Správce daně vůbec nezkoumal, jaké konkrétní dopady do procesních práv stěžovatelky uvedené pochybení pracovnic provádějících kontrolu mělo. Tyto pracovnice správce si zjevně před zahájením kontroly neověřily jím dostupné údaje o zastupování stěžovatelky. Na místo toho, aby správce daně zcela obecnou

námitku stěžovatelky vyhodnotil z hlediska jejího obsahu a konkrétního dopadu do procesních práv stěžovatelky, snažil se toto evidentní pochybení pracovnic vykonávajících daňovou kontrolu zpochybnit (argumentace zánikem společnosti MONET+s.r.o. a porušením § 24 zákona o správě daní a poplatků). S ohledem na skutečnost, že tato argumentace nemohla obstát, následně odstranil své pochybení tím, že původní kontrolu zrušil a zahájil kontrolu novou. To vše za situace, kdy 9. 5. 2005, tj. při prvním ústním jednání zaměřeném na vlastní kontrolu dotace, zastupoval stěžovatelku již zcela nový zástupce, daňová poradkyně paní Čižmárová. Jinými slovy celá kontrola fakticky proběhla za účasti nového zástupce a Nejvyšší správní soud si proto klade otázku, jakým způsobem mohla být stěžovatelka nevyrozuměním původního zástupce o zahájení kontroly poškozena?

Pokud kontrola již fakticky proběhla, nelze její provedení zrušit. Již proběhlá kontrola může skončit buď nálezem anebo bez nálezu. Zda se kontrolní nález odrazí v pravomocném dodatečném stanovení daně, závisí nejen na pohledu hmotněprávním, ale mimo jiné také na tom, zda správce daně postupoval v průběhu kontroly v souladu se zákonem. Dopustí–li se správce daně jakýchkoliv pochybení, je třeba je nejprve vyhodnotit, a to s ohledem na jejich dopady do zákonem garantovaných práv daňového subjektu a pokud je to možné, zákonem stanoveným způsobem tato pochybení napravit. Svá pochybení nemůže ovšem správce daně odstraňovat takovým způsobem, že svůj dosavadní postup prohlásí jakoukoliv formou za neexistující a nahradí jej postupem novým. Takový výkon veřejné moci je v podmínkách právního státu neudržitelný. Slovy Ústavního soudu orgán veřejné moci v podmínkách materiálního právního státu není oprávněn uplatnit vůči jednotlivci zákonem konstituovanou pravomoc jakýmkoliv způsobem, nýbrž tak, aby orgán veřejné moci při výkonu své pravomoci co nejvíce respektoval ochranu základních práv jednotlivce. Pokud tedy správce daně již jednou daňovou kontrolu zahájí a přikročí k použití tohoto intenzivního zásahu do sféry daňového subjektu, lze od něj požadovat, aby vynaložil veškeré své úsilí k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností nezbytných k ověření daňové povinnosti jednotlivce. Neučiní-li tak, nemůže to být zásadně k tíži účastníka řízení, nýbrž pouze k tíži státu, jehož orgán řízení vedl. Nejvyšší správní soud proto v pořadí druhou kontrolu, která byla u stěžovatelky zahájena na zcela shodný předmět, a to pouze z toho důvodu, že se správce daně při první kontrole dopustil procesních pochybení, které neuměl ani vyhodnotit, ani napravit, považuje za kontrolu nezákonnou, k jejímuž provedení neexistoval zákonný důvod.

S ohledem na skutečnost, že k opakované kontrole, jež vyústila ve vydání žalobou napadeného rozhodnutí, nebyl správce daně oprávněn, nemůže z hlediska zákonnosti obstát ani její výsledek.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Ostatními kasačními námitkami se již pro nadbytečnost nezabýval. Krajský soud je při novém

projednání věci vázán právním názorem zdejšího soudu; v novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 12. května 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu