

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **J. L.,** zastoupen Mgr. Janem Aulickým, advokátem, se sídlem Za Tiskárnou 327, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 3. 2016, č. j. 57 Af 37/2014 - 46,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím ze dne 5. 8. 2014, č. j. 19962/14/5000-24700-703359, žalovaný zamítl odvolání žalobce (dále jen „stěžovatel“) a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 1. 2014, č. j. 143587/14/2300-04703-402067 (dále jen „platební výměr“). Platebním výměrem byl stěžovateli podle § 139 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), a podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), v relevantním znění (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 1 300 000 Kč.

[2] Stěžovatel proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobou, kterou Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[3] Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že byly splněny zákonné podmínky pro opakovanou daňovou kontrolu dle § 85 odst. 5 daňového řádu, neboť stěžovatel předložil správci daně dne 29. 12. 2011 opravné daňové doklady, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a současně zakládaly pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení stěžovatele, a to vzhledem k tomu, že jimi byl zpochybněn samotný základ pro vyplacení účelového finančního příspěvku na základě rozhodnutí Ministerstva kultury ze dne 13. 6. 2008, č. j. 5990/2008. Nepřisvědčil rovněž námitce, že vystavení opravných daňových dokladů nebylo projevem stěžovatelovy vážné a svobodné vůle. Uvedl, že vzájemná fakturace mezi stěžovatelem a společností Zámek Týnec s.r.o. byla pouze účelovým krokem v souvislosti s čerpáním příspěvku v roce 2008 a jeho finančním vypořádáním, které vyžadovalo předložení faktur vystavených zhotovitelem. Fakturace mezi stěžovatelem a společností Zámek Týnec s.r.o. měla pouze formálně navodit stav, že jednotlivá plnění učinila společnost Zámek Týnec s.r.o., ačkoli byla provedena samotným stěžovatelem. Nebyly tak splněny podmínky pro poskytnutí účelového finančního příspěvku. Stěžovatel se tedy obcházením podmínek pro vyplacení účelového finančního příspěvku dopustil porušení rozpočtové kázně.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[4] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[5] Namítl, že nebyly splněny zákonné podmínky pro opakovanou daňovou kontrolu. Opravné daňové doklady, které jsou považovány za nové skutečnosti odůvodňující opakovanou daňovou kontrolu, nejsou důkazem toho, že zdanitelné plnění se neuskutečnilo nebo bylo vráceno. Podstatný je skutečný stav, tedy zda došlo či nedošlo k dodávce mezi stěžovatelem a společností Zámek Týnec s.r.o. a obráceně, nikoliv formální stav. Krajský soud se však skutkovou stránkou nezabýval a omezil se na posouzení formálních dokladů, dobropisů (respektive opravných daňových dokladů) a protokolů o jednání, ačkoli u faktur či daňových dokladů správně vychází z toho, že nejsou důkazem uskutečnění dodávky či zdanitelného plnění.

[6] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem správních orgánů a krajského soudu, že společnost Zámek Týnec s.r.o. nemohla stěžovateli dodat žádná plnění podle smluv o dílo, neboť neměla žádné zaměstnance. Dle stěžovatele zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, platný a účinný do 31. 12. 2013 (dále jen „obchodní zákoník“), nevázal možnost dodání díla na práci vlastních zaměstnanců. Dodavatelem (zhotovitelem díla) je ten, kdo se k tomu zaváže smlouvou, nikoliv ten, kdo vlastními zaměstnanci nebo vlastní prací dílo tvoří. Poukázal na to, že zejména ve stavebnictví je běžnou praxí, že dodavatelé řadu prací subkontrahují, neboť nemají dostatečné pracovní kapacity či jim chybí pracovníci s určitou specializací. Někdy proto vznikají speciální organizace, jejichž prostřednictvím dochází ke shromažďování faktur.

pokračování

[7] Stěžovatel uvedl, že protokol o ústním jednání má povahu veřejné listiny. To však zakládá pouze vyvratitelnou domněnku, že to, co je v něm uvedeno, se stalo, nikoli právní domněnku o pravdivosti takového výroku a toho, že co v protokolu není uvedeno, se během jednání nestalo. Jestliže krajský soud vycházel z toho, že z neexistence zmínky o něčem vyvozuje, že k tomu nedošlo, respektive tomu nic nenasvědčuje, posoudil povahu protokolu o ústním jednání nesprávně.

[8] Stěžovatel rovněž namítl, že Finanční úřad v Klatovech zneužil jeho neznalosti a skutečnosti, že nebyl kvalifikovaně zastoupen a přiměl jej k vystavení opravných daňových dokladů, aby mu nebyla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Tato daň mu nakonec byla doměřena a navíc byl na základě těchto opravných daňových dokladů podán podnět k opakované daňové kontrole na čerpání účelového finančního příspěvku v roce 2008. Dle názoru stěžovatele je chybný závěr krajského soudu, že je svéprávný a bez ohledu na možné vnitřní výhrady při vystavování opravných daňových dokladů musí nést důsledky svého jednání. Krajský soud v této souvislosti odkazoval na judikaturu vztahující se k občanskoprávnímu jednání, nikoli k postupu v daňovém řízení. Nezohlednil tedy zásadní rozdíl mezi občanskoprávním jednáním a úkonem v rámci daňové kontroly. Finančnímu úřadu v Klatovech muselo být zřejmé, že k vystavení opravných daňových dokladů má stěžovatel výhrady.

[9] Dále stěžovatel vytkl, že krajský soud vycházel z nedostatečně zjištěného stavu věci, neboť odmítl provést výslech účetní stěžovatele a výslechy pracovníků Finančního úřadu v Klatovech k prokázání okolností, za kterých bylo vedeno jednání se stěžovatelem dne 23. 12. 2011. Při tomto jednání bylo postupováno v rozporu s daňovým řádem, neboť bylo využito jeho naivity, na základě čehož vystavil opravné daňové doklady, které byly podkladem pro opakovanou daňovou kontrolu na účelový finanční příspěvek v roce 2008.

[10] Stěžovatel rovněž namítl neústavnost úpravy obsažené v § 44 a § 44a zákona o rozpočtových pravidlech. Na základě těchto ustanovení je podle stěžovatele svěřeno správním orgánům rozhodování o trestních sankcích vůči fyzickým a právnickým osobám za porušení jejich povinností vůči státu ve vztazích, v nichž nemá stát vůči těmto osobám vrchnostenské postavení. V projednávané věci stát poskytl stěžovateli účelový finanční příspěvek, který nebyl jen v jeho zájmu, ale i v zájmu státu. Fakticky se v daném případě jednalo o dohodu dvou rovnoprávných subjektů, tedy soukromoprávní jednání státu a vlastníka památky. Pokud by byl vztah mezi těmito subjekty uznán za občanskoprávní, byla by úprava v § 44a odst. 11 až 13 zákona o rozpočtových pravidlech neústavní.

[11] Za neústavní považuje stěžovatel rovněž stanovení výše odvodu dle § 44a odst. 4 zákona o rozpočtových pravidlech, neboť výše odvodu dle písm. b) [dříve c)] tohoto ustanovení stanoví fixní odvod ve výši poskytnutého finančního příspěvku bez ohledu na rozsah a druh nesplnění stanovených podmínek. Nezáleží tedy na tom, jakou podmínku příjemce finančního příspěvku porušil a jak závažně, nedochází tedy k individualizaci jednotlivých případů. Není ani požadováno, aby příjemce finančního příspěvku porušení určité podmínky zavinil či aby ji dokonce způsobil. Připomněl, že odvod je nutné

považovat za trestní sankci. Poskytnutím účelového finančního příspěvku se jeho příjemce stává vlastníkem finančních prostředků, přičemž toto vlastnické právo podléhá ústavní ochraně. Odvod ve výši poskytnutého účelového finančního příspěvku shledává stěžovatel v rozporu se zásadou ústavní ochrany v případě nezaviněného porušení podmínek poskytnutí takového příspěvku. V případě nezaviněného i zaviněného porušení těchto podmínek je nutné poměřovat zájem státu na dodržování podmínek poskytnutí účelového finančního příspěvku se zájmem jeho příjemce na užití poskytnutých finančních prostředků na dosažení stanoveného cíle. Dle stěžovatele právní úprava odvodu neobstojí v rámci testu proporcionality, a to ani v případě zaviněného porušení podmínek poskytnutí finančního příspěvku. Možnost zohlednit individuální okolnosti konkrétního případu dalo Generální finanční ředitelství prostřednictvím Pokynu D-17 k rozhodování věci žádosti o prominutí odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně. Uvedený pokyn nemůže napravit neústavnost uvedené úpravy týkající se odvodů. Prominutí penále či odvodů je považováno za veřejnou podporu, která je regulována předpisy Evropské unie.

[12] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud přerušil řízení o kasační stížnosti a podal Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 44a odst. 4, případně také § 44a odst. 11 a 12 zákona o rozpočtových pravidlech, následně zrušil napadený rozsudek a rozhodnutí správních orgánů a přiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení.

[13] Žalovaný uvedl, že k zahájení opakované daňové kontroly vedl celý komplex skutečností, jejichž výčet je obsažen na stranách 3 až 5 protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 27. 2. 2013, č. j. 312467/13/2301-04703-402067, a ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 12. 2013, č. j. 1728520/13/2300-04703-402067 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Námitku neúčinnosti opravných daňových dokladů považuje za vyvrácenou, neboť nebyly prohlášeny za neplatné správním ani soudním orgánem. Vážnost vůle stěžovatele při vyhotovení opravných daňových dokladů byla nadto potvrzena jeho kroky následujícími po jejich vystavení; absence svobodné vůle stěžovatele v této souvislosti prokázána nebyla. Tvrzení stěžovatele o tom, že tyto daňové doklady vystavil na základě doporučení (respektive podvodného jednání) pracovníků Finančního úřadu v Klatovech, svědčí spíše o tom, že se snažil za každou cenu jakýmkoliv negativním následkům vyhnout.

[14] Považuje za irelevantní argumentaci stěžovatele, že obchodní zákoník nevázal možnost dodání díla na práci vlastních zaměstnanců. Tím, že došlo k vystavení opravných daňových dokladů, jak ze strany stěžovatele, tak ze strany společnosti Zámek Týnec s.r.o., bylo v konečném důsledku deklarováno, že stěžovatel pro tuto společnost žádné práce nevykonal.

[15] Podstatná pro posuzovanou věc je dle žalovaného skutečnost, že skutečným zhotovitelem díla byl stěžovatel, neboť vystavením opravných daňových dokladů byla popřena jeho účast, coby subdodavatele, na stavebních pracích. Současně je vyloučeno, aby společnost Zámek Týnec s.r.o., která nedisponovala zaměstnanci, sama realizovala opravy objektu, navíc ve dvou případech rovněž vystavila opravné daňové doklady. Nebyly tedy naplněny podmínky pro poskytnutí účelového finančního příspěvku, neboť v daném

případě chyběly faktury vystavené zhotovitelem díla, coby předpoklad pro oprávněné čerpání účelového finančního příspěvku.

[16] Dle žalovaného nedošlo k stěžovatelem tvrzeným vadám správního řízení. Dne 23. 12. 2011 proběhlo na Finančním úřadě v Klatovech několikahodinové jednání za účasti stěžovatele a jeho účetní, o jehož průběhu byl sepsán protokol č. j. 146370/11/133931401161. Stěžovatel byl poučen o možnosti uplatnit výhrady proti obsahu protokolu a o následcích odepření podpisu. Stěžovatel a jeho účetní však protokol podepsali a stěžovatel nevznesl žádné výhrady k jeho obsahu, ačkoli je mohl vznést, aniž by k tomu potřeboval odborné znalosti.

[17] K námitce neústavnosti uvedl, že tato námitka nebyla uplatněna v žalobě a nemůže být tedy posuzována v rámci řízení o kasační stížnosti.

[18] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud 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 stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[20] Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Ze správního spisu vyplynulo, že rozhodnutím Ministerstva kultury ze dne 13. 6. 2008, č. j. 5990/2008, byl stěžovateli poskytnut účelový finanční příspěvek ve výši 1 300 000 Kč na úhradu nákladů spojených s obnovou kulturní památky – zámku Týnec, rejstř. č. ÚSKP 13809/4-3453, obec Týnec, k. ú. Týnec u Janovic nad Úhlavou, okres Klatovy, Plzeňský kraj (dále jen „zámek Týnec“). Jednou z podmínek pro čerpání tohoto příspěvku bylo, že může být na uvedený účel čerpán pouze na základě proplacení faktur vystavených zhotovitelem na jím skutečně provedené práce. Stavební práce či jiné práce tedy nemohly být prováděny svépomocí. V květnu 2010 byla u stěžovatele provedena daňová kontrola Finančním úřadem v Klatovech (tehdy příslušným správcem daně), která byla zaměřena mimo jiné na účelový finanční příspěvek poskytnutý stěžovateli v roce 2008. Stěžovatel v rámci této kontroly předložil faktury vystavené na základě smlouvy o dílo společností Zámek Týnec s.r.o. (od 24. 4. 2013 došlo ke změně obchodní firmy na X s.r.o.), jejímž jediným společníkem a jednatelem byl stěžovatel. Při této kontrole nebylo zjištěno porušení rozpočtové kázně. Finanční úřad v Klatovech následně prováděl kontrolu na dani z příjmů fyzických osob v období od března do prosince 2011 a na DPH v období

od března 2011 do března 2012, obě za zdaňovací období roku 2008. Při těchto kontrolách bylo zjištěno, že stěžovatel dotované práce na opravách zámku Týnec provedl v roce 2008 sám prostřednictvím svých zaměstnanců. Stěžovatel rovněž v souvislosti s touto kontrolou vystavil opravné daňové doklady, které se vztahovaly také k fakturám, které předkládal v rámci daňové kontroly na čerpání účelového finančního příspěvku, který získal v roce 2008. Na základě těchto nových skutečností dalo Finanční ředitelství v Plzni (jako tehdy příslušný správce daně) podnět správci daně k opakované kontrole poskytnutého účelového finančního příspěvku dle § 85 odst. 5 daňového řádu.

[23] Dle § 85 odst. 5 daňového řádu je možné daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, opakovat pouze tehdy, pokud správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, anebo daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.

[24] Zákonnost opakované daňové kontroly se tedy posuzuje podle toho, zda byl naplněn některý ze zákonem stanovených důvodů pro opakovanou daňovou kontrolu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36). V nyní projednávané věci byly podkladem pro zahájení opakované daňové kontroly skutečnosti, které byly zjištěny u stěžovatele při daňové kontrole na dani z příjmů fyzických osob a DPH za rok 2008. Při této kontrole bylo zjištěno, že práce, na něž byl použit účelový finanční příspěvek v roce 2008, ačkoli byly fakturovány společností Zámek Týnec s.r.o. stěžovateli, nebyly fakticky touto společností pro stěžovatele vůbec vykonány. Tyto skutečnosti nebyly v rámci původní daňové kontroly vztahující se k účelovému finančnímu příspěvku na rok 2008 zjištěny, neboť stěžovatel velkou část účetních dokladů a skutečností nepředložil či neuvedl, ačkoli v závěru zprávy o daňové kontrole ze dne 5. 5. 2010, č. j. 54400/10/133980402067, prohlásil a podepsal, že ke kontrole předložil úplné a správné doklady a žádné nezatajil. V rámci původní daňové kontroly však pouze přiznal smluvní vztah mezi ním jako objednatelem a společností Zámek Týnec s.r.o. jako zhotovitelem. Zamlčel však smluvní vztah mezi ním jako zhotovitelem a společností Zámek Týnec s.r.o. jako objednatelem. V návaznosti na tato zjištění stěžovatel vystavil opravné doklady k DPH, jejichž vystavením došlo mimo jiné také ke stornování faktur hrazených přímo z účelového finančního příspěvku. Uvedené daňové doklady se staly hlavním podkladem pro opakovanou daňovou kontrolu, neboť tyto skutečnosti a důkazy nemohl správce daně uplatnit bez vlastního zavinění při původní daňové kontrole. Byly tedy naplněny podmínky pro opakovanou daňovou kontrolu dle § 85 odst. 5 daňového řádu. Správce daně však nevycházel pouze z opravných daňových dokladů, k těm přistoupily další zjištěné skutečnosti. Důvody pro opakovanou daňovou kontrolu jsou vymezeny v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 27. 2. 2013, č. j. 312467/13/2301-04703-402067, a rovněž ve zprávě o daňové kontrole, a zákonnost opakované daňové kontroly posoudily také správní orgány v rámci svých rozhodnutí a

krajský soud v napadeném rozsudku. Jejich závěrům o zákonnosti opakované daňové kontroly s ohledem na uvedené nelze ničeho vytknout.

[25] Námitky, které stěžovatel vztahoval k zákonnosti opakované daňové kontroly, se ovšem vážou spíše k samotnému věcnému posouzení nyní projednávané věci, a to zda došlo k porušení rozpočtové kázně, a tedy zákonnému vydání platebního výměru.

[26] Zdejší soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatel vystavil společnosti Zámek Týnec s.r.o. faktury č. 8001 až č. 8008, jejichž předmětem bylo provedení stavebních prací při obnově zámku Týnec. Společnost Zámek Týnec s.r.o. následně vystavila na tyto práce faktury č. 8001 až č. 8007 zpět stěžovateli. Na základě faktur č. 8001, č. 8002, č. 8003 a č. 8007 vystavených společností Zámek Týnec s.r.o. stěžovatel prokazoval splnění podmínek pro poskytnutí účelového finančního příspěvku. Následně v souvislosti s daňovou kontrolou na dani z příjmů fyzických osob a DPH za rok 2008 stěžovatel vystavil opravné daňové doklady č. 1103 ze dne 12. 9. 2011 a č. 1104 ze dne 21. 12. 2011, kterými opravil jím vystavené faktury č. 8001 až č. 8008. Společnost Zámek Týnec s.r.o. v návaznosti na uvedené vystavila rovněž opravný daňový doklad č. 1103 ze dne 21. 12. 2011, kterým opravila jí vystavené faktury č. 8003 až 8007.

[27] Na základě uvedených faktur lze vyvodit, že plnění ve prospěch společnosti Zámek Týnec s.r.o. se neuskutečnila, neboť stěžovatel provedl práce ve vlastní režii na jím evidovaném obchodním majetku. Stěžovatel jen vyfakturoval tyto práce společnosti Zámek Týnec s.r.o., která je následně vyfakturovala zpět stěžovateli, aby po formální stránce byly naplněny podmínky pro poskytnutí účelového finančního příspěvku. Skutečný stav se tedy lišil od stavu formálně právního, neboť stěžovatel společnosti Zámek Týnec s.r.o. žádné práce neposkytl. Faktury společnosti Zámek Týnec s.r.o. proto nemohly skýtat podklad pro vyplacení účelového finančního příspěvku. Jak již uvedl krajský soud, existence fakturace ještě sama o sobě neznamená, že došlo k uskutečnění faktického plnění (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103, a ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79). Splnění podmínek pro čerpání účelového finančního příspěvku není tedy možné prokázat jen formálně bezvadnými daňovými doklady; stěžovatel tak s ohledem na uvedené porušil rozpočtovou kázeň. Krajský soud a správní orgány při posuzování toho, zda byly splněny podmínky pro poskytnutí účelového finančního příspěvku, a to předložení faktur na uskutečněné práce, vycházely nejen z formálních náležitostí daňových dokladů, ale rovněž ze zjištěného skutečného stavu, tj. posuzovaly, zda došlo k uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak bylo stěžovatelem deklarováno. Nelze tedy přisvědčit námitce stěžovatele, že nebyl zjištěn skutečný stav bez důvodných pochybností.

[28] Krajský soud a také žalovaný uvedený závěr navíc podpořili tím, že některé faktury, kterými stěžovatel prokazoval splnění podmínek pro poskytnutí účelového finančního příspěvku, které byly vystaveny společností Zámek Týnec s.r.o., byly stornovány opravným daňovým dokladem č. 1103 ze dne 21. 12. 2011. Tímto stěžovatel ztratil podklad, kterým prokazoval splnění jedné z podmínek pro účelový finanční příspěvek. Stěžovatel tak ani po formální stránce v konečném důsledku nesplnil podmínky

poskytnutí účelového finančního příspěvku. Účelovost vzájemné fakturace mezi ním a společností Zámek Týnec s.r.o. stěžovatel ostatně sám potvrdil v průběhu daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob a DPH za rok 2008, což je zaznamenáno v protokolech o ústním jednání ze dne 12. 4. 2011, č. j. 49931/11/133931400108, a ze dne 5. 10. 2012, č. j. 138453/12/133931401161.

[29] K námitce vztahující se k zaměstnancům společnosti Zámek Týnec s.r.o. Nejvyšší správní soud konstatuje, že nezpochybňuje možnost subkontrahovat určité práce zhotovitelem díla. To ostatně nečinil žalovaný ani krajský soud, jak mylně uvádí stěžovatel. V nyní projednávané věci problém spočíval v tom, že stavební práce pro společnost Zámek Týnec s.r.o. provedl sám stěžovatel, který tyto práce prováděl na svém vlastním majetku, tedy svépomocí. Tento závěr umocňuje navíc skutečnost, že společnost Zámek Týnec s.r.o. následně všechny práce přefakturovala samotnému stěžovateli. Podstatné pro danou věc tedy bylo, že mezi stěžovatelem a společností Zámek Týnec s.r.o. nedošlo k žádnému faktickému plnění, nikoli to, zda společnost Zámek Týnec s.r.o. měla své vlastní zaměstnance.

[30] Stěžovatel namítal, že ve vztahu k jím vydaným opravným dokladům krajský soud nedocenil povahu vertikálního vztahu mezi ním a správcem daně a odkázal na judikaturu týkající se občanskoprávních jednání. K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že opravné daňové doklady stěžovatel nevydával ve vztahu ke správci daně, ale ve vztahu ke společnosti Zámek Týnec s.r.o., jejichž vztah na základě smlouvy o dílo je soukromoprávní. Jestliže tedy krajský soud hodnotil svobodnou a vážnou vůli stěžovatele při vydání opravných daňových dokladů na základě judikatury vztahující se k soukromoprávním jednáním, nelze v tomto postupu spatřovat jeho pochybení. Podstatné dále je, že krajský soud správně dovodil, že ze správního spisu neplyne, že by byl stěžovatel jakýmkoli způsobem nucen k vystavení opravných daňových dokladů. Stěžovatel zaslal Finančnímu úřadu v Klatovech vyjádření ze dne 29. 12. 2011 k výsledku kontrolního zjištění, kterým jej žádá o zohlednění opravných daňových dokladů. Uvedeným reagoval na skutečnost, že Finanční úřad v Klatovech při ústním jednání dne 23. 12. 2011 uzavřel, že stěžovatel neprokázal nárok na odpočet daně. Bylo na stěžovatelově uvážení, zda vystaví opravné daňové doklady či nikoliv. Jestliže nedomyslel, že opravnými daňovými doklady fakticky stornuje faktury, kterými prokazoval splnění podmínek pro čerpání účelového finančního příspěvku, lze uvedené přičítat pouze k jeho tíži, neboť měl možnost tento krok zvážit, nebyl k němu nucen a případně se o něm mohl poradit s odborníky. Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že v nyní projednávané věci je především podstatné, kdo ve skutečnosti provedl stavební práce na zámku Týnec, které byly předmětem faktur předkládaných k doložení splnění podmínek pro účelový finanční příspěvek, jak bylo rozvedeno výše.

[31] Námitku vztahující se k protokolu o ústním jednání ze dne 23. 12. 2011, č. j. 146370/11/133931401161, stěžovatel formuloval pouze obecně, aniž by konkretizoval, u čeho konkrétně krajský soud vycházel z toho, že co v tomto protokolu není uvedeno, se nestalo. V napadeném rozsudku krajský soud uvedl, že ze zmiňovaného protokolu nevyplývá, že by na stěžovatele byl ze strany Finančního úřadu v Klatovech vyvíjen nějaký nátlak. Toto však nebyla jediná úvaha, která vedla krajský soud k uvedenému závěru. Dle

pokračování

krajského soudu stěžovatel nebyl donucen k vystavení opravných daňových dokladů, neboť měl na výběr, zda je vystaví nebo ne, následně proto musel nést důsledky svého jednání, měl také dostatek času, aby si své rozhodnutí důkladně promyslel a pokud nedůvěřoval svému zástupci, měl si zvolit jiného. Krajský soud tedy vzal v úvahu řadu skutečností, na základě kterých dospěl k závěru, že ve vztahu k vystavení opravných daňových dokladů nebyl na stěžovatele vyvíjen žádný nátlak.

[32] Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem v tom, že by bylo nadbytečné provádět výslech účetní stěžovatele a tehdejších pracovníků Finančního úřadu v Klatovech k prokázání skutečností, za kterých bylo vedeno ústní jednání dne 23. 12. 2011. Jak již zdejší soud uvedl, porušení rozpočtové kázně bylo shledáno především na základě toho, že stěžovatel provedl stavební práce na zámku Týnec svépomocí, což podmínky pro čerpání účelového finančního příspěvku v roce 2008 neumožňovaly. Dokladová záležitost již byla pouze podpůrným argumentem. Z tohoto důvodu nebylo nutné provádět navržené důkazy, neboť by to na uvedeném závěru ničeho nezměnilo.

[33] Nelze přisvědčit ani námitkám o neústavnosti zákonných ustanovení o porušení rozpočtové kázně. Nejvyšší správní soud konstatuje, že stát, ačkoli sledoval se stěžovatelem společný zájem, byl vůči stěžovateli ve vrchnostenském postavení. Stěžovateli bylo na základě jeho žádosti vydáno Ministerstvem kultury dne 13. 6. 2008 rozhodnutí o poskytnutí účelového finančního příspěvku, č. j. 5990/2008, proto byla veřejnoprávní regulace zcela na místě. Stěžovatel tedy s Ministerstvem kultury žádnou dohodu neuzavřel. Stěžovatel pak prováděl práce na zámku Týnec svépomocí, čímž porušil podmínky pro poskytnutí uvedeného příspěvku. Předmětná podmínka mu byla dopředu známa a vědomě ji porušil, přičemž se snažil navodit stav, že všechny práce byly provedeny společností Zámek Týnec s.r.o.

[34] Nejvyšší správní soud přitom opakovaně dovodil, že na dotaci není právní nárok, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak (§ 14 zákona o rozpočtových pravidlech) 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. Je proto nasnadě, že příjemce dotace je povinen při nakládání s rozpočtovými prostředky dodržovat nejen zákonné podmínky, ale rovněž podmínky stanovené ve smlouvě či rozhodnutí o poskytnutí dotace (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2006, č. j. 1 Afs 92/2005 – 98, ze dne 19. 5. 2005, č. j. 2 Afs 8/2005 – 90, či ze dne 29. 2. 2008, č. j. 5 Afs 70/2007 – 50, anebo ze dne 11. 5. 2010, č. j. 2 Afs 4/2010 - 68).

[35] Podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech odvod za porušení rozpočtové kázně představuje částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. Z toho je tedy zcela zřejmý úmysl zákonodárce odvést při porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu odvod ve stejné výši, v jaké byla rozpočtová kázeň porušena, tedy i úmysl zohlednit při stanovení výše odvodu tu část peněžních prostředků, které byly čerpány v souladu s dohodnutými či stanovenými podmínkami.

[36] Tato zásada je soustavně zdůrazňována také v judikatuře Nejvyššího správního soudu, z níž plyne, že Nejvyšší správní soud v každém konkrétním případě váží, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či k odvodu odpovídajícímu konkrétnímu dílčímu pochybení. Nejvyšší správní soud se například v rozsudku ze dne 19. 5. 2005, č. j. 2 Afs 8/2005 – 71, zabýval případem, v němž příjemce dotace nesplnil podmínku současného vynaložení vlastních prostředků. Zdejší soud vyslovil, že *„povinnost příjemce dotace odvést do státního rozpočtu neoprávněně použité prostředky podle ustanovení § 30 odst. 1 zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice, vychází ze zásady, že stát je oprávněn stanovit podmínky pro poskytování prostředků ze svého rozpočtu relativně tvrdě a přísně. I když pochybení příjemce dotace zjevně nemá negativní dopad na státní rozpočet, jedná se přesto o porušení rozpočtové kázně.“* V rozsudku ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014 – 46, Nejvyšší správní soud dále konstatoval: *„K argumentaci stěžovatele § 14 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech, potažmo § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, je třeba dodat, že tato právní úprava, která dává poskytovateli dotace možnost stanovit předem v rozhodnutí o dotaci závažnost, resp. nezávažnost podmínek, které musí příjemce v souvislosti s použitím dotace splnit, s tím, že jejich nedodržení bude následně postiženo nižším odvodem za porušení rozpočtové kázně, nemůže být argumentem, v důsledku něhož by bylo možno rezignovat na výše konstatovanou judikaturu, která zcela oprávněně i výši odvodu podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech odvíjí od závažnosti zjištěného porušení stanovených podmínek dotace.“*

[37] Nejvyšší správní soud s ohledem na uvedené tedy neshledal, že by stěžovatelem citovaná ustanovení byla v rozporu s ústavním pořádkem, a proto není důvodu postupovat podle čl. 95 odst. 2 Ústavy.

[38] V projednávané věci byla hlavní podmínkou stanovenou v rozhodnutí Ministerstva kultury ze dne 13. 6. 2008, č. j. 5990/2008, jak správně uvedly již správní orgány a potvrdil krajský soud, povinnost stěžovatele provést práce na obnově nemovité kulturní památky – zámku Týnec dodavatelsky, na základě uzavřené smlouvy o dílo se zhotovitelem díla, nikoli vlastní prací (doklady pro poskytovatele příspěvku k finančnímu vypořádání také měly obsahovat kopie faktur, vystavených zhotovitelem díla, včetně soupisu provedených prací). Stěžovatel ovšem neprokázal, že by alespoň zčásti použil poskytnutý příspěvek v souladu s uvedenou podmínkou. Naopak bylo prokázáno, že veškeré práce, na něž mu byl poskytnut příspěvek, provedl sám; tím tuto podmínku zcela zásadním způsobem porušil. V takovém případě je uložení povinnosti odvést prostředky v celé výši legitimní a v souladu se zásadou proporcionality. Za popsané situace tedy nelze uvažovat ani o porušení vlastnického práva stěžovatele, kterému je poskytována ústavní ochrana.

[39] Závěrem lze s ohledem na argumentaci stěžovatele odkázat na institut prominutí odvodu obsažený v § 44a odst. 10 a 11 zákona o rozpočtových pravidlech (§ 44a odst. 12 a 13 zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění účinném od 20. 2. 2015 – pozn. NSS). Podle těchto ustanovení může být odvod za porušení rozpočtové kázně nebo penále za prodlení z důvodů hodných zvláštního zřetele zcela nebo zčásti prominut. Tento institut sloužící k odstranění či zmírnění tvrdosti, který z logiky věci lze využít až poté, co byly odvod za porušení rozpočtové kázně a případné penále nezměnitelným způsobem

pokračování

pravomocně vyměřeny, je institutem mimořádné povahy, jehož smyslem není nahrazovat úvahu, která náleží již do fáze samotného vyměření odvodu, resp. penále. V této souvislosti je ovšem třeba zdůraznit, že na prominutí odvodu (příp. penále) nemá žadatel právní nárok; právem, které mu v této souvislosti přísluší, je krom běžných procesních práv účastníka takového řízení nanejvýš právo na to, aby se správní uvážení dělo v zákonných mezích a nedošlo k jeho zneužití [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 – 54, který se zabývá problematikou soudního přezkumu obdobného institutu (prominutí daně podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů].

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl.

[41] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, a proto mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 22. srpna 2017

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu