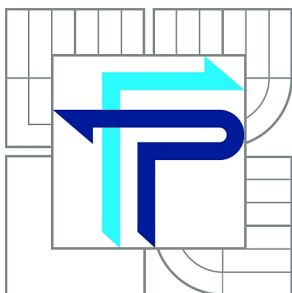


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

PORUŠOVÁNÍ PRINCIPŮ PRÁVNÍHO STÁTU PŘI KONTROLÁCH SPRÁVCE DANĚ

VIOLATION OF LEGAL STATE PRINCIPLES DURING TAX AUTHORITY AUDITS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

JAKUB ŠENKYŘÍK

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

JUDr. Ing. JAN KOPŘIVA, Ph.D.

BRNO 2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Šenkyřík Jakub

Daňové poradenství (6202R006)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Porušování principů právního státu při kontrolách správce daně

v anglickém jazyce:

Violation of Legal State Principles During Tax Authority Audits

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce

Analýza současného stavu

Vlastní návrhy řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

BAXA, J. a kol. Daňový řád – Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 1880 s. ISBN 978-80-7357-564-9.

DUBŠEKOVÁ HRSTKOVÁ, L. Správa daní podle daňového řádu. Brno: CERM, 2010. 87 s. ISBN 978-80-214-4159-0.

FILIP, J. Ústavní právo. Brno: Masarykova univerzita, 2008. 108 s. ISBN 978-80-210-4584-2.

HARVÁNEK, J. a kol. Teorie práva. Brno: Masarykova univerzita. 1998. 341 s. ISBN 80-210-1791-0.

LAJTKEPOVÁ, E. Veřejné finance. Brno: CERM, 2009. 160 s. ISBN 978-80-7204-618-8.

Vedoucí bakalářské práce: JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2013/2014.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 11.05.2014

Abstrakt

Předkládaná bakalářská práce se zabývá porušováním principů právního státu při kontrolách dotací. Vysvětluje mechanismy kontrolního systému a ukazuje na jeho slabiny. Závěrečná část obsahuje návrh doporučených kroků pro snížení zbytečných státních výdajů a obnovu důvěry občanů v tento kontrolní systém.

Abstract

This bachelor's thesis deals with the violation of legal state principles during grant audits. It explains the mechanisms of the current audit system, while pinpointing its flaws. The final part contains a recommended course of action to cut excessive state expenses and restore citizens' confidence in the control system.

Klíčová slova

kontrola dotace, veřejná správa, státní správa, správce daně, principy právního státu

Key words

grant audit, public administration, civil service, tax authority, legal state principles

Bibliografická citace mé práce:

ŠENKYŘÍK, J. *Porušování principů právního státu při kontrolách správce daně*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2014. 56 s. Vedoucí bakalářské práce JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně, dne 31. května 2014

.....
Jakub Šenkyřík

Poděkování

Tímto bych rád poděkoval vedoucímu mé bakalářské práce, JUDr. Ing. Janu Kopřivovi, Ph.D. nejen za užitečné rady a odborné vedení při jejím psaní, ale především za to, že mi toto téma vůbec umožnil zpracovat.

OBSAH

Úvod.....	10
Cíle práce, metody a postupy zpracování	11
1 Kontrolní činnost správce daně	12
1.1 Daňová kontrola	13
1.2 Kontrola čerpání dotací	13
1.2.1 Obecně o dotaci	13
1.2.2 Specifika kontroly čerpání dotace.....	14
2 Revize výsledků kontrolní činnosti správce daně	16
2.1.1 Odvolání.....	16
2.1.2 Obnova řízení.....	17
2.1.3 Přezkumné řízení	17
2.1.4 Prominutí daně ministrem financí.....	18
2.1.5 Řízení ve správním soudnictví.....	18
2.1.6 Řízení před Ústavním soudem.....	19
2.1.7 Zvláštní případ: prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně.....	20
3 Požadavky na kontrolní činnost správce daně v kontextu právního státu	21
3.1 Právní stát.....	21
3.2 Zásady zavazující správce daně při kontrolní činnosti	22
3.2.1 Zákonnost, legální licence, zdrženlivost a přiměřenost.....	23
3.2.2 Procesní rovnost, spolupráce, vstřícnost a slušnost	24
3.2.3 Rychlost a hospodárnost	25
3.2.4 Vonné hodnocení důkazů, legitimní očekávání a materiální pravda.....	26
3.2.5 Neveřejnost, oficialita a vyhledávání.....	27
4 Zkušenosti s problematicky provedenými kontrolami	29
4.1 První případ: série individuálních selhání úředních osob	29

4.1.1	Popis provedené kontroly,	29
4.1.2	Soupis porušených zásad právního státu	31
4.2	Druhý případ: ukázka vágnosti daňové a související legislativy	32
4.2.1	Modelový příklad a jeho popis	33
4.2.2	Potenciál pro porušování principů právního státu	33
5	Důsledky pro obchodní společnost a stát	36
5.1	Zbytečné výdaje soukromých subjektů i státního rozpočtu	36
5.2	Ztráta předvídatelnosti práva.....	37
5.3	Frustrace dotčených osob	38
6	Navrhovaná řešení	39
6.1	Inspirovat se relevantní judikaturou správních soudů.....	39
6.1.1	Mít na zřeteli dobrou víru příjemců dotací	40
6.1.2	Posuzovat konečné využití prostředků	41
6.2	Zavést povinnost definovat méně závažná porušení rozpočtové kázně.....	43
6.3	Odstranit duplicitu kontrol	45
6.4	Pořádat školení pro zaměstnance státní správy	47
	Závěr	49
	Seznam použitých pramenů	51
	Seznam použitých zkratek	55
	Seznamy obrázků, tabulek a příloh.....	56

ÚVOD

Právní principy jsou důležitým prvkem moderní demokracie. Jak dokládají dějiny 20. století, jejich porušování se negativním způsobem promítá do fungování státních institucí – právě tehdy se totiž z justice a státní správy v důsledku absence právních principů stal nejednou nástroj prosazování totalitní moci.¹

Dnes sice Evropu a ČR neohrožuje žádný diktátor, alespoň ne bezprostředně, ale prostor pro ohrožování základních principů právního státu existuje i nadále.

Takový prostor se otevřel v minulé dekádě ve specifické činnosti správce daně, kterou je kontrola dotací.² Nemocný systém, za který lze v současnosti tuto státní agendu označit, ohrožuje obchodní společnosti faktickou likvidací, prohlubuje pasiva státního rozpočtu a oslabuje víru občanů v náš stát a jeho instituce.

Bakalářská práce proto přijde s návrhy, jejichž cílem bude zásadním způsobem zlepšit fungování relevantní legislativy, zastavit spirálu zbytečných výdajů a přispět k tomu, aby byl při kontrolách dotací respektován veřejný zájem občanů ČR.

Text práce je rozdělen do šesti na sebe navazujících kapitol. První tři jsou teoretické, další dvě analytické a poslední tvoří návrhy, které mají za cíl ozdravit současný kontrolní systém dotací.

Jak bude přitom v práci ukázáno, prosazování základních právních principů je nezbytnou podmínkou k naplňování tohoto předsevzetí.

¹ Viz úvaha o právních principech v nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl.ÚS 33/97.

² Legislativa rozlišuje mezi dotacemi ze státního rozpočtu a strukturálních fondů EU, a dále u příjemců dotací mezi soukromými osobami a státními složkami. Z důvodu lepší názornosti se pro účely této práce dotací chápe účelová podpora ze státního rozpočtu soukromým osobám ve smyslu zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje. Většina popisovaných nešvarů je nicméně příznačná i pro ostatní druhy dotací, a proto budou závěry práce v omezené míře platné i pro ně.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Cílem bakalářské práce je ukázat na některé nedostatky státního systému kontrol dotací. Dále přijít s návrhy, které zvýší právní jistotu zainteresovaných osob, zlepší hospodárnost této státní agendy a posílí kompetentnost úředního personálu.

Naplnění takovýchto cílů se neobejde bez analýzy současné situace. Tato je náplní čtvrté a páté kapitoly, kdy je nejprve ilustrována nedostatečnost současného systému kontroly dotací na případech – včetně toho, které jednotlivosti jsou „špatně“ z hlediska principů právního státu –, a následně (v kap. 5) jsou tyto nedostatky vztaženy na celostátní úroveň. Podpůrným materiálem jsou zde mj. statistické údaje NKÚ.

Formulace samotných návrhů pak vychází nejenom z výše uvedené analýzy, ale inspirují se i dostupnou judikaturu správního soudnictví. Jednotlivé rozsudky totiž přináší nejenom podnětné závěry, ale i hlubší vhled do popisované problematiky. Začleněním judikatury navíc bakalářská práce získává potřebné pojítko s reálnou praxí.

Mezi využití metody patří analýza (kap. 4 a 5), komparace (např. správního a daňového řádu, pohledu na jejich užití – viz str. 22), abstrakce, interview aj.

Kapitoly 1 až 3 představují literární rešerši. Ta má za cíl ilustrovat právně-ekonomický rámec, ve kterém se subjekty při kontrolách správce daně pohybují. Napsání těchto kapitol předcházelo studium vybraných knižních a elektronických zdrojů, včetně relevantní právní úpravy platné v době psaní této práce.

1 KONTROLNÍ ČINNOST SPRÁVCE DANĚ

Správce daně jsou zpravidla myšleny orgány finanční správy podléhající Ministerstvu financí ČR, kterými jsou finanční úřady (a jejich jednotlivá územní pracoviště), jim nadřazené Odvolací finanční ředitelství v Brně a dále Generální finanční ředitelství v Praze.³ Tuto podobu finanční správa nabyla dne 1. 1. 2013 s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v rámci kterého došlo k její reorganizaci. Protože se však jedná o změnu poměrně novou, je z hlediska této práce účelné připomenout si i podobu daňové správy, která tomuto stavu předcházela:



Obrázek 1: Reorganizace daňové správy – vlevo předchozí, vpravo stávající stav (převzato z ⁴)

V této konstelaci se orgány finanční správy starají o výběr prostředků nezbytných pro financování potřeb státu, **a aby této své funkci byly schopny dostát, byly zákonodárcem nadány kompetencí provádět u daňových subjektů kontroly.** Autorovou ambicí není na tomto místě podat vyčerpávající a detailní přehled o veškeré kontrolní činnosti finanční správy. V následujících podkapitolách bude proto pojednáno pouze o té výšeči kontrolní činnosti správce daně, která je relevantní z hlediska tématu a pojetí předkládané bakalářské práce (nebudou zde tedy řešeny např. kontroly hospodaření obcí a příspěvkových organizací).

³ § 1 odst. 3 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky.

⁴ E-CONSULTING CZECH. Reorganizace české daňové správy od 1. ledna 2013. *E-cons.cz* [online]. [2014-18-01].

1.1 DAŇOVÁ KONTROLA

Daně jsou hlavním zdrojem příjmů veřejných rozpočtů;⁵ není proto divu, že se značná část pozornosti úředníků pracujících ve finanční správě ubírá právě tímto směrem.

Předmětem kontroly mohou být daně přímé i nepřímé; fyzických i právnických osob. **Jedná se o postup, prostřednictvím kterého správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů včetně jiných skutečností, které mohou mít vliv na stanovení jejich daňových povinností.** Přitom platí, že daňová kontrola musí mít vymezený rozsah. Musí se tedy jasně určit, které okolnosti, tvrzení, popř. povinnosti budou správcem daně prověřovány. Další zásadou je, že opakovat daňovou kontrolu v zásadě nelze. Výjimkou je případ, kdy se objeví nové skutečnosti a důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní kontrole.⁶

Kromě hmotněprávní úpravy (vyjádřené zejména v jednotlivých daňových zákonech) dopadá na oblast daňových kontrol především zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který slouží jako procesní předpis, prostřednictvím kterého se daňové právo hmotné uplatňuje. Dohromady pak tyto dva subsystémy daňového práva hmotného a procesního tvoří jeden celek a zároveň legislativní východiska pro kontroly daní v ČR.⁷

1.2 KONTROLA ČERPÁNÍ DOTACÍ

Kromě kontroly daní se správce daně zabývá i dotacemi. Protože tato problematika není na rozdíl od daňové kontroly v literatuře tak dobře rozpracována, obsahuje následující text kromě specifik samotné kontroly čerpání dotace i několik řádků vztahující se k dotaci v obecné rovině.

1.2.1 Obecně o dotaci

Dotace jsou veřejnou podporou projektů z různých oblastí, ať už v dopravě, výzkumu, vzdělávání nebo třeba zaměstnanosti; tato podpora může být přitom financována jak z fondů EU, tak i ze státního rozpočtu.⁸

⁵ LAJTKEPOVÁ, E. *Veřejné finance*. 2009. s. 53.

⁶ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*. 2010. s. 34.

⁷ Tamtéž, s. 4 – 5.

⁸ Tato práce se zabývá především druhou z variant.

Pro názornost; aby například stát podpořil výzkum, vývoj a inovace, poskytuje za těmito účely příjemcům tzv. účelovou podporu. Tato může nabývat buďto podoby zvýšení výdajů organizačních složek státu a územních samosprávných celků, nebo – a to je případ subjektů zřízených podle soukromého práva – právě formy dotace.⁹

Příjemce dotace poté dostává prostředky od jejího poskytovatele, kterým je v případě vědy a výzkumu zpravidla buďto Ministerstvo průmyslu a obchodu, nebo Ministerstvo zemědělství ČR.¹⁰ Tyto prostředky jsou následně přidělovány na základě **smlouvy o poskytnutí podpory**, která upravuje vztah mezi těmito dvěma subjekty. Nejenomže vymezuje cíle a termíny zahájení a ukončení projektu, ale obsahuje také i další dílčí náležitosti, včetně toho, jak se budou vykazovat náklady projektu a jakým způsobem budou řešeny případné spory.¹¹

1.2.2 Specifika kontroly čerpání dotace

Protože je dotace výdajem státního rozpočtu,¹² má stát z pochopitelných důvodů zájem kontrolovat čerpání takto vynaložených prostředků. Tato kontrola je zajišťována jak poskytovatelem dotace, tak i příslušnými finančními úřady, a to podle zvláštního právního předpisu upravující finanční kontrolu,¹³ přičemž vzájemné vztahy mezi kontrolními orgány a kontrolovanými osobami se řídí částí třetí zákona o státní kontrole, respektive kontrolním řádem, kterým bude stávající zákon v době obhajoby této práce nahrazen.¹⁴

Pokud kontrola dopadne pro výzkumnou organizaci nedobře, tzn. je například kontrolním orgánem tvrzeno, že peněžní prostředky získané v rámci dotace byly použity neoprávněně, je následně konstatováno porušení rozpočtové kázně,¹⁵ na základě kterého jsou tomuto subjektu vyměřeny odvody a penále. Správa těchto odvodů je již výlučně v gesci místně příslušného finančního úřadu dle daňového řádu¹⁶; počínaje tímto okamžikem má tedy porušitel rozpočtové kázně pozici daňového subjektu **a mělo by**

⁹ § 4 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje.

¹⁰ § 4 odst. 2 písm. a) tamtéž.

¹¹ § 9 odst. 1 tamtéž.

¹² § 7 odst. 1 písm. d) zákona č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla.

¹³ § 39 odst. 1 tamtéž.

¹⁴ § 13 odst. 1 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole.

¹⁵ § 44 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla.

¹⁶ § 44a odst. 3 tamtéž.

mu být umožněno uplatnit všechny řádné i mimořádné opravné prostředky dané tímto právním předpisem, o kterých bude pojednáno v dalších částech práce.¹⁷

Zatímco jsou tedy daňové kontroly řešeny dle daňového řádu, je kontrola dotace specifickým druhem státní kontroly, kterou dle zákona vykonává jak ministerstvo, respektive poskytovatel dotace, tak i místně příslušný správce daně. Stěžejními právními předpisy dopadající na tuto oblast pak jsou jednak zákony o finanční a o státní kontrole, jednak subsidiárně správní řád. V případě konstatování porušení rozpočtové kázně a vyměření odvodů se pak užije daňového řádu.

¹⁷ § 44a odst. 9 zákona č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla.

2 REVIZE VÝSLEDKŮ KONTROLNÍ ČINNOSTI SPRÁVCE DANĚ

Rozhodování správce daně funguje ve dvou instancích s cílem eliminovat možná pochybení prvostupňového správce daně a zajištění vyšší kvality jednotlivých rozhodnutí. Ať už se jedná o nezákonný platební výměr nebo konstatování porušení rozpočtové kázně, **právní subjekt má mít vždy možnost dosáhnout revize výsledků kontrolní činnosti finančních úřadů**. K tomuto účelu je k dispozici hned několik prostředků ochrany; níže jsou uvedené ty nejdůležitější z hlediska tématu a pojetí bakalářské práce.¹⁸

2.1.1 Odvolání

Nejběžnějším opravným prostředkem je odvolání. Pokud tohoto instrumentu chce daňový subjekt využít, musí se odvolat včas; to znamená do 30 dnů ode dne, kdy mu bylo doručeno rozhodnutí. Daňový subjekt by přitom měl vzít na vědomí, že podané odvolání nemá odkladný účinek.¹⁹

Prvoinstanční správce daně má následně hned několik možností, jak s podaným odvoláním naložit. Pokud je odvolání nepřipustné nebo bylo podáno po lhůtě, odvolání zamítne a odvolací řízení zastaví. Pokud je však odvolání podáno včas, je přípustné a zároveň správce daně uzná svoji chybu, může přistoupit buď k úplné, nebo částečné autoremeduře, kdy podanému odvolání v plném nebo částečném rozsahu vyhoví.²⁰

V ostatních případech putuje odvolání spolu s příslušnou částí spisu a stanoviskem správce daně v prvním stupni k odvolacímu orgánu. Takovým orgánem je v případě odvolání vůči rozhodnutí finančního úřadu příslušné finanční ředitelství, výsledkem jehož činnosti je buď zamítnutí odvolání, nebo změna napadeného rozhodnutí, případně rovnou jeho zrušení a zastavení řízení. Uplatňuje se zde princip *apelace*, nikoliv *kasace*; finanční ředitelství tedy například nemůže napadené rozhodnutí zrušit a vrátit zpět finančnímu úřadu – musí o něm vždy rozhodnout bez toho, aby jej vrátilo.²¹

¹⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*. 2010. s. 43.

¹⁹ Tamtéž, s. 44.

²⁰ Tamtéž, s. 45.

²¹ Tamtéž, s. 46.

2.1.2 Obnova řízení

Obnova řízení přichází v úvahu tehdy, kdy je třeba napadnout pravomocné rozhodnutí, o kterém je jedna ze zúčastněných stran přesvědčena, že je nesprávné. V případě, že o obnovu řízení požádá daňový subjekt, jedná se o mimořádný opravný prostředek, pokud se řízení obnoví z moci úřední, mluvíme pak o dozorčím prostředku.²²

Důvody pro obnovu řízení jsou taxativně vymezeny daňovým řádem. Řízení lze obnovit, jestliže

- a) *„vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,*
- b) *rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku,*
- c) *rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, nebo*
- d) *rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu předcházející řízení.“²³*

Daňový subjekt podává návrh na obnovu řízení u správce daně, který ve věci rozhodoval v první instanci; ten v prvním stádiu obnovu buď zamítne, nebo povolí. V případě povolení následuje druhá fáze, a tou je samotné obnovené řízení, jehož výsledkem je nové rozhodnutí. Tímto rozhodnutím ve věci se původní rozhodnutí ruší a nahrazuje. Cílem by měla být náprava vad ve skutkových zjištěních, ze kterých správce daně při vydání napadeného rozhodnutí vycházel.²⁴

2.1.3 Přezkumné řízení

Přezkumné řízení je specifické v tom, že na něj daňový subjekt automaticky nemá nárok. Může být zahájeno pouze z moci úřední, přičemž podnět k jeho zahájení může podat kterýkoliv správce daně i kterákoliv osoba zúčastněná na správě daní. Tento

²² HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*. 2010. s. 46.

²³ § 117 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

²⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*. 2010. s. 46 – 47.

dozorčí prostředek přichází v úvahu tehdy, kdy dojde k nezákonnostem či podstatným vadám v řízení; právě tehdy by totiž měl správce daně postupovat z moci úřední tak, aby byla nezákonnost napravena.²⁵

Stejně jako u obnovy řízení, i zde na sebe navazují dvě stádia. V první fázi nařizuje nadřízený správce daně podřízenému, aby tento přezkoumal svoje rozhodnutí. V té druhé se odehrává samotné přezkumné řízení; správce daně je zde vázán jednak důvody, pro které bylo řízení nařízeno, jednak právním názorem nadřízeného správce daně. Výsledkem této druhé fáze je buď zrušení, změna, nebo ponechání původního rozhodnutí. Platí, že proti novému rozhodnutí se lze odvolat.²⁶

2.1.4 Prominutí daně ministrem financí

V dobách platnosti zákona o správě daní a poplatku mohl daňový subjekt podat žádost ministrovi financí o prominutí daně a příslušenství. Dnes už toto lze provést jen z moci úřední, a to v případech mimořádných událostí, nebo tehdy, existují-li nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů.²⁷

2.1.5 Řízení ve správním soudnictví

Selžou-li všechny řádné opravné prostředky, které má daňový subjekt k dispozici, může se obrátit na soustavu správního soudnictví.²⁸ Tu v ČR tvoří krajské soudy spolu s Nejvyšším správním soudem.²⁹

Řízení se zahajuje žalobou vůči správci daně, který rozhodl v posledním stupni sporné věci. Tato žaloba přitom musí být podána do dvou měsíců poté, kdy daňovému subjektu bylo doručeno rozhodnutí správce daně. Pokud se ukáže jako důvodná, zruší soud napadené rozhodnutí pro jeho nezákonnost, případně pro vady v řízení; stejně tak mohou být rušena i související předešlá rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně.³⁰

Proti rozsudku krajského soudu lze následně ve lhůtě dvou týdnů po jeho doručení podat i kasační stížnost, kterou projednává Nejvyšší správní soud. Shledá-li ji

²⁵ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*. 2010. s. 47.

²⁶ Tamtéž, s. 47 – 48.

²⁷ Tamtéž, s. 49.

²⁸ § 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

²⁹ § 3 odst. 1 tamtéž.

³⁰ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*. 2010. s. 50.

důvodnou, zruší předchozí rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k dalšímu řízení. V opačném případě NSS kasační stížnost rozsudkem zamítne.³¹

V souvislosti s fungováním NSS nelze opomenout ani jeho nezanedbatelnou úlohu v oblasti zlepšování veřejné kontroly výkonu soudnictví. Na svých internetových stránkách nssoud.cz tak poskytuje v anonymizované podobě rozhodnutí svá, jakož i rozhodnutí správních senátů krajských soudů. Autor práce rovněž velice pozitivně vnímá fakt, že NSS ČR jednou měsíčně vydává Sbíрку rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ve které se krom jiného uveřejňují vybraná rozhodnutí, stanoviska a zásadní usnesení NSS, což přispívá k jednotě rozhodování správních soudů.³²

2.1.6 Řízení před Ústavním soudem

Pokud právnická nebo fyzická osoba nabude dojmu, že bylo zásahem orgánu veřejné moci porušeno její právo nebo svoboda zaručené ústavním pořádkem, může podat ústavní stížnost. Takovou stížnost následně vyřizuje Ústavní soud, pro který jsou při hodnocení jednotlivých případů základním měřítkem ústavní normy.³³

Navrhovatel musí ústavní stížnost podat zpravidla ve lhůtě 60 dnů od doručení rozhodnutí o posledním procesním prostředku, který zákon stěžovateli k ochraně jeho práv přiznává. Tím se rozumí vyčerpání řádných i mimořádných opravných prostředků, vyjma návrhu na obnovu řízení. Výjimkou z tohoto pravidla je situace, kdy by docházelo ke značným průtahům v řízení o opravném prostředku, v důsledku kterých by stěžovateli mohla vzniknout vážná a neodvratitelná újma – v takovém případě stačí použití alespoň jednoho opravného prostředku (např. odvolání).³⁴

Vyhoví-li Ústavní soud stížnosti, může v nálezu napadené rozhodnutí orgánu veřejné moci zrušit, případně tomuto orgánu zakázat, aby v porušování práv a svobod pokračoval. Dále je v kompetenci ÚS po stejném orgánu požadovat, aby, pokud je to možné, obnovil stav, který panoval před porušením práv dotčeného subjektu. A konečně, podobně jako správní soudy, i ÚS může zrušit nejenom rozhodnutí orgánu

³¹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*. 2010. s. 50.

³² NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. O sbírce rozhodnutí. *Nssoud.cz* [online]. [2014-08-01].

³³ FILIP, J. *Ústavní právo*. 2008. s. 97.

³⁴ Tamtéž, s. 105 – 106.

poslední instance, ale i rozhodnutí z předchozích řízení, prokazují-li i tyto ústavní vady.³⁵

2.1.7 Zvláštní případ: prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně

Zákon o rozpočtových pravidlech v ustanoveních § 44a umožňuje fyzickým a právnickým osobám, kterým byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně, požádat Generální finanční ředitelství o jeho prominutí. GŘ pak může z důvodů zvláštního zřetele této žádosti zčásti nebo zcela vyhovět; daňový subjekt ovšem o toto prominutí musí zažádat do jednoho roku ode dne nabytí právní moci platebního výměru, a to prostřednictvím příslušného finančního úřadu.³⁶

Nejnovější statistiky ukazují, že je takto v současné době ze strany GŘ promíjeno 73% z celkové částky vyměřených odvodů a penále.³⁷ Tato vysoká míra promíjení odvodů je dána okolnostmi, které neúměrně zatěžují kontrolní systém dotací a o kterých bude blíže pojednáno v kapitolách 4, 5 a 6 této práce.

³⁵ FILIP, J. *Ústavní právo*. 2008. s. 107.

³⁶ § 44a odst. 10 – 11 zákona č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla.

³⁷ NKÚ. Stát promíjí tři čtvrtiny odvodů za porušení rozpočtové kázně. *Nku.cz* [online]. [2014-01-07].

3 POŽADAVKY NA KONTROLNÍ ČINNOST SPRÁVCE DANĚ V KONTEXTU PRÁVNÍHO STÁTU

Obsahem této části práce je pojednání o požadavcích, které na činnost správců daně a potažmo celou státní správu klademe my, občané státu, který si říká *právní*.

3.1 PRÁVNÍ STÁT

„Rechtsstaat“, „etat de droit“ nebo v češtině „právní stát“ je terminus technicus, který reprezentuje soubor ideálů podoby moderního demokratického zřízení.³⁸ Nebylo tomu tak vždy; na počátku 20. století někteří právní filozofové zastávali myšlenku, že „*každý stát musí být (ex definitio) právním státem*.“³⁹ Teprve až pád Výmarské republiky a události druhé světové války daly impuls k opuštění těchto formalistických pozic a k pojetí pojmu právního státu jako přirozenoprávního konceptu.⁴⁰

Co kdysi bývalo pouhými teoretickými postuláty, našlo v průběhu let svůj pozitivně právní odraz v legislativách řady demokratických států po celém světě.

K odkazu myšlenek právního státu se hlásí i Česká republika, a proto je náš právní řád hodnotově orientován. **Namísto mechanického ztotožňování práva s právními texty, tolik typického pro totalitní státy, se u nás vedle právních pravidel prosazují také principy a zásady⁴¹, které hodnoty právního státu ztělesňují.** Je jimi mj. ovlivněn i text ústavního pořádku a součástí právního řádu jsou nezávisle na tom, zda jsou výslovně obsaženy v právních předpisech, či nikoliv.⁴²

Právní principy jsou tedy pro orgány státní správy závazné, avšak na rozdíl od klasických norem se nikdy neuplatňují podle modelu „všechno, nebo nic“. Zatímco v případě dvou vzájemně si protiřečících norem se rozpor může vyřešit jediné tak, že se prosadí pouze jedna z nich, např. dle pravidla *lex specialis derogat legi generalis* nebo *lex posterior derogat legi priori*; v případě vzájemného střetu dvou právních zásad se

³⁸ HARVÁNEK, J. a kol. *Teorie práva*. 1998. s. 88.

³⁹ Tamtéž, s. 99.

⁴⁰ Tamtéž, s. 95.

⁴¹ Někteří autoři rozlišují mezi zásadami a principy. V této práci se oba pojmy chápou jako synonyma.

⁴² Nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl.ÚS 33/97.

poměřuje, která z nich se uplatní ve větší míře při minimalizaci zásahů do zásady druhé. Principy tedy mohou směřovat proti sobě, aniž by se navzájem vylučovaly.⁴³

3.2 ZÁSADY ZAVAZUJÍCÍ SPRÁVCE DANĚ PŘI KONTROLNÍ ČINNOSTI

Co se správců daně týče, k jejich veškeré, tedy i kontrolní činnosti, se váže hned několik základních principů právního státu, jako je například zásada zákonnosti, rychlosti nebo legitimního očekávání. Nadto správní i daňový řád vyjmenovávají některé další zásady, které z hodnot a ideálů právního státu více či méně vychází – jedná se například o princip hospodárnosti státní správy, vstřícnosti nebo ochrany práv nabytých v dobré víře – a které musí státní orgány, finanční správu nevyjímaje, taktéž dodržovat.⁴⁴

Zásady pro správu daní a související kontroly se snaží vyjmenovat v § 5 až 9 daňový řád, nicméně se zdá, že nepanuje shoda v názoru na to, zda se zásady v té podobě, v jaké jsou uvedené v daňovém řádu, vztahují i na kontrolu dotací prováděných finančními úřady. Jedni tvrdí, že jelikož se při správě odvodů postupuje s ohledem na § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech podle daňového řádu, je i samotný odvod za porušení rozpočtové kázně daní ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád,⁴⁵ a o samotné kontrole mluví jako o daňovém řízení.⁴⁶ Druzí naopak odvod za porušení rozpočtové kázně vnímají jako pokutu a domnívají se, že pro aplikaci daňového řádu není důvod.⁴⁷ Někteří dokonce vnímají celé angažmá finanční správy a MF v kontrolním systému dotací jako cizorodý prvek, kdy dochází k "zneužívání" DŘ.⁴⁸ Zákon v tomto ohledu bohužel říká jenom to, že okamžikem porušení rozpočtové kázně má příjemce dotace pozici daňového subjektu⁴⁹, avšak nezmiňuje se už, podle jakého procesního předpisu – zda daňového, nebo správního řádu – má samotná kontrola předcházející rozhodnutí o porušení rozpočtové kázně proběhnout.

⁴³ BAXA, J. a kol. *Daňový řád – Komentář*. 2011. s. 29 – 30.

⁴⁴ § 2 - 8 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád a § 5 - 9 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

⁴⁵ Viz argumentace finanční správy při sporu o penále k odvodu za porušení rozpočtové kázně popsána v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j.: 1 Afs 53/2013-33.

⁴⁶ Viz názory finanční správy na svých internetových stránkách: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/odvody-za-porueni-rozpocetove-kazne/dotazy-a-odpovedi>.

⁴⁷ EKOLOGICKÝ PRÁVNÍ SERVIS. Můžu požadovat výsledky finanční kontroly ohledně použití dotace? *Eps.cz* [online]. [2014-07-01].

⁴⁸ GOOD GOVERNANCE. Nový zákon z dílny Good Governance. *Good-governance.cz* [online]. [2014-01-07].

⁴⁹ § 44a odst. 9 zákona č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla.

Autor se domnívá, že je vcelku jedno, kdo má pravdu, protože se většina principů zmíněných v § 5 až 9 daňového řádu uplatní – snad až s výjimkou zásady nevěřejnosti – při kontrolách čerpání dotací tak jako tak. Je to dáno jednak tím, že "základní zásady činnosti správních orgánů" (právní úprava SŘ) a "základní zásady správy daní" (právní úprava DŘ) jsou de facto identické; dále pak tím, že ty opravdu základní principy právního státu, jako jsou zákonnost nebo ochrana legitimního očekávání, vycházejí již z ústavního pořádku a uplatní se napříč celým právním řádem bez ohledu na to, zda je ten či onen procesní předpis zmíní.⁵⁰ Proto, ačkoliv bude v následujícím výčtu právních zásad pro zachování přehlednosti postupováno podle struktury daňového řádu, jedná se v naprosté většině o požadavky, které se vážou k celé kontrolní činnosti správce daně, včetně kontrol čerpání dotací.

Protože jejich vyjádření často vychází z hodnot a ideálů demokratického právního státu, považuje autor za esenciální zmínit následující zásady a ve své práci z jejich naplňování udělat ukazatel toho, nakolik se k principům právního státu hlásí finanční správa naší země:

3.2.1 Zákonnost, legální licence, zdrženlivost a přiměřenost

Zásada legality je dle důvodové zprávy⁵¹ k daňovému řádu promítnutím čl. 11 odst. 5 Listiny, který říká, že „daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“⁵² a vylučuje tedy, aby je stanovovala výkonná moc. Protože je však zásada zákonnosti širší a vyjadřuje vázanost veškeré činnosti správce daně právním řádem, dá se dovozovat⁵³, že ústavním základem této zásady je patrně spíše čl. 2 odst. 2 Listiny:

„Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.“⁵⁴

Jinými slovy, **správce daně a správní orgány obecně mohou činit pouze to, co jim zákony dovolují**; vázanost právním předpisem přitom neznamena pouze vázanost jeho

⁵⁰ BAXA, J. a kol. *Daňový řád – Komentář*. 2011. s. 34 – 35.

⁵¹ PSP ČR. Důvodová zpráva DŘ. *Psp.cz* [online]. [2014-07-01].

⁵² Čl. 11 odst. 5 ústavního zákona č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.

⁵³ BAXA, J. a kol. *Daňový řád – Komentář*. 2011. s. 34.

⁵⁴ Čl. 2 odst. 2 ústavního zákona č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.

textem, ale i jeho smyslem a účelem.⁵⁵ **Naopak daňové subjekty a třetí osoby toto zákonné zmocnění nepotřebují a mohou činit cokoliv, co jim zákon výslovně či implicitně nezakazuje.**⁵⁶

Obdobná je z hlediska ústavního základu i **zásada legální licence**. Tato mj. říká, že pokud se nedá rozbořem právního předpisu dojít k jednoznačnému závěru, zda daná pravomoc správci daně přísluší, či nikoliv, a jde-li navíc o pravomoc, jejíž realizací by mohlo být zasaženo do osobní či majetkové sféry daňového subjektu, **je zcela na místě uvažovat, že správce daně takovou pravomoc nemá**. Zásada legální licence se promítá také tam, kde správce daně sice pravomoc má, ale užije ji v rozporu s jejím účelem. Taková situace se pak chápe buď jako zneužití pravomoci (v případě vázaného rozhodování), nebo zneužití správního uvážení (tam, kde zákon ponechává správci daně určitý prostor k uvážení). Oboje je důvodem pro zrušení rozhodnutí pro nezákonnost.⁵⁷

Poslední zásadou, kterou v § 5 zmiňuje daňový řád, je **zásada zdrženlivosti a přiměřenosti**:

*„Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“*⁵⁸

Toto zásada dle autorova názoru nepotřebuje rozsáhlý výklad a analýzu; dodejme snad jen, že ono „šetření práv“ se v tomto ustanovení vztahuje i na **práva nabytá v dobré víře**.⁵⁹

3.2.2 Procesní rovnost, spolupráce, vstřícnost a slušnost

Zásada procesní rovnosti znamená, že jak daňové subjekty, tak i třetí osoby mají rovná procesní práva i povinnosti. Nezáleží přitom na tom, zda se jedná o fyzickou nebo

⁵⁵ BAXA, J. a kol. *Daňový řád – Komentář*. 2011. s. 34.

⁵⁶ Čl. 2 odst. 4 ústavního zákona č. 1/1993, Ústava České republiky a dále čl. 2 odst. 3 ústavního zákona č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.

⁵⁷ BAXA, J. a kol. *Daňový řád – Komentář*. 2011. s. 35.

⁵⁸ § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

⁵⁹ BAXA, J. a kol. *Daňový řád – Komentář*. 2011. s. 36.

právníckou osobu; živnostníka či nadnárodní korporaci.⁶⁰ Jako v mnoha dalších případech, i zde se ze strany daňového řádu nejedná o zavádění nového standardu: otázka rovnosti pro oblast procesního práva je již řešena v čl. 37 odst. 3 Listiny;⁶¹ toto ustanovení daňového řádu proto dle mého názoru více než cokoliv jiného plní spíše informační funkci.

Zásada součinnosti zdůrazňuje nutnost vzájemné spolupráce osob zúčastněných na správě daní (tj. daňový subjekt a třetí osoby) a správce daně. Spolupráce je zde chápána jako právo náležící oběma stranám, kterému zrcadlově odpovídá povinnost protistrany. Jinými slovy, součinný musí být nejenom daňový subjekt, ale i správce daně.⁶² Tuto povinnost musí správce daně plnit *vstřícně*. **V rámci zásady vstřícnosti a slušnosti jsou úřední osoby povinny vyvarovat se nezdvořilostí a v případě pochybností se přiklonit k výkladu právního předpisu, který je příznivý daňovému subjektu.**⁶³

Zásadou poučovací se v kontextu daňového řádu rozumí povinnost správce daně poučit osoby zúčastněné na správě daní o jejich právech a povinnostech v souvislosti se svým úkonem tak, aby jim bylo umožněno uplatnění těchto jejich práv.⁶⁴

3.2.3 Rychlost a hospodárnost

Na délku řízení má vliv celá řada faktorů, počínaje skutkovou či právní složitostí a konče chováním účastníků; bylo by tedy neopodstatněné chtít po správci daně, aby všechna řízení trvala stejnou dobu. Na druhou stranu by však rychlost řízení neměla být negativně ovlivňována nedostatečností na straně správce daně. Z hlediska **zásady rychlosti** je proto nepřijatelné, aby „*délku řízení k tíži osob zúčastněných na správě daní nepříznivě ovlivňovaly takové jevy, jakými jsou složitost a nepřehlednost zákonodárství a jeho časté změny, nedostatečné personální vybavení správce daně, nekvalifikovanost úředních osob, nedostatečná součinnost jiných orgánů veřejné moci,*

⁶⁰ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*. 2010. s. 14.

⁶¹ Čl. 37 odst. 3 ústavního zákona č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.

⁶² HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*. 2010. s. 14.

⁶³ BAXA, J. a kol. *Daňový řád – Komentář*. 2011. s. 46.

⁶⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*. 2010. s. 14.

*apod. Stejně tak není podstatné, jestli je konkrétní úřad "zavalen" množstvím řešených věcí nebo jaké je jeho materiální a technické zázemí.“*⁶⁵

Listina v čl. 38 odst. 2 stanovuje, že má každý právo mj. na to, aby byla jeho věc projednána bez zbytečných průtahů; jedná se tedy o jednu z dalších zásad mající svůj základ v ústavním pořádku.⁶⁶ Z povahy věci tedy vyplývá, že se zásada rychlosti vztahuje nejen na daňové řízení v užším slova smyslu, ale i na postupy správce daně mimo něj. Stejně tak platí, že v případě, kdy např. rozhodnutí finančního úřadu může mít vliv na výsledek jiného řízení, snaží se tento úřad rozhodnout ještě před ukončením onoho souvisejícího řízení.⁶⁷

Zároveň je dle **zásady hospodárnosti** povinností správce daně počínat si tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady (tedy ani státnímu rozpočtu a potažmo daňovým poplatníkům).⁶⁸

3.2.4 Volné hodnocení důkazů, legitimní očekávání a materiální pravda

Zásada volného hodnocení důkazů vychází z toho, že neexistují pevná pravidla pro určování věrohodnosti důkazů a míry důkazů potřebných pro prokázání té které skutečnosti. Každý případ je proto posuzován individuálně, na základě vnitřního přesvědčení správce daně. To ale neznamená, že je v jeho postupu přípustná libovůle. Naopak, správce daně se musí držet přísně logického postupu, který je opřený o znalost právních předpisů, právní vědomí a v neposlední řadě také o všestranné a hluboké zhodnocení důkazů v jejich vzájemných souvislostech, **a to s přihlédnutím ke všem okolnostem případu.**⁶⁹

Mimořádný má pro správu daní význam **zásada legitimního očekávání**. Ta zjednodušeně řečeno zakazuje správci daně vydávat překvapivá rozhodnutí a vede jej k účtě k ustálené rozhodovací praxi; to vše za účelem ochrany právní jistoty daňových

⁶⁵ BAXA, J. a kol. *Daňový řád – Komentář*. 2011. s. 48.

⁶⁶ Čl. 38 odst. 2 ústavního zákona č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.

⁶⁷ BAXA, J. a kol. *Daňový řád – Komentář*. 2011. s. 48.

⁶⁸ Tamtéž, s. 49.

⁶⁹ Tamtéž, s. 52 – 53.

subjektů pod základní premisou, že jedná-li někdo v oprávněné důvěře v právo, nemá být v této své důvěře zklamán.⁷⁰

Tato zásada opět vychází z ústavního pořádku a byla už v předchozí době i přes absenci legislativního vyjádření dovozovaná judikaturou jako jeden ze základních znaků právního státu. Odvozuje se od ní mj. i princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí a výkladem práva správními soudy. V důsledku toho je zakázáno rozhodovat rozdílně ve skutkově shodných nebo podobných případech; byla-li specifická věc v minulosti rozhodnuta za určitých podmínek určitým způsobem, má být do budoucna v obdobných případech rozhodováno obdobně.⁷¹ Tím je zachován princip rovnosti.⁷²

Významnou úlohu zde sehrává ustálená judikatura Ústavního soudu a správního soudnictví v čele s Nejvyšším správním soudem. Ta má v materiálním smyslu povahu právní normy, a pokud se od ní nižší soudy či správní orgány nevyzpytatelně a bez patřičného odůvodnění při svém rozhodování odchýlí, má toto nerespektování judikatury za následek porušení práva na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny, neboť takový postup nutně porušuje princip legitimního očekávání, předvídatelnosti a právní jistoty.⁷³

Dále by měl správce daně podle **zásady materiální pravdy** vycházet pouze ze skutečného obsahu právních úkonů a neakceptovat stav formálně právní, pokud zastírá skutečný stav okolností rozhodných pro správu daní.⁷⁴

3.2.5 Neveřejnost, oficialita a vyhledávání

Důkazní břemeno v daňovém řízení leží na daňovém subjektu; ten má povinnost správce daně seznámit se všemi skutečnostmi, které mohou ovlivnit výši daně. Tyto informace je však třeba chránit proti zneužití nepovolanými osobami, a proto daňový

⁷⁰ BAXA, J. a kol. *Daňový řád – Komentář*. 2011. s. 54.

⁷¹ Tamtéž, s. 54 – 55.

⁷² Čl. 1 ústavního zákona č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.

⁷³ BAXA, J. a kol. *Daňový řád – Komentář*. 2011. s. 56.

⁷⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*. 2010. s. 15.

řád přichází se **zásadou neverejnosti**, která zavazuje úřední osoby povinnosti zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly.⁷⁵

Zásada officiality znamená, že je správce daně povinen zahájit řízení ex offio v případě, kdy ze strany daňového subjektu nebyly splněny povinnosti řádně nebo dokonce vůbec.⁷⁶

Zásada vyhledávací pak ukládá správci daně za povinnost aktivně a soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik (případně trvání) povinností osob zúčastněných na správě daní. Finanční úřady v tomto mají poměrně širokou pravomoc; mohou například vyhledávat důkazní prostředky, zjišťovat plnění povinností při správě daní, provádět místní šetření, zjišťovat informace o příjmu a majetku osob a případně si potřebné informace obstarávat i od jiných orgánů veřejné správy. Zde je však třeba mít na paměti ostatní zásady správy daní, zejména zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti – proto je na místě, aby správce daně zastával **klientský přístup** a volil pouze takové prostředky, které co nejméně zatěžují daňové subjekty a zároveň umožňují dosáhnout plnění cílů správy daní, tedy stanovení a následné uhrazení, respektive vymožení daně.⁷⁷

⁷⁵ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*. 2010. s. 15.

⁷⁶ Tamtéž.

⁷⁷ BAXA, J. a kol. *Daňový řád – Komentář*. 2011. s. 70.

4 ZKUŠENOSTI S PROBLEMATICKY PROVEDENÝMI KONTROLAMI

Následuje popis dvou příkladů kontrol, u kterých bude zkoumáno, zda byly správcem daně provedeny souladně s právními principy uvedenými v předchozí kapitole. První z nich je reálný příklad. Druhý příklad je modelový, ukazující slabiny stávající legislativy. Smyslem této analyticky laděné kapitoly je demonstrovat, že k porušování principů právního státu při různých kontrolách ze strany správce daně dochází, a že existují i dva základní předpoklady pro to, aby se tak dělo i systematicky nadále: **věcně nesprávný formalismus úředních osob a nedostatečnost platné legislativy.**

4.1 PRVNÍ PŘÍPAD: SÉRIE INDIVIDUÁLNÍCH SELHÁNÍ ÚŘEDNÍCH OSOB

Společnost Azacycles, s.r.o. se zabývá vývojem nových léčebných postupů a pro jeden ze svých projektů se jí podařilo získat ze státního rozpočtu účelovou podporu; první případ kontroly se týkal právě čerpání této dotace. Snad nejvíce zarážející věcí je to, s jakou zarputilostí se úřední osoby držely vysoce formalistického a zároveň věcně nesprávného přístupu, a to i přes existenci relevantní judikatury a zjevných nejasností ve vlastní smlouvě o účelové podpoře. Finanční správa zde sama naznačila, že daňový subjekt svým počínáním nezpůsobil žádnou škodu, přesto ale nezačala hledat způsob, jak z něj sankci sejmout – naopak, FŘ hledalo usilovně důvody, proč to udělat nelze. Stanovení platebního výměru představovalo nejenom porušení principů právního státu, ale i existenční hrozbu pro společnost samotnou.

4.1.1 *Popis provedené kontroly*^{78 79}

Jednatelé společnosti v roce 2005 podepsali s Ministerstvem průmyslu a obchodu ČR smlouvu o účelové podpoře s cílem financovat výzkumný projekt, ve kterém jako spolu-příjemci dotace vystupovaly i další subjekty, mj. i Univerzita Karlova. Ministerstvo projekt podporovalo tím, že finanční prostředky zasílalo na účet zřízený pro přijímání prostředků dotace (tzv. vázaný účet). Část prostředků společnost převedla dle dohody svým partnerům, část potom sama sobě na běžný bankovní účet – zde ale vzniklo jádro sváru s finančním úřadem.

⁷⁸ Odůvodnění rozsudku Městského soudu v Praze, č. j.: 9Ca 118/2007 – 34.

⁷⁹ CIHELNÍK, S. *Interview*. Azacycles, Praha: 2012.

Tím, že si společnost převedla dne 19. 9. 2005 peněžní prostředky ve výši 5,704,000,- Kč mezi dvěma bankovními účty, respektive mezi vázaným účtem zřízeným pro přijímání prostředků dotace a běžným firemním účtem, se měla podle Finančního úřadu v Kladně dopustit porušení rozpočtové kázně. Zde je třeba dodat, že došlo opravdu pouze k samotnému převodu peněžních prostředků z jednoho účtu na druhý; nejednalo se tedy o nakládání s prostředky, v důsledku kterého by došlo k jejich spotřebování, nota bene ke spotřebování k jinému, než závazně určenému účelu. Finanční úřad však argumentoval tím, že si společnost může peníze na běžný účet převést pouze ve specifikovaném případě, a to tehdy, kdy uznané náklady byly již předem uhrazeny z vlastních, respektive neveřejných zdrojů. Svoje tvrzení opíral o smlouvu účelové podpory, jejíž text v předmětném článku však dle Ústavu pro jazyk český hovořil mnohoznačně a připouštěl více variant řešení.

Přesto, že existovaly objektivní pochybnosti co do určitosti a srozumitelnosti smlouvy, však Finanční úřad v Kladně konstatoval porušení rozpočtové kázně a dne 2. 8. 2006 uložil daňovému subjektu povinnost odvést do státního rozpočtu odvod ve výši 5,530,168,- Kč, přičemž ignoroval dostupnou judikaturu Nejvyššího správního soudu ČR (viz "soupis porušených zásad právního státu" dále).

Daňový subjekt se odvolal k Finančnímu ředitelství v Praze, to ale dne 29. 1. 2007 jeho odvolání zamítlo a potvrdilo porušení rozpočtové kázně. Ještě předtím však společnost dne 18. 8. 2006 podává žádost ministroví financí o prominutí odvodu a penále uložených platebním výměrem Finančního úřadu v Kladně. Podle ustanovení § 55a tehdy platného ZSDP této žádosti Ministerstvo financí vyhovělo a prominulo žalobci jak odvod ve výši 5,530,168,- Kč, tak i přidružené penále a dopočet. Následně se daňový subjekt obrací na správní soud, kde žalobou napadá rozhodnutí finančního ředitelství o zamítnutí odvolání, a to pro jeho nezákonnost. Soud dospěl k závěru, že žaloba je opodstatněná a dává žalobci dne 2. 7. 2010 za pravdu, rozhodnutí finančního ředitelství ruší a nadto ukládá FŘ povinnost uhradit soudní náklady ve výši 10,640,- Kč.

4.1.2 *Soupis porušených zásad právního státu*

V kontextu předcházejícího je autorem práce dovozováno, že v průběhu kontroly čerpání dotace byly finančním úřadem (potažmo i příslušným finančním ředitelstvím) porušeny následující právní zásady:

- a) **zákonnosti**: jak už ostatně vyplývá z ústavního pořádku, je správce daně vázán právním řádem. Může tedy uplatňovat moc pouze v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon; přitom je povinen respektovat nejen samotný zákonný text, ale i jeho smysl a účel. Již po zevrubném přečtení zákona o rozpočtových pravidlech vychází najevo, že jeho primárním účelem není sankcionovat taková jednání, která nemají dopad na státní rozpočet, ale naopak ta, která působí správci rozpočtové kapitoly škodu. Převodem finančních prostředků dotace z jednoho firemního účtu na druhý však státu žádná újma nevznikla; ostatně i samotné finanční ředitelství naznačilo, že poskytnuté finanční prostředky byly vyčerpány řádně a úplně – stejně tak jako to, že byly užity výlučně k pokrytí nákladů pro účely předmětného projektu, za kterými byla účelová podpora formou dotace poskytnuta. I přesto však správce daně nadále trval na uhrazení odvodů a penále, což lze vnímat jako porušení zásady legality, neboť se toto rozhodnutí neopírá o smysl a účel daného zákona,
- b) **vstřícnosti**: podle autorů komentáře k daňovému řádu lze povinnost vycházet vstříc „*zřejmě chápat jako další dotvrzení interpretačního přístupu, plynoucího již z ústavního pořádku, že v případě pochybností je nutno se přiklonit k výkladu předpisu, který je příznivý daňovému subjektu.*“⁸⁰ Taková povinnost však ze strany finančního úřadu naplněna nebyla, a to i přesto, že v tomto konkrétním případě objektivní pochybnosti panovaly přinejmenším ve výkladu smlouvy samotné,⁸¹
- c) **legitimního očekávání**: v době rozhodování správce daně byl již k dispozici rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ohledně obdobného případu, ve kterém je mj. uvedeno, že použitím prostředků státního rozpočtu je třeba rozumět „*vynaložení (tedy spotřebování) prostředků na určitý účel. Sankční odvod je třeba spojovat nikoliv s jakýmkoliv porušením rozpočtových pravidel,*

⁸⁰ BAXA, J. a kol. *Daňový řád – Komentář*. 2011. s. 46.

⁸¹ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 2. 7. 2010, č. j.: 9Ca 118/2007–34.

ale jen s použitím prostředků na jiný účel, v důsledku čehož prostředky státního rozpočtu nejsou v dané době užity k účelu, ke kterému byly určeny. Sankce je tedy třeba spojovat jen s odnětím rozpočtových prostředků stanovenému účelu“. NSS uzavřel, že „rozhodný je důsledek nakládání s prostředky, tedy zda jsou tímto nakládáním spotřebovány k jinému účelu a tím vyloučeno jejich vynaložení k účelu závazně určenému“.⁸² Tímto výrokem měl být finanční úřad vázán – měl se tedy zabývat otázkou konečného využití účelové podpory, ovšem tak se nestalo. Právě kvůli nerespektování existující (volně přístupné) judikatury se dají jednotlivá rozhodnutí úředních osob finančního úřadu a finančního ředitelství shledat jako *překvapivá* a v rozporu se zásadou legitimního očekávání,

- d) **rovnosti**: protože v době řešení věci bylo už o jiném daňovém subjektu v obdobném případě rozhodnuto tak, že platit odvody ani penále nemusel, je *ex nunc* stanovení takové povinnosti finančním úřadem dalšímu daňovému subjektu ve světle uvedené judikatury dotčeno i právo tohoto subjektu na rovný proces, neboť by v takovém případě jeden daňový subjekt za podobných podmínek sankcionován nebyl, zatímco druhý ano.

V návaznosti takto problematicky řešené kontroly byla porušena i **zásada hospodárnosti** tím, že vznikly zbytečné náklady jak daňovému subjektu, tak i státu a potažmo všem daňovým poplatníkům.

4.2 DRUHÝ PŘÍPAD: UKÁZKA VÁGNOSTI DAŇOVÉ A SOUVISEJÍCÍ LEGISLATIVY

Za daleko větší problém, než jsou individuální pochybení jednotlivých úředních osob, vnímá autor práce nedostatečnost stávající legislativy upravující kontrolu dotace a z toho plynoucí nekoordinovanost celého systému. Ten totiž de facto umožňuje několikanásobné rozhodování v téže věci ne jedním, ale hned několika státními orgány nezávisle na sobě, což opět otevírá prostor pro porušování principů právního státu. Právě tato skutečnost byla inspirací pro vytvoření modelového příkladu, na kterém budou důsledky této legislativní nedostatečnosti nastíněny.

⁸² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j.: 2 Afs 11/2004-73.

4.2.1 Modelový příklad a jeho popis

Společnost ABC s.r.o., plátce DPH, získala pro svůj výzkumný projekt od Ministerstva průmyslu a obchodu ČR (dále jen MPO) dotaci, a to na základě uzavřené smlouvy o poskytnutí účelové podpory.

V návaznosti na to v provozovně společnosti ABC dle § 13 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje provedlo MPO coby poskytovatel dotace po dobu několika dní extenzivní věcnou a finanční kontrolu, která zkoumala jak naplňování cílů projektu, tak i čerpání samotné podpory (včetně účelnosti vynaložených nákladů). Jelikož byla smlouva podepsána na období delší než dva roky, odehrála se tato kontrola hned dvakrát – poprvé v průběhu řešení projektu a následně po jeho ukončení. V obou případech poskytovatel dotace nenaznal ze strany výzkumné organizace žádná pochybení a ve svých protokolech tedy konstatoval souladnost čerpání prostředků s podmínkami poskytnutí dotace.

Po dvou letech však provedl u společnosti ABC tutéž kontrolu finanční úřad a ten naopak konstatoval porušení rozpočtové kázně. Společnost proti platebnímu výměru následně podala odvolání, kterému příslušné finanční ředitelství vyhovělo a rozhodnutí finančního úřadu zrušilo. Finanční ředitelství přitom vycházelo mj. i ze závěrů kontrol MPO a z jeho správních úvah coby poskytovatele dotace.

4.2.2 Potenciál pro porušování principů právního státu

V následujících řádcích bude rozpracován potenciál stávající legislativy k porušování principů právního státu v kontextu kontrolní činnosti správce daně. Stejně jako v prvním případě, i zde následuje krátký přehled zásad, které se ocitají v ohrožení:

- a) **legitimního očekávání:** v modelovém příkladu se poskytovatel dotace ve svém názoru na čerpání prostředků neshodl se správcem daně, což je eventualita, která v současné situaci může nastat, protože zákon o rozpočtových pravidlech v § 39 přiznává pravomoc kontrolovat nakládání s prostředky dotace oběma těmito subjektům. Možnost vzniku tohoto rozkolu státní správy však lze vnímat jako věc ohrožující zásadu legitimního očekávání, neboť platí-li teze, že se k individuálním právním aktům vydávaných státními orgány váže presumpce správnosti, má dle autorova názoru i příjemce dotace u proběhnuvších kontrol –

kontrol, které představují citelnou zátěž a zásah do jeho práv – legitimní právo věřit, že tyto mají nějakou váhu a k "něčemu byly". Příklad, kdy u daňového subjektu nejprve proběhnou dvě kontroly jedním státním orgánem (správce rozpočtové kapitoly) a třetí provedená kontrola jiným orgánem státní správy (finanční úřad) jejich výsledky „šmahem“ smaže, tuto jeho legitimní víru ve státní správu a právo jako takové přirozeně zrazuje,

- b) **rychlosti:** fakt, že se u kontrol dotací na rozdíl od daňové kontroly neuplatňuje zásada *ne bis in idem*⁸³, může mít pochopitelně svoje negativní dopady i na rychlost definitivního vyřízení celé věci. Namísto toho, aby např. bylo čerpání dotace po ukončení projektu zkontrolováno jednou provždy, se tak otevírají dveře pro opakované a vzájemně se překrývající kontroly, což ve svém důsledku může vést i ke zbytečným průtahům, než se v celé věci udělá jasno. Celá kontrolní činnost vztahující se k dotacím tak má díky zákonné úpravě potenciál trvat déle, než je nezbytně nutné,
- c) **hospodárnosti:** poté, co je platební výměr za porušení rozpočtové kázně zrušen, se na první pohled může zdát být vše v pořádku. Skoro se chce říct, že se až na několikaměsíční nejistotu daňového subjektu při vyřizování odvolání nic až tak hrozného nestalo. Opak je však pravdou; i rozhodnutí, které vzbuzuje pochybnosti co do právní bezvadnosti, se do doby, než je např. příslušným finančním ředitelstvím prohlášeno za neplatné, považuje za pravdivé a správné, schopné vyvolat právním řádem předpokládané a stanovené účinky. Právě zde pak daňovému subjektu může vzniknout nemalá škoda – třeba v případě, kdy souběžně s kontrolou čerpání dotace probíhá i vytýkácí řízení DPH a obě kontroly sledují tytéž účetní doklady (správce daně pak má možnost seškrtnat ty odpočty DPH, které souvisí s dotací, protože je u ní konstatováno porušení rozpočtové kázně). Krom podobných nešťastných eventualit je dále třeba počítat i s náklady na právní zastoupení daňového subjektu, práci úředníků a omezení běžné činnosti společnosti plynoucí z realizace opakujících se a vzájemně se překrývajících kontrol. Roztáčí se tak spirála zbytečných nákladů, která v obecném slova smyslu určitě není v souladu se zásadou hospodárnosti.

⁸³ Srov. odst. 5 § 85 daňového řádu.

Jak je z výše uvedeného patrné, kontrolovat již jednou zkontrolované není dobrý nápad. Tato část práce na dvou příkladech ilustrovala některé nedostatky kontrolního systému dotací. Další případy podobné těm z této kapitoly budou popsány v kap. 6 při popisování relevantní judikatury správních soudů.

5 DŮSLEDKY PRO OBCHODNÍ SPOLEČNOST A STÁT

Celé pojednání o principech právního státu může na první pohled působit "vznosně" a budit dojem čistě akademické debaty, navíc odtržené od každodenní reality. Proto je smyslem následujícího textu ve stručnosti vytvořit jakýsi most mezi právními principy a dopadem, které jejich porušování při kontrolách finanční správy na obchodní společnost, stát a vůbec celou veřejnost má.

5.1 ZBYTEČNÉ VÝDAJE SOUKROMÝCH SUBJEKTŮ I STÁTNÍHO ROZPOČTU

Jak bylo demonstrováno na dvou příkladech v předcházející kapitole, celý systém kontrol dotací je zatížen jednak nepřehledností a administrativní náročností plynoucí z duplicity kontrolních procesů, jednak nesmyslně vysokými platebními výměry, kdy jsou i za drobné administrativní nedostatky vyměřovány odvody za porušení rozpočtové kázně v plné výši, v rozporu s účelem a smyslem zákona o rozpočtových pravidlech.

Právě tyto odvody za bagatelní porušení rozpočtové kázně jsou pak státem hromadně promíjeny – nejvíce Generálním finančním ředitelstvím, ale i soudy. Zpráva NKÚ z prosince 2013 ostatně hovoří jasně: jen ze strany GFR je 73% z celkové částky vyměřených odvodů a penále promíjeno (statistika nezahrnuje soudy).⁸⁴

Podrobnější údaje prozradí tabulka:

Tabulka 1: Statistika správy odvodů za porušení rozpočtové kázně (zpracováno podle ⁸⁵)

	2011	2012	1Q. 2013	2011-2013
Vyměřený odvod a penále	6 855 962	5 767 772	919 120	13 542 854
Prominutý odvod a penále	4 482 045	4 510 312	848 766	9 841 123
Prominuto z vyměřené částky	65%	78%	92%	73%
Uhrazené odvody a penále	763 326	559 697	145 232	1 468 255

Jak můžeme vyčíst z tabulky, od roku 2011 do prvního čtvrtletí roku 2013 vyměřily finanční úřady odvody a penále v celkové výši 13,5 miliardy korun, z toho ovšem

⁸⁴ NKÚ. Stát promíjí tři čtvrtiny odvodů za porušení rozpočtové kázně. *Nku.cz* [online]. [2014-01-07].

⁸⁵ NKÚ. Informace z kontrolní akce NKÚ č. 13/15. *Nku.cz* [online]. [2014-01-07].

muselo GFŘ 73% procent – tedy 9,8 miliardy – prominout. Reálně přijatá částka tak nakonec činila pouze 1,5 miliardy.

Tyto neuspokojivé výsledky jsou pak v ostrém kontrastu s náklady na provozování této státní agendy, které za roky 2011 a 2012 jen v případě samotné finanční správy dosáhly částky přesahující 560 milionů. A ačkoliv neexistuje souhrnná statistika, lze se oprávněně domnívat, že celkové náklady na kontrolní systém dotací jsou daleko vyšší. Zmíněných 560 milionů totiž nezahrnuje jednak náklady na duplicitní veřejnosprávní kontroly, které provádí poskytovatelé dotace, a jednak zvýšené náklady samotných příjemců dotací, kteří si v právní nejistotě musí platit služby právníků a poradců. Soudní náklady na případné spory pravděpodobně taktéž nebudou zanedbatelné.

Finanční správa v současné době zaměstnává více než 500 osob zabývajících se správou odvodů za porušení rozpočtové kázně.⁸⁶ Stávající praxe funguje tak, že část z nich (finanční úřady) odvody za porušení rozpočtové kázně složitě a zdlouhavě vyměří, zatímco další část této množiny osob (GFŘ) ten stejný odvod po nějaké době zase složitě a zdlouhavě zruší. Sama se proto nabízí otázka, zda to nejde dělat jinak?

5.2 ZTRÁTA PŘEDVÍDATELNOSTI PRÁVA

Jak bylo demonstrováno v předcházejících částech práce, míst, kde dochází k právní nejistotě příjemců dotací a porušování principu legitimního očekávání, existuje v případě kontrol správce daně celá řada. V tomto smyslu jistě zaujme komentář předsedy Nejvyššího správního soudu ČR JUDr. Josefa Baxy ke stavu státní správy, který zazněl v rámci listopadového fóra Pražský právníkový podzim. Z parafráze uveřejněné na stránkách serveru Novinky.cz:

„Nikdo s tím jako programem nevystoupí, že chce prosadit nepřehlednou a nejasnou regulaci prostřednictvím práva, ale přesto se tak děje. Může to skončit třeba až zákonem o slunečním svitu. Právo se tvoří ukvapeně a nekompetentně, jen podle hry vadí–nevadí,“ konstatoval Baxa. [...] Podle něho by mělo být zákony co nejjednodušeji regulováno jen to, co bude poté fungovat, co lze

⁸⁶ NKÚ. Informace z kontrolní akce NKÚ č. 13/15. *Nku.cz* [online]. [2014-01-07].

*zkontrolovat a vynutit. Podle Baxy se ale uměle často regulují tytéž věci souběžně hned několika typy různých řádů a předpisů."*⁸⁷

Ztráta předvídatelnosti práva a srozumitelnosti státní správy začíná být, zdá se, symptomatická pro celý náš současný právní systém a tento fakt neuniká ani pozornosti čelních představitelů justice.

5.3 FRUSTRACE DOTČENÝCH OSOB

Zmiňuje-li předseda Nejvyššího správního soudu ČR rozklad státu v důsledku nefunkční, nesmyslné legislativy, kterou nelze reálně vymáhat, zdá se být právní úprava kontroly čerpání dotací jejím přesným prototypem. Pokud k tomu přičteme jednání úředních osob, které nemusí být vždy v souladu s důležitými právními principy, dojdeme snadno k logickému závěru, že současný stav má nezanedbatelný potenciál k tomu, aby lidsky frustroval dotčené osoby.

Bylo medicínou prokázáno⁸⁸, že smysl pro vnímání spravedlnosti je v člověku silně zakořeněn; o to silněji pociťujeme pocit křivdy; nezáleží přitom tolik, jestli ve vztazích mezilidských, nebo ve vztahu stát-občan.

Právě tento pocit a jemu podobné pak mohou vést ke zhoršení mezilidských vztahů na pracovišti i doma, související stres a napětí pak navíc mohou vyvolat zbytečné zdravotní a obchodní problémy. Destrukce v naší zemi už tak fragilní víry jednotlivců v právo pak může díky osobní deziluzi znamenat utlumení jejich občanské angažovanosti nebo dokonce způsobit vnímání státu jako hlavního antagonisty. Tyto důsledky se dají jen těžko kvantifikovat a vyjadřovat v penězích – i přesto bychom však na tento aspekt selhání státu ve vztahu k jednotlivci neměli zapomínat.

⁸⁷ NOVINKY.CZ. Rozklad státu může skončit zákonem o slunečním svitu, řekl šéf Nejvyššího správního soudu Baxa. *Novinky.cz* [online]. [2014-01-07].

⁸⁸ MENDEZ, M. The Neurobiology of Moral Behavior: Review and Neuropsychiatric Implications. *U.S. National Institutes of Health* [online]. [2014-01-07].

6 NAVRHOVANÁ ŘEŠENÍ

Stejně jako dotace, jsou i platy úředních osob výdajem státního rozpočtu. Jsou-li tedy z tohoto titulu příjemci dotací podrobováni extenzivním kontrolám, je dle autora práce přinejmenším stejně tak důležité, aby i státní správa odváděla smysluplnou práci – což se však, jak bylo bohatě doloženo v předcházejících kapitolách, neděje.

Na tomto místě budou proto představeny návrhy týkající se zlepšení systému kontrol dotací, a to zejména v kontextu dodržování základních principů právního státu. Formulace těchto návrhů sleduje hned několik základních cílů:

- zvýšit právní jistotu příjemců dotací,
- zlepšit hospodárnost celé této státní agendy,
- podpořit kompetentnost úředních osob.

Další snahou bylo, aby jednotlivé návrhy nebyly nadměrně náročné z hlediska své implementace. Jedná se o řešení, která nejsou složitá a mohou mít pozitivní vliv na fungování kontrol dotací a dodržování právních principů v rámci této agendy.

6.1 INSPIROVAT SE RELEVANTNÍ JUDIKATUROU SPRÁVNÍCH SOUDŮ

Ustálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu; představuje tak významný zdroj poznání.⁸⁹ Správní orgány ji ale ve svých rozhodnutích ne vždy dostatečně reflektují. Prvním návrhem práce proto je, aby správce daně při své činnosti věnoval dostatečný čas seznámení se s rozhodovací praxí správních soudů, zejména NSS ČR. Pouze tak dojde k naplnění zásady zákonnosti a legitimního očekávání.

Všechny významné judikáty jsou volně dostupné nejenom v informačních systémech jako ASPI a CODEXIS, ale také na internetových stránkách NSS ČR.

⁸⁹ BAXA, J. a kol. *Daňový řád – Komentář*. 2011. s. 56.

6.1.1 Mít na zřeteli dobrou víru příjemců dotací⁹⁰

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013 – 33:

„Stěžovatelka namítá, že jí nevznikla povinnost platit penále, neboť nezavinila porušení rozpočtové kázně (tj. vyplacení dotace). Naopak, na základě úkonů poskytovatele dotace (vyplacení dotace, opakované kontroly bez zjištění závad) byla přesvědčena o tom, že není důvod provádět odvod za porušení rozpočtové kázně.

[...]

Stěžovatelka nicméně současně tvrdí, že z jednání poskytovatele dotace, jenž neshledal žádné nedostatky realizovaného projektu a vyplatil stěžovatelce finanční prostředky, nabyla přesvědčení, že jí nevznikla povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně, a proto se nemohla dne 11. 9. 2007 dostat do prodlení s odvodem.

[...]

S touto poměrně komplexní argumentací stěžovatelky, na kterou ostatně dosti podrobně reagoval i žalovaný ve vyjádření k žalobě, se krajský soud ovšem dostatečně nevypořádal.“⁹¹

Tento judikát NSS ČR stojí za zmínku z toho důvodu, že zmiňuje nutnost státních orgánů přihlížet k dobré víře příjemců dotací, což má dle autora této práce význam zejména v souvislosti s již zmiňovanou dichotomií státní správy, kdy jsou jedny a tytéž skutečnosti předmětem několikanásobných kontrol.

V případě tohoto rozsudku šlo o to, že se poskytovatel dotace (Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR) choval způsobem, ze kterého se dalo příjemcem dotace dovozovat, že k žádnému porušení rozpočtové kázně nedošlo. Naopak správce daně (Finanční úřad v Plzni) později došel k opačnému závěru a konstatoval porušení rozpočtové kázně.

⁹⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j.: 1 Afs 53/2013-33.

⁹¹ Tamtéž.

V návaznosti na to byl stanoven odvod a penále; **toto penále však začalo běžet již dnem následujícím po dni, kdy poskytovatel dotace vyplatil příjemci finanční prostředky.** Protože je však penále nikoliv sankcí za porušení rozpočtové kázně, jako je tomu v případě odvodu, nýbrž sankcí za včasné neprovedení odvodu, **zpochybnil příjemce dotace u soudu správnost a zákonnost určení počátku počítání penále.** Ten si totiž v té době pochopitelně nemohl být vědom své povinnosti odvést zpět finanční prostředky, protože v dobré víře předpokládal, že se porušení rozpočtové kázně nedopustil, neboť byl na základě úkonů poskytovatele dotace (vyplacení dotace, opakované kontroly bez zjištění závad) přesvědčen, že je z pohledu státu vše v pořádku.

Jinými slovy, příjemce dotace zde tvrdí, že o svém případném prodlení s provedením odvodu nemohl vědět, a v důsledku toho je určení výše penále nesprávné.

Senát Nejvyššího správního soudu naznal, že je tato námitka opodstatněná a vrátil případ zpět Krajskému soudu v Plzni k dalšímu řízení, aby se s touto otázkou vypořádal.

Pro praxi správce daně z toho plyne jediné: mít při kontrolách již několikrát kontrolovaného na zřeteli dobrou víru příjemců dotací a snažit se tomu přizpůsobit i svoje správní úvahy.

6.1.2 Posuzovat konečné využití prostředků⁹²

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 11/2004 – 73:

„Sankční odvod je třeba spojovat nikoliv s jakýmkoliv porušením rozpočtových pravidel, ale jen s použitím prostředků na jiný účel, v důsledku čehož prostředky státního rozpočtu nejsou v dané době užity k účelu, ke kterému byly určeny. Sankce je tedy třeba spojovat jen s odnětím rozpočtových prostředků stanovenému účelu [...] Rozhodným je důsledek nakládání s prostředky, tedy to zda jsou tímto nakládáním spotřebovány k jinému účelu a tím vyloučeno jejich vynaložení k účelu závazně určenému.“⁹³

Tento rozsudek padl ve sporu o to, zda podle tehdy platného zákona ČNR č. 576/1990 Sb., rozpočtová pravidla republiky, bylo neoprávněným použitím prostředků státního

⁹² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j.: 2 Afs 11/2004-73.

⁹³ Tamtéž.

rozpočtu dočasné vložení na bankovní vkladové účty. NSS ČR tehdy dospěl k závěru, že tomu tak nebylo, protože tímto nebylo zmařeno použití finanční pomoci ke stanovenému účelu.

Na tento případ se vztahovala starší právní úprava, než jakou se řídí kontroly dotací dnes. Neexistoval tehdy DRŽ, ani zákon č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla. I přesto se tento rozsudek ukázal být jistým precedentem do budoucna – koneckonců se na něj ve svém rozhodnutí z roku 2010 odvolával i Městský soud v Praze ve věci dotace firmy Azacycles (viz kapitola 4.1 – zde už se postupovalo podle novější legislativy). V podobném duchu bylo rozhodováno i v případech několika obcí.⁹⁴

Důvod, proč by se správce daně měl tímto judikátem ve své každodenní praxi inspirovat, je nasnadě – je jím 73 % míra promíjení odvodů za porušení rozpočtové kázně. Pokud by se přihlíželo především ke konečnému využití dotace (a nikoliv ke každému drobnému administrativnímu nedostatku na straně příjemce), odpadla by absurdní situace, kdy jeden správce daně (typicky FÚ) odvod složitě vyměří a druhý správce daně (GFŘ) jej zase složitě zruší.

Otázkou ovšem je, zda úřední osoby mají pro takové jednání z díkce zákona o rozpočtových pravidlech prostor. Autor práce na tuto otázku nedokáže s jistotou odpovědět; pokud však takový prostor neexistuje, je třeba změnit legislativu. **Tento názor ostatně sdílí i samotné GFŘ, které v roce 2011 předložilo MF ČR návrh na úpravu právních předpisů pro ukládání sankcí za porušení rozpočtové kázně.** Zmíněný návrh mj. předpokládal, že odvod podle zákona č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla, by byl vyměřován pouze v případech, *„kdy nedošlo ke splnění účelu, na který byly prostředky poskytnuty, anebo v případech postihu organizačních složek státu za ztrátu, která byla jejich pochybením způsobena státnímu rozpočtu.“*⁹⁵ Ministerstvo financí však návrhy Generálního finančního ředitelství do návrhu novel příslušných právních předpisů nezapracovalo.⁹⁶

⁹⁴ Známa se stala například kauza obce Vejprnice: <http://moderniobec.ihned.cz/c1-16436390-prestane-byt-prijeti-statni-dotace-pro-obce-rizikem> nebo: <http://aktualne.centrum.cz/ekonomika/domaci-ekonomika/clanek.phtml?id=323421>.

⁹⁵ NKÚ. Informace z kontrolní akce NKÚ č. 13/15. *Nku.cz* [online]. [2014-01-07].

⁹⁶ Tamtéž.

6.2 ZAVÉST POVINNOST DEFINOVAT MÉNĚ ZÁVAŽNÁ PORUŠENÍ ROZPOČTOVÉ KÁZNĚ

V § 14 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech se uvádí:

„Poskytovatel může v rozhodnutí o dotaci, jejíž součástí nejsou peněžní prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu kryté z rozpočtu Evropské unie [§ 44 odst. 2 písm. b) a d)] ani peněžní prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu Evropské unie [§ 44 odst. 2 písm. f) nebo h)] (dále jen "dotace neobsahující prostředky od Evropské unie"), vyčlenit z podmínek, které v něm příjemci ukládá podle odstavce 4 písm. g), podmínky méně závažné nebo uvést, která nesplnění podmínek uložených podle odstavce 4 písm. g) jsou méně závažná, například nepodstatné nedodržení některých lhůt.“⁹⁷

Definování méně závažných porušení rozpočtové kázně tedy v současnosti náš právní řád zná, v praxi ale poskytovatelé dotací této možnosti takřka nevyužívají⁹⁸, což má za následek, že finanční úřady sankcionují i bagatelní porušení (čti: porušení, která nemají reálný vliv na státní rozpočet – např. administrativní pochybení) rozpočtové kázně odvodem a penále v plné výši poskytnuté dotace.

Takto vyměřené odvody jsou následně hromadně promíjeny (ať už GFŘ, nebo soudem), a to jak pro "důvody hodné zvláštního zřetele", tak především pro jejich nezákonnost, jak ostatně judikoval i NSS⁹⁹. Jen samotné GFŘ například v letech 2011 a 2012 odpustilo z celkového počtu pravomocně uložených odvodů celých 73 procent, za první kvartál roku 2013 to pak bylo hned 92 procent. Jinými slovy, stát ukládá příjemcům dotací vysoké pokuty, a pak je sám promíjí. Výsledkem jsou pak zbytečné náklady na straně státní správy i příjemců dotací, neúčelně využitá práce úředních osob a v neposlední řadě také právní nejistota dotčených subjektů, která může mít negativní dopad na jejich fungování.¹⁰⁰

Ministerstvo financí (MF) se brání argumentem, že „naprostá většina odvodů se uděluje za drobná administrativní pochybení [...], a kdyby se odvody nepromíjely, mohlo by to

⁹⁷ § 14 odst. 6 zákona č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla.

⁹⁸ NKÚ. Informace z kontrolní akce NKÚ č. 13/15. *Nku.cz* [online]. [2014-01-07].

⁹⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j.: 2 Afs 11/2004-73.

¹⁰⁰ NKÚ. Informace z kontrolní akce NKÚ č. 13/15. *Nku.cz* [online]. [2014-01-07].

mít pro příjemce dotací likvidační následky.“¹⁰¹ S tím sice lze souhlasit, ale mnohem vhodnější je najít způsob, jak zajistit, aby k takovému hromadnému promíjení a soudním sporům jako v případě společnosti Azacycles nemuselo vůbec docházet. **Takovým řešením je pokusit se udělat jasno v tom, kdy se jedná o bagatelní a kdy už o "klasické" porušení rozpočtové kázně**, a tomuto dělení pak přizpůsobit i výši případných odvodů a sankcí. Toho je naštěstí možné docílit i bez extenzivních zásahů do stávající právní úpravy; stačí totiž využít již výše citovaného ustanovení § 14 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech a v rozhodnutí o přidělení dotace definovat případy méně závažných porušení rozpočtové kázně tak, aby příjemcům dotací nebyly za každou maličkost ze strany správce daně vyměřovány nesmyslně vysoké a nezákonné sankce (které by nakonec tak jako tak musely být prominuty), ale pouze částka odpovídající nižší míře porušení rozpočtové kázně ve smyslu ustanovení § 44a odst. 4 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech, tedy 5 % z celkové částky dotace (lze se ale bavit i o nižším procentu, vzhledem k tomu, že celkové částky dotací často dosahují hodnot mnoha milionů Kč).

Dalším návrhem proto je, aby se v současné praxi pouze sporadicky využívaná možnost definovat méně závažná porušení rozpočtové kázně vyjádřená v § 14 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech stala povinností. Tento návrh konvenuje mj. i s názorem vyjádřeným ve zprávě NKÚ z prosince roku 2013¹⁰² a má hned několik výhod:

- **Zvýší se příjmy státního rozpočtu:** bagatelní porušení rozpočtové kázně se již nebudou zdlouhavě odpouštět (což navíc přináší náklady státu i dotčeným subjektům), ale budou rovnou sankcionovány 0-5 % z celkové části dotace, což bude krok směrem k naplňování zásady hospodárnosti a zároveň alespoň malá náplast na tristní bilanci, kterou státní agenda kontrol dotací z pohledu přínosu pro státní rozpočet v současné době má.
- **Úřední osoby nebudou pracovat zbytečně:** odpadne absurdní situace, kdy jedno oddělení státní správy odvod složitě a zdlouhavě vyměří, zatímco druhé ten stejný odvod po nějaké době zase "pěkně" složitě a zdlouhavě zruší; úřední osoby se tak budou moci věnovat smysluplnějším a produktivnějším činnostem.

¹⁰¹ NOVINKY.CZ. Zbytečný systém: Stát ukládá příjemcům dotací vysoké pokuty, a pak je promíjí. *Novinky.cz* [online]. [cit. 2014-01-07].

¹⁰² NKÚ. Informace z kontrolní akce NKÚ č. 13/15. *Nku.cz* [online]. [2014-01-07].

- **Posílí se právní jistota příjemců dotací:** ti budou přesně v duchu zásady legitimního očekávání vědět, kolik a za co budou případně platit; zároveň budou spravedlivě motivováni k dodržování podmínek, za kterých jim byla dotace ze státního rozpočtu poskytnuta (jinými slovy, výše případného odvodu už pro ně nebude likvidační, ale *motivační*).

Zároveň by se implementací tohoto návrhu výrazně zúžil prostor pro vystavování platebních výměrů, které by byly v rozporu se smyslem a účelem zákona o rozpočtových pravidlech. Předělo by se tak například prvnímu ze dvou případů uvedených ve čtvrté kapitole této práce.

6.3 ODSTRANIT DUPLICITU KONTROL

Specifikovat méně závažná porušení rozpočtové kázně je jistě krokem kupředu, ale co se zlepšování legislativy týče, je možné zajít ještě o kus dál. V práci již byla zmiňována duplicita kontrol a její negativní dopad na stát i jednotlivé fyzické a právnické osoby; **třetím návrhem proto je tuto duplicitu odstranit.**

Důvody pro její odstranění celkem výstižně formuluje právní think-tank Good Governance. Podle jeho webu se jedná o „*zásadně nesystémový prvek, kdy do vnitřního kontrolního systému jednotlivých entit (správních úřadů, příspěvkových organizací, atd.) zasahuje nekonceptně finanční správa a MF. V praxi dochází k duplicitnímu postupu, kdy nejprve poskytovatel určitým institutem odhalí problém a vyčíslí jej. Následně opětovně řeší nesprávnost finanční správa. Dochází tak k neefektivnímu vynakládání prostředků na proces vymáhání, včetně rizika rozdílného přístupu a závěrů finanční správy a poskytovatele dotace.*“¹⁰³ Komentář dále dodává, že „*personální kapacity finanční správy v oblasti řízení odvodu za porušení rozpočtové kázně mohou být převedeny na jednotlivé správce kapitol státního rozpočtu, případně zrušeny bez náhrady.*“¹⁰⁴

Tento návrh bakalářské práce je důležitým krokem ke zjednodušení nepřehledného systému kontrol dotací. Dojde-li k jeho implementaci a duplicita kontrol bude opravdu zrušena, přinese to hned několik výhod:

¹⁰³ GOOD GOVERNANCE. Nový zákon z dílny Good Governance. *Good-governance.cz* [online]. [2014-01-07].

¹⁰⁴ Tamtéž.

- **posílí se právní jistota kontrolovaných subjektů:** dojde k většímu naplňování zásady legitimního očekávání, protože odpadnou kontroly již několikanásobně kontrolovaného – příjemci dotací tak budou mít právní jistotu, že když zazní verdikt jedné státní kontroly, je pro ně v takové podobě definitivní a neměnný,
- **dojde k úsporám:** ušetří se peníze ve státním rozpočtu, které by se jinak vyhodily na duplicitní a nekoordinované kontrolní (pseudo)procesy, navíc dojde k významným úsporám na straně kontrolovaných subjektů, kteří již nebudou muset dávat zbytečné výdaje za právní služby (zásada hospodárnosti),
- **celý proces se zrychlí:** v současné době proces vypadá tak, že nejprve probíhá veřejnosprávní kontrola a ta – pokud zjistí nedostatky – upozorní finanční správu, která následně zahájí svoje vlastní řízení, kde se všechna zjištění znovu zdlouhavě prověřují.¹⁰⁵ Pokud začne být směřodatná např. pouze veřejnosprávní kontrola, k těmto průtahům přestane docházet (zásada rychlosti).

Cestou, jak odstranit onu dichotomii státní správy, kdy kontrolování dotace provádí jak poskytovatel, tak i správce daně (s rizikem vzniku rozdílných závěrů), může být například přijetí nového zákona o vnitřním řídicím a kontrolním systému ve veřejné správě. Tento zákon pochází z dílny již výše zmíněného think tanku Good Governance a mj. ruší agendu MF a finanční správy v oblasti kontrol dotací a dále vyřazuje řízení odvodů za porušení rozpočtové kázně z působnosti finanční správy. Přichází s novým systémem finančního řízení a auditu, přitom specifikuje takové procesní postupy, kdy nadále „*nebude zneužíván daňový řád pro potřeby navracení nesprávně použitých prostředků dotace.*“¹⁰⁶

Tento právní předpis byl připraven skupinou 15 odborníků, které vedl JUDr. Josef Včelák, tvůrce původního zákona o finanční podpoře. Poté, co dne 31. ledna 2013 Senát zamítl vládní novelu zákona o finanční kontrole ve veřejné správě, doporučila jeho místopředsedkyně Miluše Horská přijetí právě návrhu zákona Good Governance jako nového řešení pro kvalitní kontrolní systém veřejné správy.¹⁰⁷

¹⁰⁵ NKÚ. Informace z kontrolní akce NKÚ č. 13/15. *Nku.cz* [online]. [2014-01-07].

¹⁰⁶ GOOD GOVERNANCE. Nový zákon z dílny Good Governance. *Good-governance.cz* [online]. [2014-01-07].

¹⁰⁷ GOOD GOVERNANCE. TZ: Místopředsedkyně Senátu navrhuje Kalouskovi zákon z dílny Good Governance. *Good-governance.cz* [online]. [2014-01-07].

6.4 POŘÁDAT ŠKOLENÍ PRO ZAMĚSTNANCE STÁTNÍ SPRÁVY

V této práci bylo ukázáno, že při kontrolách správce daně dochází k ohrožování základních principů právního státu. Logika proto velí, že nejlepším způsobem, jak zabránit jejich porušování, je – krom výše zmíněných legislativních návrhů – o této problematice proškolit samotné úředníky, kteří často nemají právní vzdělání.

Doc. Ing. Miloš Vítek, CSc. v knize *Zdokonalování veřejné správy a samosprávy České republiky* píše, že „moderní vzdělanec musí nejen vědět, nejen umět, ale být i moudrým, tj. vědět proč.“¹⁰⁸ Jinými slovy, musí vědět, proč svoji práci dělá a proč je potřeba právo interpretovat a aplikovat tak, a ne onak. Odpověď na tuto otázku přináší právě právní principy, a proto je posledním návrhem bakalářské práce do koncepce kontinuálního vzdělávání úředních osob (nejen) na finančních úřadech implementovat, případně více akcentovat, právně laděná školení orientovaná právě na problematiku základních principů právního státu:

- **úřední osoby začnou právo vnímat více v souvislostech:** rozšíří se jim argumentační prostor (je přitom pravděpodobné, že se jejich případná argumentace přiblíží více směrem ke zdravému rozumu a spravedlnosti, a naopak se vzdálí od formálně logických, leč věcně nesprávných konstrukcí), budou si schopny vyplnit "mezery" v zákoně a uvědomit si význam neurčitých právních pojmů. V případech, kdy by samotný text zákona vedl k absurdním a zřejmě iracionálním situacím, budou schopny zaměřit se i na účel a smysl zákona – právní principy se tak stanou jakýmsi „kompasem“ státní správy při interpretaci a aplikaci právních norem. Jak ostatně konstatoval i ÚS, „mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“¹⁰⁹
- **naplní se jeden z předpokladů pro štíhlou státní správu:** právní principy ztělesňují hodnoty, na kterých stojí naše demokratické státní zřízení – a právě vědomí sdílených hodnot a cílů je nezbytné pro dosahování úspor ve veřejném sektoru: „Integrita, charakter, poctivost, plnění slibů, dodržování vlastních

¹⁰⁸ BLÍŽKOVSKÝ, B. a kol. *Zdokonalování veřejné správy a samosprávy České republiky*. 2007. s. 49.

¹⁰⁹ Nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97.

pravidel a všech zákonů patří k elementárním principům efektivního řízení. Zahrnuje způsob řešení problémů založených na principu vítězství-vítězství, snahu o odstraňování příčin problémů.“¹¹⁰

Pravda je taková, že právní systém nebude nikdy dokonalý a sám o sobě prevencí všech problémů ve společnosti; proto je třeba zabývat se i druhou složkou kvalitně fungující správy věcí veřejných – lidmi, kteří svojí prací právní předpisy uvádějí v život.

¹¹⁰ OCHRANA, F., PŮČEK, M. *Dosahování úspor a omezování plýtvání ve veřejném sektoru*. 2012. s. 109.

ZÁVĚR

Předkládaná práce v úvodních třech kapitolách nabídla stručnou literární rešerši přibližující kontrolní činnost správce daně a požadavky, které na ni klademe prostřednictvím právních principů a zásad.

V navazujících analytických kapitolách pak bylo na modelovém a reálném příkladu ilustrováno, že současný systém kontrol čerpání dotací generuje situace, ve kterých dochází k ohrožení základních principů právního státu, zejména legality a právní jistoty. Nadto bylo údaji z kontroly NKÚ doloženo, že se v rámci této státní agendy roztáčí přidružená spirála zbytečných nákladů a neefektivně využívané práce úředních osob.

Mezi dílčí závěry této části práce patří mj. i následující:

- systematicky jsou vyměřovány nesmyslně vysoké odvody za bagatelní porušení rozpočtové kázně, které následně musí být hromadně odpouštěny,
- dochází k nekoordinované a nesystémové duplicitě kontrol; k dichotomii státní správy, kdy se kontroluje již několikrát kontrolované,
- vytrácí se předvídatelnost práva a srozumitelnost státní správy.

Proto jsou ve finální kapitole formulovány hned čtyři návrhy pro zlepšení situace. První z nich doporučuje akcentovat některé ze závěrů, ke kterým došlo správní soudnictvím. Další dva *de lege ferenda* zpřehledňují a zlepšují legislativu, čtvrtý se pak zaměřuje na erudici úředníků, kteří často nemají ucelené právní vzdělání. Cílem těchto návrhů je zvýšit právní jistotu příjemců dotací, zlepšit hospodárnost celé této státní agendy a posílit kompetentnost úředních osob.

MOŽNOSTI REALIZACE NÁVRHŮ

První a čtvrtý návrh bakalářské práce jsou v jádru stejné – kladou důraz na erudici státních úředníků. Tato se dá posílit např. realizací externích či interních školení a doplnit samostudiem zásadních judikátů NSS, a to buď prostřednictvím právních

informačních systémů (finanční správa ČR má k dispozici ASPI¹¹¹), nebo pravidelně vydávané sbírky NSS.¹¹²

Druhý návrh předpokládá novelizaci zákona č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla, konkrétně v § 14 odst. 6 navrhuje zaměnit slovo „může“ za slovo „musí“. Byť se jedná o změnu takřka kosmetickou, bude potřeba absolvovat celý legislativní proces (schválení Parlamentem ČR, publikace a uplynutí legisvakanční lhůty)¹¹³, díky kterému se doba, než návrh vstoupí v účinnost, může protáhnout.

Vůbec nejsložitější situace panuje okolo duplicity státních kontrol. V současné době stát za smutného přihlížení daňových poplatníků de facto kontroluje sám sebe, což vede ke zmatkům a nežádoucím důsledkům, o kterých detailně referují kapitola 5, podkapitola 6.3 a dále příloha III. této bakalářské práce. Řešení autor práce nevidí jinak, než opět provést legislativní zásah, tentokrát však zásadnějšího charakteru. V rámci této úvahy bakalářská práce doporučuje zvážit návrh zákona o vnitřním řídicím a kontrolním systému ve veřejné správě od autorů působících v think tanku Good Governance.

To, co se v Parlamentu schválí a co ne, je věcí momentálního rozpoložení politických sil. Idea zefektivňování státní správy je však něco, k čemu se alespoň oficiálně hlásí většina, ne-li všechny významné politické strany v zemi. Iniciativa přivést kontrolní systém dotací do pořádku by se tudíž mohla setkat s jistou úrovní politické podpory.

Provoz této státní agendy stojí daňové poplatníky ročně stovky miliónů Kč. Její přínos pro státní pokladnu a zúčastněné subjekty se však blíží nule. Jak ukazuje tato práce, řešení situace si vyžádá nejen návrat k deklarovaným právním principům, **ale především k hodnotám, které ztělesňují a na kterých stojí naše státní zřízení.**

Bude k tomu potřeba součinnosti řady státních a veřejných institucí, ale autor práce věří, že se to nakonec úspěšně zdaří. Kde je vůle, tam je i cesta ■

¹¹¹ WOLTERS KLUWER. Reference. *Wolterskluwer.cz* [online]. [cit. 2014-11-05].

¹¹² Viz kap. 2.1.5 této práce a její pojednání o NSS

¹¹³ HARVÁNEK, J. a kol. *Teorie práva*. 1998. s. 166 – 167.

SEZNAM POUŽITÝCH PRAMENŮ

BAXA, J. a kol. *Daňový řád – Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, 1880 s. ISBN 978-80-7357-564-9.

BLÍŽKOVSKÝ, B. a kol. *Zdokonalování veřejné správy a samosprávy České republiky*. Brno: Konvoj, 2007, 214 s. ISBN 978-80-7302-125-0

CIHELNÍK, S. *Interview*. Azacycles, Praha: 2012.

DUBŠEKOVÁ HRSTKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*. Brno: CERM, 2010, 87 s. ISBN 978-80-214-4159-0.

E-CONSULTING CZECH. Reorganizace české daňové správy od 1. ledna 2013. *E-cons.cz* [online]. [cit. 2014-18-01]. Dostupné z: <http://www.e-cons.cz/onas/publikujeme-1/danove-zakony-legislativa/reorganizace-ceske-danove-spravy-od-1-ledna-2013.aspx>.

EKOLOGICKÝ PRÁVNÍ SERVIS. Můžu požadovat výsledky finanční kontroly ohledně použití dotace? *Eps.cz* [online]. [cit. 2014-07-01]. Dostupné z: <http://www.eps.cz/poradna/kategorie/pravo-na-informace/dotaz/muzu-pozadovat-vysledky-financni-kontroly-ohledne-pouziti-dotace>.

FILIP, J. *Ústavní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, 108 s. ISBN 978-80-210-4584-2.

FINANČNÍ SPRÁVA. Dotazy a odpovědi. *Financnisprava.cz* [online]. [cit. 2014-07-01]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/odvody-za-poruseni-rozpoctove-kazne/dotazy-a-odpovedi>.

FRÁNEK, T. Průlom: Obec porazila finanční úřad. *Aktuálně.cz* [online]. 2007 [cit. 2014-01-07]. Dostupné z: <http://aktualne.centrum.cz/ekonomika/domaci-ekonomika/clanek.phtml?id=323421>.

GOOD GOVERNANCE. Nový zákon z dílny Good Governance. *Good-governance.cz*. [online]. [cit. 2014-01-07]. Dostupné z: <http://good-governance.cz/novy-zakon-z-dilny-good-governance/>.

GOOD GOVERNANCE. TZ: Místopředsedkyně Senátu navrhuje Kalouskovi zákon z dílny Good Governance. *Good-governance.cz*. [online]. [cit. 2014-01-07]. Dostupné z: <http://good-governance.cz/tiskova-zprava-good-governance/>.

HARVÁNEK, J. a kol. *Teorie práva*. Brno: Masarykova univerzita, 1998, 341 s. ISBN 80-210-1791-0.

LAJTKEPOVÁ, E. *Veřejné finance*. Brno: CERM, 2009, 160 s. ISBN 978-80-7204-618-8.

MENDEZ, M. The Neurobiology of Moral Behavior: Review and Neuropsychiatric Implications. *U.S. National Institutes of Health* [online]. 2009 [cit. 2014-01-07]. Dostupné z: <http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC3163302>.

Nález Ústavního soudu č. 30/1998 Sb. ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97. In: *nalus.usoud.cz* [online]. Ústavní soud České republiky [cit. 2014-01-07]. Dostupný z: <http://nalus.usoud.cz/Search/Word.aspx?id=30868>.

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. O sbírce rozhodnutí. *Nssoud.cz* [online]. [cit. 2014-08-01]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/O-Sbirce-rozhodnuti/art/555?menu=265>.

NKÚ. Informace z kontrolní akce NKÚ č. 13/15. *Nku.cz* [online]. [cit. 2014-01-07]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/assets/media/informace-13-15.pdf>.

NKÚ. Stát promíjí tři čtvrtiny odvodů za porušení rozpočtové kázně. *Nku.cz* [online]. [cit. 2014-01-07]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/cz/media/stat-promiji-tri-ctvrtiny-odvodu-za-poruseni-rozpoclove-kazne-id6741/>.

NOVINKY.CZ. Rozklad státu může skončit zákonem o slunečním svitu, řekl šéf Nejvyššího správního soudu Baxa. *Novinky.cz* [online]. [cit. 2014-01-07]. Dostupné z: <http://www.novinky.cz/domaci/318616-rozklad-statu-muze-skoncit-zakonem-o-slunecnim-svitu-rekl-sef-nejvyssiho-spravniho-soudu-baxa.html>.

NOVINKY.CZ. Zbytečný systém: Stát ukládá příjemcům dotací vysoké pokuty, a pak je promíjí. *Novinky.cz* [online]. [cit. 2014-01-07]. Dostupné z: <http://www.novinky.cz/domaci/320837-zbytecny-system-stat-uklada-prijemcum-dotaci-vysoke-pokuty-a-pak-je-promiji.html>.

OCHRANA, F., PŮČEK, M. *Dosahování úspor a omezování plýtvání ve veřejném sektoru*. Praha: Wolters Kluwer, 2012, 228 s. ISBN 978-80-7357-909-8.

PSP ČR. Důvodová zpráva DŘ. *Psp.cz* [online]. 2008 [cit. 2014-07-01]. Dostupné z: www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503.

RYŠAVÝ, I. Přestane být přijetí státní dotace pro obce rizikem? *IHNED.cz* [online]. 2005 [cit. 2014-01-07]. ISSN 1213-7693. Dostupné z: <http://moderniobec.ihned.cz/c1-16436390-prestane-byt-prijeti-statni-dotace-pro-obce-rizikem>.

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 2. 7. 2010, č. j.: 9Ca 118/2007–34. In: *nssoud.cz* [online]. Nejvyšší správní soud České republiky [cit. 2014-01-07]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2007/9Ca_118_2007_10_20100830123_948_prevedeno.pdf.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j.: 7 Afs 107/2008-100. In: *nssoud.cz* [online]. Nejvyšší správní soud České republiky [cit. 2014-01-07]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0107_7Afs_0800100A_prevedeno.pdf.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j.: 2 Afs 11/2004-73. In: *nssoud.cz* [online]. Nejvyšší správní soud České republiky [cit. 2014-01-07]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2004/0011_2Afs_0400073A_prevedeno.pdf.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j.: 1 Afs 53/2013-33. In: *nssoud.cz* [online]. Nejvyšší správní soud České republiky [cit. 2014-01-07]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0053_1Afs_130_20130813125215_prevedeno.pdf.

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 10. 2013].

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 10. 2013].

WOLTERS KLUWER. Reference. *Wolterskluwer.cz* [online]. [cit. 2014-05-11]. Dostupné z: <http://www.wolterskluwer.cz/cz/system-aspi/o-systemu-aspi/reference.c-99.html>.

Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje, ve znění k 14. 10. 2013. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 10. 2013].

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění k 14. 10. 2013. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 10. 2013].

Zákon č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla, ve znění k 14. 10. 2013. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 10. 2013].

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění k 14. 10. 2013. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 10. 2013].

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, ve znění k 14. 10. 2013. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 10. 2013].

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění k 14. 10. 2013. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 10. 2013].

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění k 14. 10. 2013. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 10. 2013].

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Daňový řád
EU	Evropská unie
FŘ	Finanční ředitelství
FÚ	Finanční úřad
GFŘ	Generální finanční ředitelství
MF	Ministerstvo financí
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
NSS	Nejvyšší správní soud
SŘ	Správní řád
ÚS	Ústavní soud
ZSDP	Zákon o správě daní a poplatků

SEZNAMY OBRÁZKŮ, TABULEK A PŘÍLOH

Seznam obrázků:

Obrázek 1: Reorganizace daňové správy	12
---	----

Seznam tabulek:

Tabulka 1: Statistika správy odvodů za porušení rozpočtové kázně	36
--	----

Seznam příloh:

Příloha č. 1: Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 2. 7. 2010, č. j.: 9Ca 118/2007–34.

Příloha č. 2: Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j.: 2 Afs 11/2004-73.

Příloha č. 3: Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j.: 1 Afs 53/2013-33.

Příloha č. 4: Informace z kontrolní akce NKÚ č. 13/15

Příloha č. 5: Informace z kontrolní akce NKÚ č. 10/08

Prázdná strana

Následuje příloha I.



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Martina Kříže v právní věci žalobce: **Azacycles s.r.o.**, se sídlem Kladno, Vitry 2134, IČ: 270 68 676, zast. Mgr. Matějem Váchou, advokátem se sídlem Praha 1 – Malá Strana, Újezd 450/40, Tyršův dům, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Praha 2, Žitná 12, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29.1.2007, č.j.: 268/07-1700-201164,

t a k t o:

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 29.1.2007, č.j.: 268/07-1700-201164 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 10.640,-Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Matěje Váchy, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný podle ust. § 50 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), zamítl jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Kladně (dále jen „správce daně“) ze dne 2.8.2006, č.j.: 131562/06/030980/3148, č. 22/2006, kterým byla žalobci uložena povinnost odvést do státního rozpočtu odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 5.530.168,-Kč.

Žalobce v podané žalobě namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu nesprávného právního posouzení věci. Uvedl, že výkladem ustanovení § 3 písm. e) zákona č.

218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), nelze dojít k jinému závěru, než že za porušení rozpočtové kázně lze považovat pouze výdej peněžních prostředků státu v rozporu s právními předpisy, rozhodnutími či dohodami o jejich poskytnutí ze strany státu. Nikoliv každé porušení právních norem, rozhodnutí či dohod, avšak pouze takové porušení, jenž je výdajem peněžních prostředků, lze považovat za porušení rozpočtové kázně. Dle žalobce z obsahu spisového spisu vyplývá, že dne 12.9.2005 došlo k přesunu peněžních prostředků ve výši 5.704.000,-Kč mezi dvěma účty žalobce, tj. mezi účtem zřízeným pro financování projektu z prostředků státního rozpočtu – neinvestiční prostředky a mezi jeho běžným účtem. Tvrdil, že takový přesun peněžních prostředků mezi účty žalobce jako příjemce účelově vázaných prostředků ze státního rozpočtu nelze pokládat za výdaj peněžních prostředků v rozporu s ustanoveními právních předpisů, rozhodnutími či dohodami ve smyslu ust. § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech. Veškeré poskytnuté peněžní prostředky byly v kalendářním roce 2005 použity výhradně k úhradě prokazatelných, nezbytně nutných nákladů přímo souvisejících s plněním cílů a parametrů předmětného projektu. Dále tvrdil, že systematický a logický výklad ustanovení článku VII. odst. 1 a 3 smlouvy č. FT-TA2/081 o poskytnutí účelové podpory na řešení programového projektu formou dotace z výdajů státního rozpočtu na výzkum a vývoj ze dne 31.8.2005 (dále jen „smlouva“), učiněný žalovaným nemá oporu v textu smlouvy samotné. Nejasnost a neurčitost tohoto ustanovení vyplývá ze stanoviska Ústavu pro jazyk český č.j.: 28/07 ze dne 29.3.2006, jakož i ze samotného jednání Ministerstva průmyslu a obchodu. Právě z důvodu neurčitosti a nesrozumitelnosti smlouvy byl dne 14.6.2006 sjednán dodatek č. 1 smlouvy. Nejasné a mnohoznačné ustanovení smlouvy je pak nutno v souladu s ust. § 266 odst. 4 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“), vykládat k tíži strany, která tohoto ustanovení v jednání užila jako první, tedy k tíži Ministerstva průmyslu a obchodu. Rovněž je třeba brát v úvahu smysl a účel právní normy i jejích jednotlivých ustanovení. Dle žalobce účelem zákona o rozpočtových pravidlech není sankcionovat jednání, která nemají žádný dopad na státní rozpočet, ani nezpůsobila Ministerstvu průmyslu a obchodu jakoukoliv škodu.

Žalobce rovněž namítal procesní vady. K tomuto uvedl, že dne 18.8.2006 požádal o prominutí odvodu a penále uložených platebním výměrem Finančního úřadu v Kladně dne 2.8.2006, č.j.: 132562/06/030980/3148, resp. 131568/06/030980/3148. Rozhodnutím ze dne 27.11.2006, č.j.: 43/96316/2006-434 Ministerstvo financí žádosti podle § 44a odst. 9 zákona o rozpočtových pravidlech a podle ust. § 55a daňového řádu vyhovělo a prominulo žalobci jak odvod ve výši 5.530.168,-Kč, tak penále ve výši 1.1791.775,-Kč a dopočet. Dle žalobce rozhodnutí o prominutí odvodu a penále Ministerstva financí představuje pravomocné meritorní rozhodnutí o porušení rozpočtové kázně žalobce a o uložení odvodu a penále za něj. Žalovaný tak měl řízení o odvolání ve smyslu ust. § 27 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastavit, neboť ve věci již bylo pravomocně rozhodnuto.

S ohledem na shora uvedené důvody žalobce navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný k žalobním bodům uvedl, že ze státního rozpočtu jsou poskytovány peněžní prostředky a jejich příjemci je mohou použít pouze k účelům, na které byly určeny. Účel použití těchto prostředků je určen podmínkami, které jsou stanoveny například právním předpisem, podle něhož byly prostředky poskytnuty, dále rozhodnutím nebo smlouvou o poskytnutí těchto prostředků. Při poskytování prostředků ze státního rozpočtu je zachováno vrchnostenské postavení poskytovatele těchto prostředků. Z tohoto postavení plyne, že může rozhodovat o podmínkách jejich poskytnutí, které jsou předmětem jednání mezi ním a příjemcem těchto prostředků v té míře, již stanoví obecně závazný právní předpis, či v jeho limitech, jak stanoví sám poskytovatel těchto prostředků.

Záleží pak na příjemci, zda tyto podmínky akceptuje a poskytnutou podporu za těchto podmínek přijme. Žalobce, jako příjemce účelově určených prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, je povinen dodržet všechny podmínky pro použití těchto prostředků. Nedodržení (porušení) stanovených podmínek pro poskytnutí a nedodržení podmínek pro použití prostředků poskytnutých v roce 2005 je klasifikováno jako porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech, což má podle ustanovení § 44a zákona o rozpočtových pravidlech za následek povinnost odvést do státního rozpočtu odvod za porušení rozpočtové kázně, včetně penále. Správce daně má právo daňovou kontrolou ve smyslu § 16 daňového řádu zjišťovat, zda prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu byly použity, tak jak bylo při jejich poskytnutí určeno, a má kompetenci rozhodnout o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobce dne 12.9.2005 převedl z účtu č. 1965298389/0800 (samostatný účet žalobcem zřízený pro financování projektu z prostředků státního rozpočtu – neinvestiční prostředky) na svůj účet č. 1945970369/0800 částku ve výši 5.704.000,-Kč a dále, že ke dni 12.9.2005 žalobce uhradil náklady související s projektem ve výši 173.832,-Kč. Uvedené zjištění žalobce nerozporoval, nesouhlasil však s právním posouzením ve vazbě na ustanovení článku VII. odst. 1 smlouvy. Ze systematického a logického výkladu ustanovení článku VII odst. 1 a 3 smlouvy vyplývá, že žalobce v roce 2005 byl povinen použít poskytnutou podporu, která byla připsána na samostatný účet k úhradě prokazatelných, nezbytně nutných nákladů přímo souvisejících s plněním předmětného projektu a to výlučně následujícím způsobem; přímou platbou ze samostatného účtu spolupříjemcům, přímou platbou ze samostatného účtu dodavatelům, převodem ze samostatného účtu na svůj běžný účet, pokud uznané náklady již byly na základě účetních dokladů uhrazeny. Výše uvedeným převodem nebyla provedena platba ze samostatného účtu spolupříjemci a ani dodavateli. Žalobce provedl převod na svůj účet, který ve smysl čl. VII. odst. 1 smlouvy mohl provést jen ve výši uhrazených nákladů, tj. 173.832,-Kč. V době, kdy žalobce provedl tento převod peněžních prostředků ze samostatného účtu na svůj účet, částka 5.530.168,-Kč nepředstavovala uhrazené prokazatelné náklady přímo související s projektem, jelikož tyto uhrazené náklady v danou dobu neexistovaly. Převodem účelové podpory ze samostatného účtu na žalobcův běžný účet v částce vyšší než činily uznané náklady, které již v té době byly na základě žalobcem předložených účetních dokladů uhrazeny, se žalobce dopustil porušení ustanovení čl. VII. odst. 1 smlouvy. Tím porušil podmínku, za které byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty čímž neoprávněně použil peněžní prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech a dopustil se porušení rozpočtové kázně ve smyslu ust. § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Podle ust. § 44 odst. 3 písm. a) a § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech je žalobce povinen provést prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši v jaké byla porušena rozpočtová kázeň, tj. v částce 5.530.168,-Kč a z této částky ve smyslu § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech je povinen zaplatit penále ve výši 1 promile za každý den prodlení, nejvýše však do výše odvodu. Na výše uvedeném nemění nic ani skutečnost, že poskytnuté prostředky byly do konce roku 2005 použity ke krytí nákladů předmětného projektu. Z písemnosti Ústavu pro jazyk český ze dne 29.3.2006, č.j.: 28/07 vyplývá, že stanovisko tohoto ústavu je čistě jazykové. Ustanovení smlouvy nelze vykládat pouze jazykově, nýbrž také systematicky a logicky. Z uvedené písemnosti vyplývá, že v čl. VII odst. 1 smlouvy před slovy „nebo převodem“ chybí čárka, což dle žalovaného je zapříčiněno jazykovou neobratností Ministerstva průmyslu a obchodu. Z uvedených důvodů není citovaná písemnost Ústavu pro jazyk český ve spojení s ust. § 266 odst. 4 obchodního zákona důvodem prokazujícím, že se žalobce nedopustil porušení rozpočtové kázně.

V písemném vyjádření k podané žalobě žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí. Nad shora uvedené konstatoval, že převod peněžních prostředků v rozporu se smluvními podmínkami je třeba považovat za porušení rozpočtové kázně, neboť výdej peněžních prostředků, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená dohodou o poskytnutí těchto prostředků nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty, je neoprávněným použitím peněžních prostředků. Nejednalo se o pouhé porušení právních norem, rozhodnutí a dohod, ale o takové porušení, které bylo podmínkou posouzení případného neoprávněného použití peněžních prostředků a znamenalo ve svém důsledku porušení ustanovení předmětnou smlouvou a porušení rozpočtové kázně podle čl. VIII. bod 6. smlouvy a § 44 odst. 1 rozpočtové kázně. Stanovisko Ústavu pro jazyk český není stanoviskem relevantním a z hlediska daňového řízení závazným, zejména když stanovisko Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 8.6.2006, zn. 109476/06/030980/3148 svědčí žalovanému.

Dále uvedl, že dle ust. § 55a odst. 1 daňového řádu může Ministerstvo financí daň zcela nebo zčásti prominout. Prominutí daně je zařazeno mezi mimořádné opravné prostředky, ale lze je chápat jako institut týkající se placení daní. Rozhodnutím o prominutí daně se daň nestanovuje ani nevyměřuje, pouze se její placení promíjí. Daňový řád nestanoví v souvislosti s prominutím povinnost či možnost upuštění od stanovení a předpisu daně; skutečnost, že je daňovému subjektu prominuta daň proto nezbavuje správce daně povinnosti daň stanovit, vyměřit a tedy i dokončit zahájená a probíhající řízení o této dani. prominutí daně tak není důvodem pro zastavení odvolacího řízení.

S ohledem na shora uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že peněžní prostředky ze státního rozpočtu nebyly v žádném případě vydány, tj. použity tím spíš, že by došlo k jejich výdaji v rozporu s ustanoveními právních předpisů, rozhodnutími či dohodami ve smyslu ust. § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech. Veškeré poskytnuté peněžní prostředky byly v kalendářním roce 2005 použity výhradně k úhradě prokazatelných, nezbytně nutných nákladů přímo souvisejících s plněním cílů a parametrů předmětného projektu. Za výdaj peněžních prostředků ze státního rozpočtu je nutno považovat již jejich samostatné poukázání na speciální účty vytvořené pro účely projektu dle článku III. odst. 1. Již v okamžiku převodu peněžních prostředků na tyto účty nemohl stát prostřednictvím svých rozpočtových organizací s peněžními prostředky volně disponovat. Smyslem výrazů „vydat, výdej“ je ztráta možnosti s vydanou věcí dočasně nakládat. Poznamenal, že netvrdil, že by pro žalovaného bylo stanovisko Ústavu pro jazyk český relevantním a závazným z hlediska daňového řízení, žalovaný však byl povinen se s tímto stanoviskem v průběhu daňového řízení vypořádat a v rámci provedeného hodnocení důkazů uvést, z jakých důvodů o tento důkaz své právní závěry opírá či neopírá. Stanovisko poskytovatele dotace obsažené v dopise ze dne 8.6.2006 je důkazním prostředkem stejné síly a bylo na žalovaném, aby se všemi skutečnostmi, jež vyšly v průběhu daňového řízení najevo vypořádal v rámci úvah o hodnocení důkazů.

Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, dle kterého se institut prominutí daně upravuje pouze placení daní, neboť daň nestanovuje, ani nevyměřuje. Dle žalobce, prominutí daně jako většina mimořádných opravných prostředků je postaven na tzv. kasačním principu, tj. že přezkoumávané rozhodnutí příslušný orgán buď potvrdí nebo zruší. Prominutí daně není ničím jiným než zrušením rozhodnutí správce daně nižšího stupně. Skutečnost, že daňový řád výslovně neupravuje postup správce daně v souvislosti s prominutím daně, nelze vykládat, že by bylo povinností správce daně dokončit veškerá zahájená a probíhající řízení o této dani. Daňový řád obsahuje v ust. § 27 odst. 1 písm. e) obecnou úpravu, která upravuje postup

správce daně pro případ, že ve věci již bylo pravomocně rozhodnuto. Takovým pravomocným meritorním rozhodnutím ve věci je též prominutí daně.

Soud rozhodoval ve věci bez nařízení ústního jednání podle ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), neboť účastníci vyslovili s takovým postupem soudu souhlas.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu tvrzených žalobních bodů, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba je opodstatněná.

V posuzované věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:

Podle ust. § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech pro účely tohoto zákona se rozumí neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity,

Podle ust. § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech porušením rozpočtové kázně je neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem.

Podle ust. § 44a odst. 3 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech fyzická osoba nebo právnická osoba jiná než stát, která porušila rozpočtovou kázeň, je povinna provést prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu, jestliže porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. b) tím, že neoprávněně použila nebo zadržela peněžní prostředky podle § 44 odst. 2 písm. h).

Podle odst. 4 písm. c) odvod za porušení rozpočtové kázně činí v ostatních případech částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň.

Podle odst. 9 prominutí nebo částečné prominutí povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně podle odstavce 4 písm. a) může povolit místně příslušné finanční ředitelství. Prominutí nebo částečné prominutí povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně podle odstavce 4 písm. c) nebo penále může povolit ministerstvo s výjimkou odvodu neoprávněně použitých nebo zadržených peněžních prostředků podle § 44 odst. 2 písm. a) až f) a penále za prodlení s ním a s výjimkou odvodu neoprávněně použitých nebo zadržených peněžních prostředků poskytnutých z Národního fondu a penále za prodlení s ním.

Podle ust. § 55a daňového řádu Ministerstvo může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. U příslušenství daně tak může učinit i z důvodu odstranění tvrdosti. K tomuto prominutí může dojít v kterémkoli stadiu daňového řízení.

Soud posoudil žalobní námitky takto:

Žalobce v podané žalobě namítal, že přesun peněžních prostředků mezi dvěma účty žalobce nelze pokládat za výdej peněžních prostředků v rozporu s ustanoveními právních předpisů, rozhodnutími či dohodami ve smyslu ustanovení § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech. Žalovaným učiněný systematický a logický výklad ustanovení čl. VII. odst. 1 a 3 smlouvy nemá oporu v textu smlouvy. Účelem zákona o rozpočtových pravidlech není sankcionovat takové jednání, která nemají dopad na státní rozpočet.

K uvedené námitce ze správního spisu vyplynulo: V protokolu č. 03/06700/2006 o výsledku kontroly použití účelové podpory formou dotace z výdajů státního rozpočtu na podporu řešení projektů výzkumu a vývoje společnosti Azacycles s.r.o., Ministerstvo průmyslu a obchodu, odbor výzkumu a vývoje uvedlo, že náklady ve výši 5.532.297,40 Kč, k jejíž úhradě žalobce neinvestiční dotace čerpal, uhradil z běžných účtů společnosti až po převodu neinvestiční dotace na běžný účet společnosti, z toho náklady ve výši 3.845,-Kč žalobce uhradil v následujícím kalendářním roce. Dle závěrů tohoto protokolu, poměr mezi výší účelové podpory k celkovým ustatelným nákladům na řešení projektu byl dodržen. Podle článku VII odst. 1 věta první je příjemce povinen použít účelovou podporu, vždy do konce kalendářního roku, výhradně k úhradě prokazatelných, nezbytně nutných nákladů přímo souvisejících s plněním cílů a parametrů předmětného projektu, a to buď přímou platbou ze samostatného účtu spolupříjemcům nebo dodavatelům nebo převodem na běžný účet v případě, kdy uznané náklady již byly na základě účetních dokladů uhrazeny. Podle odst. 3 věty první je příjemce povinen vést samostatný bankovní účet určený výhradně pro financování předmětného projektu z prostředků poskytnutých na jeho řešení ze státního rozpočtu (a to zvlášť pro investiční a zvlášť pro neinvestiční prostředky). Podle stanoviska Ústavu pro jazyk český ze dne 29.3.2006, č.j.: 28/07 není první věta článku VII. odst. 1 smlouvy významově jednoznačná a lze ji vykládat více způsoby. Jendou z možností je, že příjemce je povinen použít účelovou podporu k úhradě nákladů projektů přímou platbou, a to spolupříjemcům nebo dodavatelům, anebo (b) převodem na běžný účet, a to ve specifikovaných případech. Dále uvedl, že je poněkud překvapen, že u podvojně spojky „buď-nebo“ (jež má vylučovací význam), není před „nebo“ čárka, a proto nelze kromě uvedeného výkladu vyloučit ani jiné řešení. Podle dodatku č.1/2006 smlouvy věta první článku VII. odst. 1 je příjemce povinen použít účelovou podporu v souladu se zákonem o rozpočtových pravidlech vždy do konce příslušného kalendářního roku výhradně k úhradě prokazatelných, nezbytně nutných nákladů přímo souvisejících s plněním cílů a parametrů předmětného projektu, a to buď přímou platbou spolupříjemcům nebo dodavatelům z účtu zřízeného podle odst. 3 tohoto článku, nebo převodem na jiný běžný účet (nebo do pokladny) v případech, kdy uznané náklady byly již uhrazeny nevěřejných zdrojů.

Uvedenou námitku soud shledal částečně oprávněnou. Soud se neztotožnil s tvrzením žalobce, že žalovaným učiněný systematický a logický výklad ustanovení článku VII. odst. 1 a 3 smlouvy nemá oporu v samotném textu smlouvy. I dle názoru soudu je totiž jedinou možnou interpretací uvedených ustanovení výklad, podle kterého byl žalobce povinen použít poskytnutou podporu, která byla připsána na samostatný účet k úhradě prokazatelných, nezbytně nutných nákladů přímo souvisejících s plněním předmětného projektu, a to následujícím způsobem; přímou platbou ze samostatného účtu spolupříjemcům nebo dodavatelům, anebo převodem ze samostatného účtu na svůj běžný účet, pokud uznané náklady již byly na základě účetních dokladů uhrazeny. Pokud žalobce poukazoval na stanovisko Ústavu pro jazyk český, pak toto sice připouští více alternativ výkladu, zároveň však jiný, než shora uvedený výklad neuvádí. Opomenutí čárky pak lze považovat toliko za gramatické nedoplnění smluvních stran. O správnosti provedené interpretace ostatně svědčí i žalobcem poukazovaný dodatek č. 1/2006 ke smlouvě, který toliko zpřesňuje v první větě článku VII. odstavce 1 z jakého účtu lze přímou platbou spolupříjemcům nebo dodavatelům uhradit prokazatelné nezbytně nutné náklady přímo souvisejících s plněním předmětného

projektu a dále vkládá čárku před spojkou nebo v rámci podvojně spojky „bud’ – nebo“. V daném případě je nesporné, že žalobce převedl z účtu, zřízeného pro financování projektu z prostředků státního rozpočtu, částku ve výši 5.704.000,-Kč na svůj běžný účet, a to přestože výše uhrazených nákladů činila pouze částku 173.832,-Kč. Uvedeným postupem tak žalobce porušil čl. VII. odst. 1 smlouvy. Podstatou sporu však v daném případě zůstává otázka, zda převod peněžních prostředků mezi žalobcovým účtem zřízeným pro financování projektu z prostředků státního rozpočtu a mezi jeho běžným účtem, lze považovat za neoprávněné použití peněžních prostředků ve smyslu ust. § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech. Za stěžejní pro posouzení této otázky považuje nadepsaný soud rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.8.2004, č.j.: 2 Afs 11/2004-73. Přestože uvedený rozsudek byl vydán podle předchozího zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice, závěry v něm uvedené lze plně vztáhnout i na projednávanou věc, neboť v obou případech byla subjektům uložena sankce za neoprávněné použití peněžních prostředků. V rozsudku ze dne 12.8.2004, č.j.: 2 Afs 11/2004-73 (blíže viz www.nssoud.cz) Nejvyšší správní soud uvedl, že použití prostředků státního rozpočtu je třeba rozumět „vynaložení (tedy spotřebování) prostředků na určitý účel. Sankční odvod je třeba spojovat nikoliv s jakýmkoliv porušením rozpočtových pravidel, ale jen s použitím prostředků na jiný účel, v důsledku čehož prostředky státního rozpočtu nejsou v dané době užity k účelu, ke kterému byly určeny. Sankce je tedy třeba spojovat jen s odnětím rozpočtových prostředků stanovenému účelu“. Nejvyšší správní soud uzavřel, že „rozhodným je důsledek nakládání s prostředky, tedy to zda jsou tímto nakládáním spotřebovány k jinému účelu a tím vyloučeno jejich vynaložení k účelu závazně určenému“. Ve světle uvedené judikatury se tak soud zabýval otázkou konečného použití prostředků účelové podpory ve výši 5.532.297,40 Kč. K této otázce z protokolu č. 03/06700/2006 o výsledku kontroly použití účelové podpory formou dotace z výdajů státního rozpočtu na podporu řešení projektů výzkumu a vývoje společnosti Azacycles s.r.o. (dále jen „předmětný projekt“), vyplynulo, že náklady ve výši 5.532.297,40 Kč, k jejich úhradě byla neinvestiční dotace čerpána, žalobce uhradil z běžných účtů společnosti až po převodu neinvestiční dotace na běžný účet společnosti, z toho náklady ve výši 3.845,-Kč žalobce uhradil v následujícím kalendářním roce. Poměr mezi výší účelové podpory k celkovým uznatelným nákladům na řešení projektu byl dodržen. Na základě shora uvedeného má soud za to, že žalobce peněžní prostředky, získané z účelové podpory předmětného projektu, skutečně vynaložil na úhradu nákladů na řešení předmětného projektu. Skutečnost, že poskytnuté prostředky žalobce použil ke krytí nákladů předmětného projektu ostatně žalovaný potvrdil i v napadeném rozhodnutí (viz strana 4, první odstavec, poslední věta napadeného rozhodnutí). Na výše uvedeném pak nic nemůže změnit fakt, že žalobce před vlastní úhradou nákladů na řešení projektu prostředky účelové podpory převedl v rozporu se zněním smlouvy mezi svým účtem určeným pro neinvestiční dotaci a běžným účtem. S ohledem na uvedené soud shledal námitku žalobce, týkající se povahy převodu peněžních prostředků mezi účty žalobce, za důvodnou.

Oprávněná není námitka, dle které měl žalovaný řízení o odvolání ve smyslu ust. § 27 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastavit, neboť Ministerstvo financí vydalo dne 27.11.2006, č.j.: 43/96316/2006-434 pravomocné meritorní rozhodnutí. Rozhodnutím ze dne 27.11.2006, č.j.: 43/96316/2006-434 Ministerstvo financí prvním výrokem vyhovělo žádosti žalobce ze dne 18.8.2006 o prominutí odvodů a penále a podle ust. § 44a odst. 9 zákona o rozpočtových pravidlech a podle ust. § 55a daňového řádu prominulo odvod ve výši 5.530.168,-Kč uložený správcem daně v platebním výměru ze dne 2.8.2006, č.j.: 131562/06/030980/3148.

U uvedené námitky soud vyšel z podstaty rozhodnutí o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně, kterou je zánik možnosti správce daně, aby rozhodnutí, kterým byla uložena povinnost provést odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně, bylo

vykonáno. Rozhodnutí o prominutí odvodu vydané podle § 44a odst. 9 zákona o rozpočtových pravidlech a podle ust. § 55a daňového řádu se tak vztahuje k výkonu rozhodnutí o uložení povinnosti odvodu do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně, avšak nesouvisí se samotnou uloženou povinností odvodu za porušení rozpočtové kázně. Předmětem rozhodnutí o prominutí odvodu je totiž žádost daňového subjektu o prominutí odvodu, zatímco předmětem rozhodnutí o uložení odvodu do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně je povinnost tohoto odvodu. Navíc k posouzení žádosti o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně dle ust. § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech je příslušné Ministerstvo financí (§ 44 odst. 9 zákona o rozpočtových pravidlech). Odvod za porušení rozpočtové kázně je prováděn prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu (ust. § 44a odst. 3 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech). Řízení o prominutí odvodu a řízení o uložení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně jsou tak dvě různá daňová řízení, mající různé předměty a probíhající před odlišnými správními orgány. Rozhodnutím o prominutí odvodu tak není meritorně rozhodováno ve věci uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a ani jím není rušen platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně. Takový závěr nevyplyvá ani ze zákona o rozpočtových pravidlech ani z daňového řádu. Skutečnost, že je daňovému subjektu prominut odvod, tak nezabývá správce daně povinností rozhodnout o odvolání proti platebnímu výměru, kterým byla daňovému subjektu uložena povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně. Prominutí odvodu tudíž nemůže být důvodem k zastavení řízení o odvolání proti platebnímu výměru, jímž byla povinnost odvodu do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně uložena. K obdobnému názoru dospěl i Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 19.8.1997, sp. zn. 15 Ca 118/96. Z uvedených důvodů neshledal soud námitku procesních vad opodstatněnou.

Vzhledem k důvodnosti zásadní žalobní námitky, týkající se povahy převodu peněžních prostředků mezi dvěma účty žalobce, soud postupoval v souladu s ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. a zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost. Podle § 78 odst. 4 s.ř.s. pak soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude vázán právními názory soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Ve druhém výroku tohoto rozsudku přiznal soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. žalobci, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 2.000,- Kč a v nákladech souvisejících s právním zastoupením žalobce advokátem. Tyto jsou tvořeny jednak odměnou za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky k vyjádření žalovaného), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu - vyhlášky č. 177/1996 Sb. částku 2.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) cit. vyhlášky). Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny třemi paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky) a částkou 1440,- Kč, odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí 10.640,- Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost za podmínek uvedených v ustanovení § 102 a násl. s.ř.s., a to ve lhůtě do dvou týdnů po doručení tohoto rozsudku. Kasační stížnost se podává u Městského soudu v Praze, rozhodovat o ní přísluší Nejvyššímu správnímu soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná

nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Praze dne 2. července 2010

JUDr. Ivanka Havlíková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Pekárková Marie

Prázdná strana

Následuje příloha II.



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně **Zdravotní pojišťovny ministerstva vnitra České republiky**, se sídlem Praha 10, Na Míčankách 2, zastoupené JUDr. Jozefem Kovalčíkem, advokátem se sídlem Praha 2, Na Moráni 1957/5, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 11. 2003, č. j. 28 Ca 330/2001 - 36,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 11. 2003, č. j. 28 Ca 330/2001 - 36 **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2001, č. j. FŘ 5177/14/00 (ve znění opravy ze dne 15. 11. 2001), jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 30. 3. 2000, č. j. 90870/00/010965/5987 ukládajícímu jí odvést do státního rozpočtu neoprávněně použité prostředky ve výši 104 596 455,61 Kč. Krajský soud v rozsudku zaujal názor, že zákon nerozlišuje, zda k neoprávněnému použití nebo zadržení prostředků státního rozpočtu došlo trvale či dočasně, že řízení bylo správně vedeno podle zákona č. 337/1992 Sb., že výše neoprávněně použitých prostředků byla v řízení řádně prokázána, a že rozhodnutí žalovaného obsahuje náležitosti zákonem předpokládané.

Stěžovatelka kasační stížností uplatňuje kasační důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. a konkrétně namítá že:

- 1) Soud ani žalovaný dostatečně nevysvětlují, zda se mělo jednat o prostředky neoprávněně použité či neoprávněně zadržené, používají citaci zákona, která obsahuje obě skutkové podstaty. Vzhledem k tomu, že k současnému naplnění obou skutkových podstat dojít nemůže, je rozsudek z tohoto důvodu nepřezkoumatelný.
- 2) Soud rozhodoval na základě neúplného správního spisu, který neobsahoval např. platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 7. 4. 1999, č. j. 87040/99/010963/5987, jímž bylo stěžovatelce vyměřeno penále za neoprávněné zadržetí nebo použití prostředků ze státního rozpočtu ve výši 609 462 Kč v souvislosti s neoprávněným použitím prostředků na krytí provozních nákladů střediska 14 - pobočky Olomouc na základě vyčíslení v protokole č. 1/1998 ze dne 7. 7. 1998 (dále též „Protokol“). Neuznanou částku 3 627 744,61 Kč stěžovatelka de facto dne 15. 12. 1998 uhradila, neboť o stejnou částku byla zkrácena 2. část návratné finanční výpomoci poskytnuté ze státního rozpočtu. Soud vznesenou námitku neúplnosti spisu neuznal a v důsledku toho bylo znovu rozhodnuto o téže částce a na základě týchž podkladů. Stěžovatelka totiž uvedenou částku zaplatila formou zkrácení finanční výpomoci a znovu jako součást částky 104 596 455,61 Kč, tedy odvedla ji dvakrát a včetně penalizace.
- 3) Soud i žalovaný argumentují především přílohami č. 5 a 9 Protokolu přesto, že tam uvedené údaje se vztahovaly pouze k výpočtu penále. Nebyly vzaty v úvahy body 2.4 a 4.6 Protokolu a jeho přílohy č. 7 a 8, z nichž vyplývá, že stěžovatelka si při vynakládání prostředků ze státního rozpočtu počínala korektně, s výjimkou částky 3 627 744,61 Kč. Soud se těmito namítanými skutečnostmi vůbec nezabýval. Stěžovatelka je názoru, že rozhodné je konečné použití návratné finanční výpomoci, a to odpovídalo zákonným i smluvním podmínkám. Oprávněnost pohledávek pojišťovny Grál musela být nejprve prověřena, a to si vyžádalo určitou dobu.
- 4) Soud neprovedl výslech navržených svědků - pracovníků ministerstev financí a zdravotnictví, kteří u stěžovatelky prováděli kontrolu, a navíc se s tímto důkazním návrhem v rozsudku nijak nevypořádal. V důsledku toho zůstala neobjasněna podstata rozdílu částek 104 596 455,61 Kč a 3 627 744,61 Kč.
- 5) Soud připustil, že řízení o odvodu prostředků do státního rozpočtu bylo vedeno jako řízení daňové. Podle názoru stěžovatelky se až ve fázi, kdy je prokázáno, že určitá částka je neoprávněně použitým nebo zadržným rozpočtovým prostředkem může jednat o daňové řízení. Rozhodnutí určující neoprávněnost použití nebo zadržetí musí být výsledkem řízení správního, v němž důkazní břemeno nese kontrolní orgán a nikoliv kontrolovaný. Příjemce návratné finanční výpomoci nemá povinnosti poplatníka nebo plátce daně stanovené zákonem o správě daní a poplatků, neboť návratná finanční výpomoc plyne od státu k příjemci a ne naopak. Teprve ve fázi, kdy je ve správním řízení určeno, že jde o prostředky neoprávněně použité nebo zadržené, podléhá řízení režimu zákona o správě daní a poplatků, což plyne z ust. § 1 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. - teprve tam jde o tok peněz od příjemce ke státu jako je tomu u daní. Připuštěním režimu daňového řízení byla stěžovatelka poškozena, neboť toto řízení má odlišnosti v její neprospěch (např. vykonatelnost platebního výměru, přenesení důkazního břemene na stěžovatele).
- 6) Rozsudek nerozlišuje režim návratné finanční výpomoci a dotace. Dotace se vrací jen v případě nerespektování podmínek pro její udělení, návratná finanční výpomoc vždy. Soud tak připustil, aby stěžovatelka tuto částku platila dvakrát (poprvé na základě rozhodnutí, podruhé jako smluvní splátky). U návratné finanční výpomoci

nemůže pojmově přicházet v úvahu její vrácení na základě rozhodnutí, neboť by to ve svých důsledcích znamenalo dvojí odvod téže částky. Pro případ porušení podmínek čerpání návratné finanční výpomoci tak logicky přichází v úvahu pouze penalizace. Z těchto důvodů rozsudek nemůže obstát.

Výrok rozsudku podle názoru stěžovatelky postrádá oporu ve skutkovém zjištění i v právním posouzení věci, nadto je nepřezkoumatelný. Proto stěžovatelka navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti k první námitce poukazuje na výrok rozhodnutí finančního úřadu, v němž je jednoznačně uvedeno, že se jedná o prostředky neoprávněně použité. Navíc stěžovatelka, která prostředky státního rozpočtu neoprávněně použila a v rozporu se zákonem je nevrátila, je současně i zadržela. Ke druhé námitce upozorňuje na chybnost tvrzení dvojího zaplacení téže částky, neboť kompenzace odvodu a snížením druhé části návratné finanční výpomoci není možná. Zmíněný penalizační platební výměr nemá souvislost s přezkoumávaným rozhodnutím, navíc byl zrušen. Ke třetí námitce sděluje, že Protokol není žádným právním předpisem ani rozhodnutím, které by byly pro správce daně závazné, podléhá proto hodnocení důkazů tak, jako každý jiný důkaz. Čtvrtou námitkou vytykány nedostatek výsledku svědků není pochybením, výsledek nebyl nutný protože o obsahu kontrolního zjištění nebylo sporu. K páté námitce nesprávného řízení připomíná žalovaný, že tvrzení neodpovídá skutečnosti. Kontrolní řízení nebylo součástí daňového řízení a s výsledky místního šetření prováděného v daňovém řízení byla stěžovatelka seznámena. Námitka byla dostatečně vyvrácena rozsudkem. Podle § 30 odst. 6 zákona č. 576/1990 Sb. vzniká daňová povinnost v okamžiku porušení rozpočtové kázně, a od tohoto okamžiku je zde stav, kdy by prostředky měly plynout od subjektu ke státu. Ke zjištění porušení rozpočtové kázně správce daně opravňuje ust. § 1 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Šestá námitka je nerozhodná a navíc nebyla stěžovatelkou uplatněna v zákonné lhůtě. Věcně je dotace i návratná finanční výpomoc výdajem státního rozpočtu a jejich neoprávněným použitím nebo zadržením může jejich příjemce porušit rozpočtovou kázeň - s tím je spojena zákonná odpovědnost. Forma poskytnutí prostředků nemá z hlediska důsledků porušení rozpočtové kázně žádný význam.

Z těchto důvodů nepovažuje žalovaný kasační stížnost za důvodnou.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). O kasačních námitkách uvážil následovně:

V první řadě je třeba posoudit námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku (námitka první), neboť při její důvodnosti by nebylo možno posuzovat námitky ostatní. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval ve věci sp. zn. 2 Azs 47/2003, *za rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat zejména rozhodnutí postrádající základní zákonné náležitosti, rozhodnutí, z něhož nelze seznat o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo o věci rozhodnuto, rozhodnutí zkoumající správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), rozhodnutí jehož výrok je v rozporu s odůvodněním, rozhodnutí neobsahující vůbec právní závěry vyplývající z rozhodnutých skutkových okolností nebo jehož důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné, atd.* (publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 7/2004 pod č. 244). Stěžovatelka nepřezkoumatelnost spatřuje v tom, že v celém řízení nebylo vymezeno, zda se jedná o prostředky neoprávněně použité či neoprávněně zadržené, když soud používá obou termínů. Rozhodnutí finančního úřadu

o odvodu prostředků do státního rozpočtu výslovně ve výroku uvádí, že se jedná o prostředky neoprávněně použité, rozhodnutí žalovaného ve výroku rovněž zmiňuje prostředky neoprávněně použité, stejně tak v odůvodnění. Rozsudek městského soudu konstatuje přezkum rozhodnutí o odvodu neoprávněně použitých prostředků, obou termínů pak používá při citaci z Protokolu a při citaci zákona. Není pochyb o tom, že bylo rozhodnuto o odvodu neoprávněně použitých prostředků státního rozpočtu, takové rozhodnutí také soud zkoumal a pokud jsou uváděny důsledky obou druhů porušení rozpočtové kázně není to na újmu srozumitelnosti rozsudku. V daném případě Nejvyšší správní soud kasační důvod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. neshledal naplněným.

Závažnou by byla i námitka o nerozlišení režimu návratné finanční výpomoci a dotace (námitka šestá). Je však třeba přisvědčit žalovanému v tom, že tato námitka nebyla uplatněna v žalobě, ale až ve stanovisku žalobkyně k vyjádření žalovaného, podaným po uplynutí zákonné lhůty k podání žaloby (§ 72 s. ř. s.); rozšířit žalobu o další žalobní body lze přitom jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Nelze tak městskému soudu vytýkat, že se s touto námitkou věcně nevypořádal. Jedná se tak o nepřípustný důvod kasační stížnosti, neboť nebyl uplatněn v řízení před soudem, ač uplatněn být mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Důvodností dané kasační námitky se proto Nejvyšší správní soud nemohl zabývat.

V námitce směřující proti postupu soudu, spočívajícímu v akceptaci řízení prováděného podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (námitka pátá) stěžovatelka tvrdí, že daňové řízení by přicházelo v úvahu až poté, kdy by v jiném správním řízení bylo zjištěno, že se skutečně jednalo o neoprávněně použité prostředky. Touto námitkou jako námitkou žalobní se dostatečně zabýval městský soud v napadeném rozsudku a lze mu v jeho argumentaci přisvědčit, stejně tak jako vyjádření žalovaného. Podle § 1 odst. 1 písm. b) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, územní finanční orgány jsou orgány státní správy, které spravují dotace; správou dotací se rozumí kontrola účelové dotace, návratné finanční výpomoci, půjček a příspěvků poskytovaných ze státního rozpočtu České republiky a ze státních fondů České republiky a výkon správy neoprávněně použitých nebo zadržovaných rozpočtových prostředků podle zvláštního právního předpisu. Zákon o správě daní a poplatků § 1 odst. 1 v rozhodném období r. 2000 vztahoval svou působnost mj. i na správu částek neoprávněně použitých nebo zadržovaných rozpočtových prostředků a v r. 2001 na správu odvodů za porušení rozpočtové kázně. Součástí této správy podle odst. 2 téhož ustanovení je zjišťování, splnění a stanovení povinností subjektů. Z toho plyne, že řízení v souladu se zákonem probíhalo podle zákona o správě daní a poplatků a stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tom, že tím byla znevýhodněna oproti správnímu řízení z hlediska důkazní povinnosti. I podle zákona o správě daní a poplatků je povinen správce daně rozhodovat na základě úplně zjištěného skutečného stavu věci (§ 31 odst. 2), když důkazní povinnost daňového subjektu se týká pouze prokázání skutečností, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9). V daném případě také žalovaný vycházel z důkazů, které sám provedl či opatřil. Právní posouzení žalovaným užitého procesního předpisu odpovídá zákonu a tato kasační námitka není důvodná (§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.).

Námitky neúplnosti správního spisu, zejména ve vztahu k existenci platebního výměru Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 7. 4. 1999, č. j. 87040/99/010963/5987, jímž bylo stěžovatelce vyměřeno penále za neoprávněné zadržetí nebo použití prostředků ze státního rozpočtu ve výši 609 462 Kč v souvislosti s neoprávněným použitím prostředků na krytí provozních nákladů střediska 14 – pobočky Olomouc na základě vyčíslení v protokole

č. 1/1998 ze dne 7. 7. 1998 (námitka druhá) a neprovedení výsledku navržených svědků soudem (námitka čtvrtá) mají podobný charakter, brojí proti neúplnosti podkladů pro rozhodnutí a proti postupu soudu, který tento stav připustil a nezjednal nápravu. Zmíněný platební výměr byl stěžovatelkou připojen ke kasační stížnosti (když v žalobě bylo na existenci penalizačního řízení upozorněno) a bez ohledu na tvrzení žalované, že byl zrušen, je zřejmé, že se jedná o platební výměr penalizační – jeho případná existence tak neměla a nemá pro dané přezkumné řízení význam. Nejde o doklad o tvrzeném dvojím odvodu částky spojené s neoprávněným užitím prostředků státního rozpočtu. Návrh výsledku svědků v soudním řízení učiněn vůbec nebyl. Není obsažen v žalobě, ani v protokole o jednání soudu; v obou případech je pouze namítáno pochybení žalované, že návrhu na výslech svědků podanému v průběhu daňového řízení nebylo vyhověno. Je pravdou, že městský soud se s touto námitkou v rozsudku výslovně nevypořádal, hodnotil však celkově podklady, z nichž rozhodnutí vycházelo, a to jako dostačující. Neprovedení těchto důkazů soudem není vadou řízení před soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., ani jejich neprovedení žalovaným není dokladem toho, že přezkoumávané rozhodnutí správního orgánu nemá oporu ve správním spise, a že pro tuto vadu měl soud rozhodnutí správního orgánu zrušit ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Jako poslední je třeba zhodnotit důvodnost námítky třetí – v ní stěžovatelka poukazuje na Protokol, a to z hlediska, že konečné použití návratné finanční výpomoci odpovídalo zákonným i smluvním podmínkám. Zčásti s touto námitkou souvisí i argumentace užitá v námitce čtvrté – že zůstala neobjasněna podstata rozdílu částek 104 596 455,61 Kč a 3 627 744,61 Kč. Žalovaný k tomu poukazuje na nezávažnost Protokolu a na výsledek vlastního zjištění. Namítáno je tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., spočívající v úvaze o splnění předpokladů odvodu tím, že prostředky byly neoprávněně použity sice dočasně, ale že zákon trvalé a dočasné neoprávněné použití nerozlišuje, a že soud v důsledku této úvahy pak již nehodnotil skutečné použití prostředků návratné finanční výpomoci. Přitom námitka, že většina prostředků byla dočasně užitá k uložení na vkladové účty a posléze i se ziskem na určený účel, byla součástí žaloby.

K tomu ze správního spisu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti:

Usnesením vlády České republiky ze dne 9. 4. 1997 č. 226 byl vysloven souhlas s poskytnutím návratné finanční výpomoci Zdravotní pojišťovně Ministerstva vnitra na úhradu převzatých závazků zrušované GRÁL - Železniční zdravotní pojišťovny a byly stanoveny podmínky splatnosti. Smlouva o návratné finanční výpomoci ze státního rozpočtu byla uzavřena mezi Ministerstvem financí a stěžovatelkou dne 13. května 1997 (dále též „Smlouva“), a to na částku 466 000 000 Kč, s tím, že prostředky mohou být čerpány výlučně na úhradu oprávněných pohledávek za Železniční zdravotní pojišťovnou GRÁL. V podmínkách bylo stanoveno oddělené sledování účelového použití v účetnictví a splátkový kalendář s tím, že v případě neoprávněného použití budou prostředky vráceny do 30 dnů od kontroly a v bodě V. Smlouvy bylo uvedeno upozornění na možnou penalizaci podle § 30 zákona č. 576/1990 Sb. V protokole č. 1/98, ze dne 7. 7. 1998 o kontrole provedené kontrolní skupinou složenou z pracovníků Ministerstva financí a Ministerstva zdravotnictví u stěžovatelky je uvedeno, že při čerpání 1. části návratné finanční výpomoci porušila ustanovení čl. II. Smlouvy tím, že v účetnictví nesledovala tyto prostředky odděleně, neoprávněně použila částku 3 627 744,61 Kč (provoz střediska 14). Ve stěžovatelkou označené části 2.4 Protokolu je konstatováno, že kontrolní skupina má zato, že dosavadní úhrada pohledávek Grál – ŽZP byla provedena korektně, v části 4.6 Protokolu

je konstatováno, že s výjimkami uvedenými v příloze č. 5 a 9 nedošlo k neoprávněnému použití návratné finanční výpomoci. Příloha č. 5 obsahuje přehled dočasně převedených prostředků na jiné účty a na jiné úhrady, příloha č. 9 propočet penále za neoprávněně použité částky (penále 6 936 410,74 Kč). Přílohy č. 7 a 8 označené stěžovatelkou se týkají čerpání prostředků (evidováno čerpání částky 3 287 213,43 Kč na provoz střediska 14) a propočtu výše 2. části finanční výpomoci. V protokole č. j. 82448/00/010965/5987 o místním šetření provedeném Finančním úřadem pro Prahu 10 podle § 15 zákona o správě daní a poplatků ze dne 28. 3. 2000 je konstatováno, že nebyly dodrženy podmínky účelového použití prostředků návratné finanční výpomoci dle Smlouvy a prostředky ve výši 104 596 455,61 Kč byly v uvedených dobách převedeny na jiné účty. Konkretizace je uvedena formou čísel účtů, s výjimkou částky 9 666 000 Kč užitých na mzdy a 3 287 231,43 Kč na provozní náklady střediska 14. a vyčíslenou částku bylo uloženo vrátit do státního rozpočtu. V rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 30. 3. 2000, č. j. 90870/00/010965/598 je pouze konstatováno neoprávněné použití finančních prostředků ve výši 104 596 455,61 Kč a porušení povinnosti odděleného sledování použití těchto prostředků, rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2001, č. j. FŘ 5177/14/00 (ve znění opravy ze dne 15. 11. 2001) vychází v důvodech z toho, že byl porušen článek I. (účel užití) a II. (oddělené sledování v účetnictví) Smlouvy a že podkladem pro stanovení odvodové povinnosti je výsledek daňového šetření při nezávaznosti protokolu o kontrole.

Při jednání soudu uvedla stěžovatelka, že prostředky dočasně převedené na jiné účty byly užity v souladu s cílem poskytnuté finanční výpomoci. Do doby, než byly prověřeny pohledávky, byly dočasně uloženy na termínovaných úročených vkladech. Částky použité na provoz a mzdy střediska 14 souvisí s finanční výpomocí rovněž, neboť šlo o středisko, které zajišťovalo úhradu pohledávek zdravotnických zařízení po převzaté pojišťovně GRÁL.

Návratné finanční výpomoci bylo možno poskytovat z prostředků státního rozpočtu na základě ust. § 5 odst. 3 písm. a) zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky). Podrobnější podmínky pak byly stanoveny veřejnoprávní smlouvou. Podle § 11 odst. 1 cit. zákona mohou být rozpočtové prostředky použity pouze v příslušném rozpočtovém roce, a to k účelům, na které byly státním rozpočtem určeny. Důsledky porušení rozpočtové kázně jsou upraveny v § 30 odst. 1 cit. zákona tak, že neoprávněně použité nebo zadržené prostředky státního rozpočtu republiky nebo státních fondů republiky jsou subjekty, kterým byly poskytnuty, povinny odvést ve stejné výši státnímu rozpočtu republiky, popřípadě státnímu fondu republiky. Zároveň jsou tyto subjekty povinny zaplatit penále ve výši 1 promile denně z neoprávněně použitých nebo zadržovaných prostředků, nejvýše však do výše

této částky. Podle § 30 odst. 6 cit. zákona odvod neoprávněně použitých nebo zadržovaných částek, jakož i penále, uloží územní finanční orgán.

Pro právní posouzení věci je vprvé řadě rozhodující, že se jednalo o prostředky státního rozpočtu, které byly formou návratné finanční výpomoci poskytnuty stěžovateli k určitému přesně vymezenému účelu. Při užití návratné finanční výpomoci je příjemce výpomoci povinen postupovat podle zákona a respektovat smluvní povinnosti - tedy dodržovat rozpočtovou kázeň. Rozpočtová pravidla v cit. ustanovení § 30 stanoví důsledky porušení rozpočtové kázně, nikoliv však jakéhokoliv porušení, ale jen zde výslovně uvedeného. Skutečnost konstatovaná v rozhodnutí finančního úřadu i žalovaného, že stěžovatelka porušila rozpočtová pravidla tím, že nesledovala odděleně použití prostředků,

je tak nerozhodná - jde sice o porušení rozpočtové kázně, ovšem podle daného zákonného ustanovení nepostižitelné. K použití rozpornému se stanoveným účelem nedojde jen tím, že jsou prostředky vedeny na jiných účtech. Pokud jde o použití návratné finanční výpomoci stěžovatelkou, z provedených důkazů je zřejmé, že došlo k použití výše uvedené částky na provoz střediska č. 14 a další částky na mzdy. To stěžovatelka nevyvrací. Zde lze souhlasit se závěrem, že se jedná o použití prostředků v rozporu se stanoveným účelem, který byl velmi úzce vymezen a nelze jej rozšiřovat o žádné, třeba souvisící, výdaje. Stěžovatelka převzala v důsledku sloučení GRÁL - ŽZP k 30. 4. 1997 a návratná finanční výpomoc jí byla poskytnuta pouze k vyrovnání pohledávek zdravotnických zařízení vůči této pojišťovně existujících. Mimo tyto uvedené výdaje, které jsou neoprávněně použitými prostředky státního rozpočtu, se však další částka týká prostředků, které byly podle tvrzení stěžovatelky dočasně vedeny na jiných účtech; po přechodnou dobu pak byly uloženy na vkladových účtech a jak původní částka tak získaný úrok byly následně užity k úhradě závazků pojišťovny GRÁL. Tato skutečnost plyne z Protokolu, žalovaný ji sice v rozhodnutích ani ve svých vyjádřeních neuvádí, ovšem také ji nevyvrací. Další a rozhodnou otázkou tedy je, zda přechodné vložení finančních prostředků na bankovní vkladové účty je neoprávněným použitím prostředků státního rozpočtu. Nerozhodné je jak výše uvedeno, že prostředky měly být uloženy na účtu určeném Smlouvou a jejich čerpání odděleně účetně sledováno, neboť toto porušení rozpočtové kázně není neoprávněným použitím prostředků sankcionovaným ustanovením § 30 rozpočtových pravidel. Při výkladu neoprávněného použití rozpočtových prostředků lze vycházet i z judikatury správních soudů, kdy Krajský soud Brno v rozsudku sp. zn. 29 Ca 318/1998 (publikováno ve Sbírce rozhodnutí českých soudů ve věcech daňových, Orac, č. 2/2001 pod č. 54/2001) uvedl, že vrácení dotace má povahu sankce za nesplnění povinnosti využít dotaci ke stanovenému účelu. K tomu je třeba dále vyložit pojem neoprávněného použití prostředků státního rozpočtu. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je třeba použitím rozumět vynaložení (tedy spotřebování) prostředků na určitý účel. Sankční odvod je třeba spojovat nikoliv s jakýmkoliv porušením rozpočtových pravidel, ale jen s použitím prostředků na jiný účel, v důsledku čehož prostředky státního rozpočtu nejsou v dané době užity k účelu, ke kterému byly určeny. Sankce je tedy třeba spojovat jen s odnětím rozpočtových prostředků stanovenému účelu. Je tak nerozhodné, že zákon nerozlišuje přechodné a trvalé neoprávněné použití rozpočtových prostředků, rozhodný je důsledek nakládání s prostředky, tedy zda jsou tímto nakládáním spotřebovány k jinému účelu a tím vyloučeno jejich vynaložení k účelu závazně určenému. Použití prostředků na provoz střediska a na mzdy je spotřebou uvedených částek na tyto výdaje a je tak neoprávněným použitím rozpočtových prostředků, protože je odňalo jejich účelovému určení. Uložení rozpočtových prostředků na bankovní vkladové účty po dobu přípravy úhrad pohledávek zdravotnických zařízení je sice určitým porušením rozpočtové kázně, nikoliv však neoprávněným použitím rozpočtových prostředků, neboť tím nebyly spotřebovány a tak odňaty svému účelovému určení.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná pro nesprávné posouzení právní otázky soudem, a proto napadený rozsudek Městského soudu v Praze podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil, a to pro nezákonnost. Věc mu současně věc vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 12. 8. 2004

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu

Prázdná strana

Následuje příloha III.



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **PROPERTY PODNIKATELSKÁ a. s.**, se sídlem Podnikatelská 15, Plzeň, zastoupena Mgr. Petrem Vlachem, advokátem se sídlem Guldenerova 4, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 16. 8. 2011, čj. 6142/11-1700-401944 a čj. 6143/11-1700-401944, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 9. 4. 2013, čj. 30 Af 22/2011 – 59,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 9. 4. 2013, čj. 30 Af 22/2011 – 59, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Plzni (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni na základě výsledků daňové kontroly odvod za porušení rozpočtové kázně dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, a to jednak odvod do státního rozpočtu, jednak odvod do Národního fondu. Dotace byla žalobkyni poskytnuta na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 29. 12. 2006, čj. 2719-06/1.22-239/06/09100, v rámci Operačního programu Průmysl a podnikání (OPPP) na projekt „nájemní hala“. Správce daně vyměřil penále podle § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech, platebními výměry ze dne 3. 2. 2011, čj. 24702/11/138980/401345 (penále za prodlení s odvodem do státního rozpočtu) a čj. 25067/11/138980/401345 (penále za prodlení s odvodem do Národního fondu).

[2] Proti oběma platebním výměrům na penále podala žalobkyně odvolání. Žalovaný v záhlaví označenými rozhodnutími odvolání zamítl (*pozn.: O odvoláních původně rozhodovalo Finanční*

ředitelství v Plzni, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Plzni, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství).

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného dvěma samostatnými žalobami u krajského soudu. Ten žaloby spojil ke společnému projednání a zamítl je. Krajský soud uvedl, že penále je příslušenstvím daně (odvodu za porušení rozpočtové kázně) a jako takové sdílí její osud. Žalobkyně nezpochybnila existenci rozhodnutí o sdělení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně. Zpochybnila pouze správnost a zákonnost určení počátku počítání penále. K porušení rozpočtové kázně došlo v okamžiku, kdy byly žalobkyni připsány na účet finanční prostředky, tj. 10. 9. 2007.

II.

Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Namítá, že krajský soud nesprávně vyšel z předpokladu, že penále je příslušenstvím odvodu za porušení rozpočtové kázně, a proto nepřezkoumal žalobami napadená rozhodnutí v rozsahu všech uplatněných žalobních bodů. Penále je hmotněprávní nárok, jehož charakter je třeba posuzovat dle právních předpisů účinných v době, od níž je penále uplatňováno (zde od 11. 9. 2007). Tehdy účinný § 58 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, považoval za příslušenství daně pouze penále uložené podle tohoto nebo jiného daňového zákona. Rozpočtová pravidla však nejsou daňovým zákonem. Proto je třeba penále za porušení rozpočtové kázně kvalifikovat jako samostatný nárok.

[5] Krajský soud měl tedy posoudit, zda bylo možné v daném případě porušit rozpočtovou kázeň již od okamžiku přijetí dotace stěžovatelkou. Dotace byla totiž vyplacena až po realizaci podpořeného projektu na základě kontroly splnění podmínek pro poskytnutí dotace jejím poskytovatelem. Dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech se za porušení rozpočtové kázně považuje neoprávněné použití prostředků státního rozpočtu či Národního fondu jejich příjemcem. Byla-li však dotace vyplacena až po skončení projektu, je z logiky věci vyloučeno, aby stěžovatelka dotaci neoprávněně použila. Měla-li být dle žalovaného porušena rozpočtová kázeň dnem vyplacení finančních prostředků stěžovatelce, jde o přezkum správnosti rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu jako poskytovatele dotace. Přitom k uplatnění sankce, již je i penále, je třeba zavinění daňového subjektu. Vyplacení finančních prostředků je výsledkem rozhodnutí poskytovatele dotace, nikoliv výsledkem právního či protiprávního úkonu stěžovatelky. Dospěl-li by poskytovatel dotace k závěru, že stěžovatelka nesplnila podmínky pro poskytnutí dotace, přišla by sice stěžovatelka o tento příjem, avšak nemusela by hradit penále jako sankci. Příčinou porušení rozpočtové kázně je nesprávné posouzení splnění podmínek pro vyplacení dotace jejím poskytovatelem.

[6] Stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[7] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 20. 6. 2013 uvádí, že se zcela ztotožňuje s posouzením věci ze strany krajského soudu, a proto navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

[8] Žalovaný argumentuje zejména tím, že samotný odvod za porušení rozpočtové kázně je daní ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť se při jeho správě postupuje s ohledem na § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech podle daňového řádu. Proto je třeba považovat zákon o rozpočtových pravidlech v této části za daňový zákon, a tedy na penále pohlížet jako na příslušenství daně. I za účinnosti zákona o správě daní a poplatků bylo penále příslušenstvím daně (§ 58). K tomu žalovaný poukazuje na přechodné ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu. Penále je tedy dle žalovaného příslušenstvím daně. Byl-li již jednou přezkoumán vlastní odvod za porušení rozpočtové kázně, postrádá smyslu při přezkoumávání penále znovu posuzovat tytéž námitky. Jestliže zákonnost uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně byla potvrzena, vzniká porušiteli povinnost zaplatit příslušné penále.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve vypořádal s námitkou, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda je penále příslušenstvím odvodu za porušení rozpočtové kázně či samostatným nárokem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., **IV.A.**]. Následně se zabýval námitkou, jaký vliv na vznik povinnosti platit penále má skutečnost, že poskytovatel dotaci vyplatil, neboť nesprávně vyhodnotil splnění podmínek dotace. Shledal však, že rozsudek krajského soudu je v této části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., **IV.B.**].

IV.A.

Penále jako příslušenství odvodu za porušení rozpočtové kázně

[11] Stěžovatelka namítá, že penále je samostatným hmotněprávním nárokem, nikoliv příslušenstvím odvodu za porušení rozpočtové kázně. Dovojuje z toho, že rozsah soudního přezkumu rozhodnutí ve věci penále musí být širší, než judikatura dovozuje ve vztahu k příslušenství daně.

[12] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s tvrzením stěžovatelky, že penále je nárokem hmotněprávním. Nesouhlasí však s tím, že jde o nárok samostatný. Předpokladem vzniku penále totiž je, že příjemce dotace, jenž porušil rozpočtovou kázeň, neprovedl odvod za porušení rozpočtové kázně v den, kdy k porušení rozpočtové kázně došlo. Vznik penále je tedy závislý na tom, že příjemci dotace vznikla povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně. Ve vztahu k odvodu za porušení rozpočtové kázně jde o nárok sekundární, existenčně spjatý (závislý) s povinností provést odvod za porušení rozpočtové kázně. Povinnost platit penále vznikne pouze tehdy, jestliže je příjemce dotace v prodlení s provedením odvodu za porušení rozpočtové kázně (viz § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech, dle něhož se penále počítá ode dne následujícího po dni, kdy byla porušena rozpočtová kázeň, do dne provedení odvodu).

[13] Penále tedy není sankcí (v širším slova smyslu) za porušení rozpočtové kázně, jako je tomu v případě odvodu, nýbrž sankcí za neprovedení odvodu v zákonem předpokládané době. Z konstrukce § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech plyne, že penále je splatné dnem porušení rozpočtové kázně (viz rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2009, čj. 5 Afs 70/2008 – 152 ve věci *NELI S. P. A., a. s.*; všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz). Penále je tedy zákonem o rozpočtových pravidlech koncipováno jako nárok závislý na odvodu za porušení rozpočtové kázně, který stíhá příjemce dotace, jenž je v prodlení s provedením odvodu. Svým charakterem tedy jde o „úrok z prodlení“, který z povahy věci je vždy příslušenstvím hlavního nároku (§ 58 zákona o správě daní a poplatků, dále srov. § 121 odst. 3 o. z., § 513 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník).

[14] Penále bylo stěžovatelce předepsáno za období od 11. 9. 2007 do 4. 5. 2010. Počalo tedy běžet ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Dle § 58 zákona o správě daní a poplatků je penále uloženo dle tohoto nebo jiného daňového zákona příslušenstvím daně a sleduje osud daně. Dle § 1 odst. 1 se odvod za porušení rozpočtové kázně považuje za daň. Zákon, který obsahuje hmotněprávní úpravu tohoto druhu daně (včetně penále), tj. zákon o rozpočtových pravidlech, pak logicky je zákonem daňovým. Penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je upraveno v § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech. Jelikož jde o penále uloženo dle daňového zákona, jedná se o příslušenství daně.

[15] V právním prostředí zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, účinného od 1. 1. 2011, je situace stejná. Dle § 2 odst. 5 daňového řádu se příslušenstvím daně rozumí penále, je-li ukládáno nebo vzniká-li podle daňového zákona. Penále sleduje osud daně. Dle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu se daní rozumí peněžitě plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje dle daňového řádu. S ohledem na § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech je takovým peněžitým plněním i odvod za porušení rozpočtové kázně. Odvod je tedy i za účinnosti daňového řádu považován za daň, a tudíž zákon o rozpočtových pravidlech je třeba označit za zákon daňový.

[16] Ze shora uvedeného právního rámce i povahy samotného penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně plyne, že penále je příslušenstvím odvodu za porušení rozpočtové kázně (shodně rozsudek NSS ze dne 1. 8. 2011, čj. 8 Afs 6/2011 – 86).

[17] Soud opakuje, že pro vznik penále je podstatné, že příjemci dotace vznikla povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně. Byl-li odvod příjemci dotace vyměřen samostatným platebním výměrem, jenž mohl být (a v případě stěžovatelky skutečně byl) podroben soudnímu přezkumu, není sebemenšího důvodu zabývat se v rámci přezkumu platebního výměru, jímž bylo příjemci dotace sděleno penále, zda vskutku vznikla povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně a v jaké výši. V rámci přezkumu platebního výměru, jímž byl sdělen předpis penále, nelze přihlížet k námitkám proti zákonnosti rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně (viz rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2009, čj. 1 Afs 47/2009 – 45 ve věci *městys Jimramov*, a dále rozsudek čj. 8 Afs 6/2011 – 86, cit. v bodě [16] shora, nebo rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2009, čj. 7 Afs 129/2009 – 86 ve věci *VHC - holding, a. s.*). Rozsah přezkumu platebního výměru na penále odvolacím orgánem i soudem je tedy oproti přezkumu platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně limitován a je zaměřen zejména na posouzení, zda penále mělo být vůbec předepsáno, zda bylo předepsáno ve správné výši a za relevantní dobu (viz rozsudek NSS ze dne 9. 1. 2013, čj. 9 Afs 4/2012 – 30 ve věci *Zoologická zahrada Ústí nad Labem*).

pokračování

[18] Nejvyšší správní soud neshledal žádného důvodu odchýlit se od shora uvedené konstantní judikatury týkající se rozsahu přezkumu rozhodnutí ve věci penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Tímto důvodem není ani specifikum nyní posuzovaného případu, tedy že dotace byla stěžovatelce vyplacena až po realizaci projektu. Podstatné pro danou věc je, že správce daně vydal rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Proto veškerá polemika s tím, zda skutečně k porušení rozpočtové kázně došlo, se musí rozvinout v rámci přezkumu rozhodnutí o uložení odvodu, nikoliv rozhodnutí o sdělení předpisu penále, které na rozhodnutí o uložení odvodu toliko navazuje (srov. bod [12] shora).

[19] Není naprosto na místě, aby se soud v řízení, jehož předmětem je přezkum rozhodnutí ve věci penále, zabýval tím, zda stěžovatelka porušila rozpočtovou kázeň, tedy zda mohl být jejím jednáním naplněn § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. To platí i o kasační námitce stěžovatelky, že z logiky věci plyne, že nemohla neoprávněně použít peněžní prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu a Národního fondu, neboť jí byly vyplaceny až po té, co byla dotací podpořená investiční akce dokončena. Jakékoliv námitky proti závěrům žalovaného ohledně skutečnosti, zda došlo k porušení rozpočtové kázně, měly být stěžovatelkou uplatněny v soudním řízení ve věci uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně (tato věc je před NSS vedena pod sp. zn. 1 Afs 54/2013).

[20] Námitka je nedůvodná.

IV.B.

Nedostatek zavinění a dobrá víra příjemce dotace

[21] Stěžovatelka namítá, že jí nevznikla povinnost platit penále, neboť nezavinila porušení rozpočtové kázně (tj. vyplacení dotace). Naopak, na základě úkonů poskytovatele dotace (vyplacení dotace, opakované kontroly bez zjištění závad) byla přesvědčena o tom, že není důvod provádět odvod za porušení rozpočtové kázně.

[22] Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že předpokladem vzniku penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně není zavinění (srov. bod [12] shora, viz rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, čj. 9 Afs 65/2007 – 54). Penále je sice svojí povahou odpovědnostní následek, není však koncipován na základech subjektivní odpovědnosti, nýbrž odpovědnosti objektivní (viz § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech). Jedná se o následek (majetkovou sankci v širším slova smyslu) porušení povinnosti provést včas odvod za porušení rozpočtové kázně (odpovědnost za prodlení). Rovněž tak v civilním právu není vznik nároku věřitele na úrok z prodlení, což je civilní obdoba veřejnoprávního penále, vázán na zavinění ze strany dlužníka (viz rozsudek NS ze dne 26. 5. 2009, sp. zn. 33 Cdo 1120/2007, dostupný na www.nsoud.cz).

[23] Pro vznik penále je zcela nerozhodné, zda stěžovatelka zavinila porušení rozpočtové kázně či prodlení s úhradou odvodu za porušení rozpočtové kázně.

[24] Stěžovatelka nicméně současně tvrdí, že z jednání poskytovatele dotace, jenž neshledal žádné nedostatky realizovaného projektu a vyplatil stěžovatelce finanční prostředky, nabyla přesvědčení, že jí nevznikla povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně, a proto se nemohla dne 11. 9. 2007 dostat do prodlení s odvodem.

[25] Stejně námitky vznesla stěžovatelka již v žalobách (s. 4 – 6 žalob). Byť zde uvedená tvrzení částečně směřují i proti samotnému rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, což jde mimo rámec přezkumu rozhodnutí ve věci penále, je nepochybné, že stěžovatelka

rozporuje i samotnou skutečnost, že se dne 11. 9. 2007 dostala do prodlení. Tvrdí, že ze stanoviska poskytovatele dotace nabyla přesvědčení, že podmínky dotace byly splněny, a tudíž není sebemenší důvod provést odvod do státního rozpočtu a Národního fondu. Učinil-li poskytovatel dotace, po přezkoumání fyzického stavu a předložených dokladů, rozhodnutí o vyplacení finančních prostředků v rozporu s podmínkami dotace, nemůže nést majetkovou odpovědnost (v podobě penále) za toto chybné rozhodnutí stěžovatelka.

[26] S touto poměrně komplexní argumentací stěžovatelky, na kterou ostatně dosti podrobně reagoval i žalovaný ve vyjádření k žalobě, se krajský soud ovšem dostatečně nevypořádal. Pouze lakonicky poznamenal, že k porušení rozpočtové kázně nemohlo dojít dříve, než byly peněžní prostředky připsány stěžovateli na účet. Jelikož byla dotace vyplacena dne 10. 9. 2007, počalo běžet penále od 11. 9. 2007.

[27] Krajskému soudu je třeba vytknout, že se vůbec nezabýval tím, zda je argumentace stěžovatelky dobrou vírou založenou postupem poskytovatele dotace relevantní, popř. zda je důvodná. Krajský soud pouze uvedl, že penále nemohlo plynout za dobu před vyplacením finančních prostředků. O to se však spor nevedl, stěžovatelka naopak předložila ucelenou argumentaci, podle níž se nemohla dostat do prodlení počínaje dnem následujícím po vyplacení dotace. K tomu však krajský soud nezaujal žádné stanovisko. Kasační stížností napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (viz např. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 – 73, č. 787/2006 Sb. NSS, a dále rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 – 44, č. 689/2005 Sb. NSS). K tomu musel Nejvyšší správní soud přihlídnout i bez námitky stěžovatelky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[28] Zbývá doplnit, že Nejvyšší správní soud se nemohl věcně zabývat kasační námitkou stěžovatelky stručně uvozenou v bodě [21] shora, neboť napadený rozsudek je v této části nepřezkoumatelný. Teprve poté, co se krajský soud přezkoumatelným způsobem vypořádá s argumentací stěžovatelky, bude moci Nejvyšší správní soud přezkoumat k případné další kasační stížnosti správnost úvah krajského soudu. Tyto úvahy však v nyní přezkoumávaném rozsudku zcela absentují.

V.

Závěr a náklady řízení

[29] S ohledem na pochybení krajského soudu uvedené shora (viz část IV.B.) dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrací k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu a v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 a 4 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 18. července 2013

JUDr. Marie Žižková
předsedkyně senátu

Prázdná strana

Následuje příloha IV.

Informace z kontrolní akce NKÚ č. 13/15

Správa odvodů za porušení rozpočtové kázně

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2013 pod číslem 13/15. Kontrolní akci řídila a kontrolní závěr vypracovala členka NKÚ Mgr. Zdeňka Profeldová.

Cílem kontroly bylo prověřit plnění a účinnost opatření k odstranění nedostatků zjištěných při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně.

Kontrola byla prováděna od dubna do července 2013. Kontrolováno bylo období od počátku roku 2011 do 1. čtvrtletí 2013, v případě věcných souvislostí i období předcházející nebo následující.

Kontrolované osoby: Ministerstvo financí; Generální finanční ředitelství.

I. Úvod

Kontrolní akcí NKÚ č. 10/08 – *Správa odvodů za porušení rozpočtové kázně*, jejíž kontrolní závěr byl Kolegiem NKÚ schválen dne 31. ledna 2011 a zveřejněn v částce 1/2011 *Věstníku NKÚ*, byly zjištěny systémové nedostatky negativně ovlivňující efektivnost kontrolované oblasti. Vláda ČR vzala kontrolní závěr na vědomí, avšak nepřijala žádná opatření. Kontrolní výbor Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR (dále jen „Kontrolní výbor“) ke kontrolnímu závěru z kontrolní akce č. 10/08 přijal usnesení č. 87 ze dne 7. června 2011 (dále jen „usnesení č. 87“) a usnesení č. 97 ze dne 13. října 2011 (dále jen „usnesení č. 97“) a požádal ministra financí, aby Ministerstvo financí (dále jen „MF“) v průběhu roku 2012 zpracovalo a předložilo návrh na zefektivnění systému správy odvodů za porušení rozpočtové kázně a navrhlo příslušné legislativní změny.

Od 1. ledna 2011 vykonávají správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále orgány finanční správy podle zákona č. 280/2009 Sb.¹ Od 1. března 2011 může podle ustanovení § 44a zákona č. 218/2000 Sb.² Generální finanční ředitelství (dále také „GFŘ“) z důvodů hodných zvláštního zřetele zcela nebo zčásti prominout odvod za porušení rozpočtové kázně nebo penále, s výjimkou odvodu neoprávněně použitých nebo zadržovaných peněžních prostředků definovaných v ustanovení § 44 odst. 2 písm. a) a b). GFŘ se podílí na přípravě návrhů právních předpisů a vede informační systém *Centrální evidence dotací z rozpočtu* (dále také „IS CEDR“), v němž zpracovává údaje o dotacích, návratných finančních výpomocích a dalších transferech poskytovaných ze státního rozpočtu, státních fondů, státních finančních aktiv a Národního fondu (dále jen „dotace“).

Tato kontrolní akce prověřovala, zda se efektivita správy odvodů za porušení rozpočtové kázně zvýšila a jak MF a GFŘ reagovaly na zjištění NKÚ a doporučení Kontrolního výboru.

Kontrola NKÚ bylo podrobena 236 spisů k případům promíjení odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále (dále také „kontrolní vzorek“).

Pozn.: Všechny právní předpisy jsou aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období.

¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

² Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla).

II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

Kontrola použití dotací a vyměření odvodu a penále

Použití dotací kontrolují poskytovatelé dotací a další subjekty podle zákona č. 320/2001 Sb.³ a případné nedostatky oznamují orgánům finanční správy. Orgány finanční správy provádějí vlastní daňové kontroly či místní šetření podle zákona č. 280/2009 Sb. Pouze orgány finanční správy jsou oprávněny vyměřit v řádném daňovém řízení za porušení rozpočtové kázně odvod a penále podle ustanovení § 44a odst. 4 zákona č. 218/2000 Sb. Stejně skutečnosti tak prověřuje několik orgánů státní správy.

Počet kontrol provedených orgány finanční správy v letech 2011 a 2012 poklesl cca o 30 % proti ročnímu průměru z let 2006–2009, což odpovídá snižujícímu se objemu poskytnutých finančních prostředků.

Tabulka č. 1 – Statistika správy odvodů za porušení rozpočtové kázně (v tis. Kč)

	2011	2012	1. čtvrtletí 2013	2011–2013
Pravomocně vyměřený odvod a penále	6 855 962	5 767 772	919 120	13 542 854
Prominutý odvod a penále	4 482 045	4 510 312	848 766	9 841 123
Prominuto z vyměřené částky	65 %	78 %	92 %	73 %
Uhrazené odvody a penále	763 326	559 697	145 232	1 468 255

Zdroj: IS CEDR II, IS ADIS.

Pozn.: Vztah mezi vyměřeným a prominutým odvodem a penále je vlivem časového posunu mezi vyměřením a prominutím porovnatelný jen omezeně.

Na duplicitu kontrol podle zákonů č. 320/2001 Sb. a č. 280/2009 Sb. upozornil i Kontrolní výbor a navrhl zařazení kontroly dotací do novely zákona o finanční kontrole a zvážení možnosti procesního postupu podle správního řádu.

GFŘ v roce 2011 předložilo MF návrh na úpravu právních předpisů pro ukládání sankcí za administrativní pochybení a méně závažné porušení povinností. Tento návrh předpokládal, že sankce by byla vyměřována na základě výsledků kontrol prováděných podle zákona č. 320/2001 Sb. postupem podle zákona č. 500/2004 Sb.⁴ Odvod podle zákona č. 218/2000 Sb. by byl vyměřován pouze v případech, kdy nedošlo ke splnění účelu, na který byly prostředky poskytnuty, anebo v případech postihu organizačních složek státu za ztrátu, která byla jejich pochybením způsobena státnímu rozpočtu. Podle návrhu by se podle zákona č. 280/2009 Sb. postupovalo pouze při placení a vymáhání sankcí.

MF uvedené návrhy GFŘ do návrhů novel příslušných právních předpisů nezpracovalo.

S účinností zákona č. 280/2009 Sb. může správce daně použít podle § 93 jako důkazní prostředky v daňovém řízení i veškeré podklady předané mu jinými orgány veřejné moci, které tyto orgány získaly v jimi vedených řízeních, tedy i podklady získané v rámci veřejnosprávních kontrol. Toto oprávnění však klade značné nároky na kvalitu a úplnost podkladů získaných od příslušných orgánů provádějících kontrolu. Protože za správnost vyměření odvodu je i nadále zodpovědný správce daně, předané skutečnosti opětovně ověřuje a doplňuje v daňové kontrole.

³ Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole).

⁴ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád.

Méně závažná porušení podmínek poskytnutí dotace

Výši vyměřeného odvodu a penále ovlivňuje i využití možnosti stanovit v rozhodnutí o poskytnutí dotace podmínky, jejichž porušení bude posuzováno jako méně závažné porušení rozpočtové kázně. Kontrolou NKÚ č. 10/08 bylo zjištěno, že tato možnost byla poskytovateli využívána minimálně. Tuto otázku posuzoval i Kontrolní výbor a doporučil MF, aby zvážilo, zda možnost stanovit v rozhodnutí o přiznání dotace podmínky, jejichž porušení bude posuzováno jako méně závažné porušení rozpočtové kázně, nezměnit na povinnost.

Právní úprava v zákoně č. 218/2000 Sb. je taková, že poskytovatel rozhoduje, zda stanoví podmínky, jejichž porušení bude považováno za méně závažné porušení rozpočtové kázně. I tato kontrolní akce NKÚ prokázala, že zmíněnou možnost poskytovatelé využívají minimálně.

V letech 2011 až 2013 (stav k 31. březnu) byl pouze v 19 případech kontrolního vzorku vyměřen odvod za méně závažné porušení rozpočtové kázně ve výši stanovené dle § 44a odst. 4 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb.

Stále tak přetrvává stav, kdy i porušení podmínek spočívající v administrativním pochybení (např. nedodržení lhůt), které v rozhodnutí o poskytnutí dotace nebylo vyčleněno jako méně závažné, bylo sankcionováno odvodem a penále v celkové výši poskytnuté dotace. Takto vyměřené odvody i penále zvyšují objem jak vyměřených, tak i prominutých odvodů a penále a nemají žádný dopad na příjmy státního rozpočtu.

Hospodárnost uložené sankce

Podle ustanovení § 44a odst. 4 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb. účinného od 30. prosince 2011 při stanovení částky odvodu za porušení rozpočtové kázně vezme finanční úřad v úvahu závažnost porušení povinnosti, jeho vliv na dosažení cíle dotace a hospodárnost uložené sankce. Definice hospodárnosti uložení sankce není právním předpisem upravena a MF jako předkladatel novely zákona tuto formulaci nevysvětlilo.

Právní úprava pro aplikaci slovního spojení „hospodárnost uložené sankce“ neposkytuje jednoznačný výklad, a otevírá tak cestu k napadení vyměřeného odvodu opravnými prostředky, případně i soudní cestou.

Důvody pro prominutí odvodu a penále

Při kontrolní akci NKÚ č. 10/08 bylo zjištěno, že v letech 2006–2009 bylo v průměru 90 % objemu vyměřených odvodů a penále prominuto. Podle právní úpravy mohlo MF prominout odvod i penále z důvodů hodných zvláštního zřetele, aniž by byla uvedena jejich definice.

K požadavku na zpřesnění pojmu „důvody hodné zvláštního zřetele“ se připojil i Kontrolní výbor a požádal MF o zpracování relevantních důvodů pro prominutí odvodu a penále a definice pojmu „důvody hodné zvláštního zřetele“ do příslušných právních předpisů. Netransparentnost promíjení odvodů byla kritizována i ze strany Evropské komise⁵.

MF předložilo vládě návrh novely zákona č. 218/2000 Sb.⁶, podle které by mohlo GŘF promíjet odvody prostředků dotace obsahující prostředky od Evropské unie jen v případě porušení zapříčiněných živelní pohromou, pochybením či nesoučinností poskytovatele nebo v případě fyzické osoby při ohrožení výživy této osoby nebo osob na ni výživou odkázaných.

⁵ Akční plán pro zlepšení fungování řídicích a kontrolních systémů pro strukturální fondy v České republice, důvodová zpráva k návrhu novely zákona č. 218/2000 Sb.

⁶ Čj. MF-25219/2013/11-1104 – vláda návrh schválila 9. srpna 2013 usnesením č. 585.

MF návrh odůvodnilo potřebou jednoznačného stanovení podmínek pro promíjení a výjimečností promíjení odvodů a penále.

Právní úprava pro promíjení odvodů a penále nebyla do dne ukončení této kontrolní akce změněna a v případě odvodů u prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu MF ani žádnou novelu právní úpravy nepředložilo.

V kontrolovaném období bylo prominuto 73 % pravomocně vyměřeného odvodu a penále. Ke snížení procenta prominutého odvodu a penále došlo zejména přísnějším posuzováním žádostí ze strany GFR. Důvodem pro prominutí odvodů a penále byly dle úpravy obsažené v pokynech GFR řady D, resp. v rozhodnutí generálního ředitele, (dále jen „pokyny GFR“) následující případy:

- důvody hodné zvláštního zřetele (prokázané chyby poskytovatele, nesoučinnost poskytovatele, živelní katastrofy, státem změněné či zapříčiněné situace, v případě fyzické osoby ohrožení výživy žadatele nebo na něj odkázaných osob),
- některé typy porušení rozpočtové kázně (např. neoprávněné rozdělení veřejné zakázky, nesplnění vkladu vlastních zdrojů).

U kontrolního vzorku bylo zjištěno, že GFR vyhovělo 10 % žádostí z důvodu tzv. výjimečného případu – tedy z důvodů hodných zvláštního zřetele.

Aplikace pokynů GFR pro promíjení

Kontrolní akcí NKÚ č. 10/08 bylo zjištěno, že kritéria pro prominutí odvodu a penále byla stanovena pouze veřejně nedostupnou vnitřní směrnicí MF, což negativně ovlivňovalo rovné postavení žadatelů a transparentnost řízení.

Od 1. března 2011 vydalo GFR čtyři pokyny pro promíjení, které byly veřejně dostupné. Jednotlivé pokyny GFR měnily výši sazby (procento) prominutí nebo neprominutí odvodu. GFR posuzovalo žádosti o prominutí odvodů a penále podle pokynu GFR účinného ke dni vydání rozhodnutí o prominutí. Žadatelé o prominutí tak neměli právní jistotu, podle kterého pokynu GFR bude jejich žádost posuzována.

NKÚ na kontrolním vzorku ověřil, že nejméně ve dvou případech byl tento postup v neprospěch žadatele, kterému byla prominuta nižší částka odvodu a penále, než mohl očekávat podle pokynu GFR účinného v době podání žádosti. Z rozhodnutí o prominutí navíc není zřejmé, podle kterého pokynu GFR rozhodovalo.

V pěti případech NKÚ zjistil, že GFR použilo u prominutí odvodů a penále nesprávná kritéria pokynů GFR. Důvodem byla skutečnost, že aplikovaný pokyn GFR byl příliš konkrétní, přičemž zjištěné porušení rozpočtové kázně neodpovídalo uvedeným definicím. GFR proto podřadilo porušení pod jiný typ porušení rozpočtové kázně.

Z deseti případů, kdy žadatelé odůvodnili žádost o prominutí odvodu a penále ohrožením výživy, GFR v osmi případech vyhovělo, aniž by požádalo o doložení tvrzení o ohrožení výživy. Naopak v jednom případě, kdy žádosti nebylo vyhověno, a ve druhém případě, kdy bylo vyhověno částečně, nebyly důvody hodné zvláštního zřetele spočívající v ohrožení výživy žadatele zohledněny, ačkoli byly doloženy.

Komise pro posuzování žádostí o prominutí

NKÚ v kontrolní akci č. 10/08 upozornil i na skutečnost, že celý rozhodovací proces o uložení odvodu a penále a případně i prominutí probíhá bez vlivu nebo spolupráce ze strany poskytovatelů. Stejným problémem se zabýval i Kontrolní výbor, který doporučoval účast poskytovatelů v činnosti komise pro posuzování žádostí o prominutí.

Tuto oblast upravilo GŘ pouze interními pokyny. Se zapojením poskytovatelů peněžních prostředků do činnosti komise GŘ nepočítá. Komise je složena ze zástupců MF a GŘ.

Doporučení komise není pro GŘ závazné. Pro jednání komise připravilo GŘ návrh rozhodnutí, který komise buď doporučila, případně doporučila jiné řešení. Na základě jakých skutečností komise své doporučení vydala, nelze kontrolou ověřit, neboť zápisy z jednání komise žádné podklady ani důvody pro doporučení vydané komisí neobsahují. Rozhodnutí GŘ v kontrolovaných případech respektovalo doporučení komise.

Lhůta pro vydání rozhodnutí GŘ

Od kontrolní akce č. 10/08 došlo k zásadní úpravě daňového řízení. Přestal platit zákon č. 337/1992 Sb.⁷ a nabyt účinnosti zákon č. 280/2009 Sb. Kontrolní akce NKÚ se zaměřila i na lhůty, v jakých GŘ žádosti o prominutí odvodu a penále řeší.

Lhůta pro rozhodnutí není v zákoně explicitně upravena, avšak současná právní úprava v § 38 zákona č. 280/2009 Sb. poskytuje daňovým subjektům ochranu před nečinností správce daně. Lhůta obvyklá pro vydání rozhodnutí byla upravena veřejně dostupným interním pokynem MF na šest měsíců.

Žádosti o prominutí podávají daňové subjekty místně příslušnému finančnímu úřadu, který doplní spisový materiál o své stanovisko a postoupí k vyřízení GŘ, které zpracuje návrh rozhodnutí a požádá o vyjádření komisi. Poté vydá rozhodnutí. Na kontrolním vzorku bylo zjištěno, že celý tento proces trval v kontrolovaném období průměrně 142 dnů.

Ve srovnání například s obecnou lhůtou pro vydání správního rozhodnutí stanovenou zákonem č. 500/2004 Sb. jsou lhůty při rozhodování o prominutí v daňovém řízení delší.

Pokyny Evropské komise

Sankce za porušení dotačních pravidel upravují *Pokyny ke stanovení finančních oprav, které se použijí pro výdaje spolufinancované ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti v případě nedodržení pravidel pro veřejné zakázky*⁸, COCOF 07/0037/03, (dále také „pokyn COCOF“) vydané Evropskou komisí. Pokyn COCOF obsahuje typ nesrovnalostí⁹ a doporučenou opravu (sazbu).

Pokud orgány členských států zjistí při kontrolách nesrovnalosti, jsou povinny provést nezbytné opravy. Evropská komise doporučuje, aby členské státy uplatňovaly stejná kritéria a sazby i pro nesrovnalosti zjištěné při ostatních typech kontrol, prováděných členskými státy, a nevylučuje ani použití přísnějších opatření. Finanční opravy se provádějí zrušením celého nebo části poskytnutého příspěvku EU.

Pokyn COCOF se týká vyměření výše odvodu, a nikoliv jeho prominutí, byl zohledněn v čl. II písm. a) bod 4, resp. čl. II bod 4, pokynu č. GŘ-D-9 a GŘ-D-11, kde však upravuje oblast promíjení odvodu.

⁷ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

⁸ Pro programová období 2000–2006 a 2007–2013.

⁹ Nesrovnalostí se rozumí jakékoliv porušení právního předpisu Společenství vyplývající z jednání nebo opomenutí hospodářského subjektu, v důsledku kterého je nebo by mohl být poškozen souhrnný rozpočet Společenství nebo rozpočty Společenstvím spravované, a to buď snížením nebo ztrátou příjmů z vlastních zdrojů vybíraných přímo ve prospěch Společenství nebo formou neoprávněného výdaje. Zdroj: Pokyn COCOF.

Personální zajištění a výdaje na správu odvodů a penále

Správu odvodů za porušení rozpočtové kázně v období 2006–2009 zajišťovalo průměrně 590 zaměstnanců územních finančních orgánů a MF a průměrně byly vynaloženy roční výdaje ve výši 303 628 tis. Kč.

V letech 2011–2012 zajišťovalo správu odvodů za porušení rozpočtové kázně průměrně 507 zaměstnanců finanční správy a průměrné roční výdaje činily 281 016 tis. Kč¹⁰.

III. Shrnutí a vyhodnocení

V kontrolovaném období byly finančními úřady pravomocně vyměřeny odvody a penále v celkové hodnotě 13 542 854 tis. Kč, přičemž bylo prominuto 9 841 123 tis. Kč a uhrazeno 1 468 255 tis. Kč. Orgány finanční správy na správu odvodů v letech 2011 a 2012 vynaložily celkem 562 032 tis. Kč.

Obecné předpisy upravující postupy správních orgánů, např. zákon č. 500/2004 Sb. nebo zákon č. 280/2009 Sb., kladou důraz na hospodárnost postupu při výkonu státní správy. NKÚ v kontrolní akci č. 10/08 zjistil, že MF prominulo 90 % vyměřených odvodů a penále. Tato kontrolní akce zjistila, že došlo ke zlepšení situace a GŘR prominulo 73 % vyměřeného odvodu a penále. Ke snížení prominuté částky sice došlo, ale nelze konstatovat, že je oblast správy odvodů za porušení rozpočtové kázně hospodárná a efektivní.

Celý systém je stále zatížen velkou administrativní náročností zatěžující nejen státní správu, ale i samotné příjemce dotací. Duplicitní kontroly, vyměrování odvodu a penále, sledování úhrady, stanoviska a vyjádření k žádostem o prominutí, rozhodování o posečkání platby, návrhy předkládané komisi, doporučení komise a konečné rozhodování o prominutí představují velice zdoluhavé a finančně i personálně náročné procesy. Právní nejistota příjemců dotací ve věci rozhodnutí o jejich žádosti o prominutí (kdy čekací doba dosahuje téměř půl roku) může mít výrazně negativní dopad na jejich činnost.

Podle zákona č. 218/2000 Sb. lze odvod a penále prominout „z důvodů hodných zvláštního zřetele“. Stále vysoké procento prominutého objemu odvodů a penále svědčí o tom, že je nutné přehodnotit sankční ustanovení v zákoně č. 218/2000 Sb. a zároveň precizněji rozlišit závažnost pochybení.

Přijaté novely dotčených právních předpisů jsou dílčími změnami, které nemají zásadní vliv na oblast vyměrování odvodů a následné promíjení, a tedy nevedou k zefektivnění správy odvodů za porušení rozpočtové kázně. Zvýšený výnos je důsledkem přísnějšího rozhodování GŘR.

Uvádění méně závažných porušení rozpočtové kázně je i nadále na vůli poskytovatelů dotací. „Důvody hodné zvláštního zřetele“ nebyly definovány v žádném právním předpisu. Přetrvává situace, kdy jsou zobecněny typy porušení rozpočtové kázně a u nich je stanoveno procento prominutí nebo neprominutí. Za současného stavu je promíjení odvodů a penále obtížně kontrolovatelné.

Transparentnost procesu promíjení odvodů a penále byla zvýšena jen omezeně. Negativně ji ovlivňuje fakt, že doporučení komise nejsou odůvodňována, a dále skutečnost, že ani důvody pro prominutí dosud nebyly přesně definovány.

¹⁰ Zdroj: vlastní výpočet NKÚ a závěrečný účet kapitoly MF.

Prázdná strana

Následuje příloha V.

Informace z kontrolní akce č. 10/08

Správa odvodů za porušení rozpočtové kázně

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2010 pod číslem 10/08. Kontrolní akci řídila a kontrolní závěr vypracovala členka NKÚ Mgr. Zdeňka Profeldová.

Cílem kontroly bylo prověřit postup finančních orgánů při vybírání a správě odvodů za porušení rozpočtové kázně, včetně vymáhání a promíjení stanoveného odvodu a jeho příslušenství.

Kontrolované osoby:

Ministerstvo financí (dále také „MF“) a 26 finančních úřadů (dále také „FÚ“): Finanční úřad Brno I; Finanční úřad Brno-venkov; Finanční úřad Ostrava I; Finanční úřad pro Prahu 1; Finanční úřad pro Prahu 2; Finanční úřad v Berouně; Finanční úřad v České Lípě; Finanční úřad v Českých Budějovicích; Finanční úřad v Hradci Králové; Finanční úřad v Jihlavě; Finanční úřad v Liberci; Finanční úřad v Náchodě; Finanční úřad v Olomouci; Finanční úřad v Opavě; Finanční úřad v Pardubicích; Finanční úřad v Písku; Finanční úřad v Prostějově; Finanční úřad v Příbrami; Finanční úřad v Rokycanech; Finanční úřad v Sokolově; Finanční úřad v Šumperku; Finanční úřad v Třebíči; Finanční úřad v Ústí nad Labem; Finanční úřad ve Frýdku-Místku; Finanční úřad ve Zlíně; Finanční úřad ve Žďáru nad Sázavou.

Kontrola byla prováděna od dubna 2010 do ledna 2011. Kontrolováno bylo období od 1. ledna 2006 do 31. prosince 2009, v případě věcných souvislostí i období předcházející nebo následující.

I. Úvod

Porušením rozpočtové kázně je podle ustanovení § 44 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb.¹:

- a) neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu a jiných peněžních prostředků státu,
- b) neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem,
- c) neprovedení odvodu příspěvkovou organizací podle § 53 odst. 6 zákona č. 218/2000 Sb.,
- d) neuložení odvodu zřizovatelem podle § 54 odst. 3 zákona č. 218/2000 Sb.,
- e) neprovedení odvodu stanoveného zřizovatelem příspěvkové organizaci podle § 54 odst. 3 zákona č. 218/2000 Sb.,
- f) porušení ustanovení § 45 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb. organizační složkou státu,
- g) neprovedení odvodu podle § 45 odst. 10 a § 52 odst. 4 zákona č. 218/2000 Sb.

Za porušení rozpočtové kázně se vyměřuje odvod za porušení rozpočtové kázně a penále (dále také „odvod a penále“) ve výši stanovené § 44a odst. 4 zákona č. 218/2000 Sb., ve znění účinném v době poskytnutí peněžních prostředků (viz přechodná ustanovení zákona č. 218/2000 Sb.).

Pro správu odvodů a penále se podle ustanovení § 44a odst. 8 zákona č. 218/2000 Sb. použil zákon č. 337/1992 Sb.². Podle ustanovení § 1 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. se odvod za porušení rozpočtové kázně zahrnoval pod pojem daň.

¹ Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla).

Kompetence územních finančních orgánů ve věci správy odvodů upravuje zákon č. 531/1990 Sb. Podle tohoto zákona jsou pro oblast kontrolní, vyměřovací, posečkáni, případně splátek, vybírání a vymáhání věcně příslušné finanční úřady uvedené v příloze 2 zákona³ (dále jen „všechny věcně příslušné FÚ“).

MF v souladu s ustanovením § 44a odst. 9 zákona č. 218/2000 Sb. rozhoduje o žádostech o prominutí odvodu a penále a podle ustanovení § 75b téhož zákona vede informační systém *Centrální evidence dotací z rozpočtu* (dále jen „IS CEDR“), v němž zpracovává údaje o dotacích, návratných finančních výpomocích a dalších obdobných transferech poskytovaných ze státního rozpočtu, státních fondů, státních finančních aktiv a Národního fondu.

Podle ustanovení § 11 zákona č. 531/1990 Sb. je MF mimo jiné v odůvodněných případech oprávněno provádět úkony, které jinak patří do pravomoci územních finančních orgánů, anebo se může na provádění těchto úkonů podílet. Dále vykonávalo správu daní v rozsahu stanoveném zákonem č. 337/1992 Sb. Zpracovává také údaje získané při výkonu působnosti územních finančních orgánů v jejich územním obvodu a řídí finanční ředitelství.

Poznámka: Všechny právní předpisy jsou aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období. Součástí jsou přílohy č. 1–5, které obsahují tabulky č. 1–5.

II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

1. Evidence

Oblast správy odvodů a penále je vedena ve dvou informačních systémech MF. Z důvodů odlišného účelu obou evidencí, času a způsobu zadávání dat jsou údaje v nich rozdílné, rozdílné jsou i statistiky.

a) IS CEDR II (rozšiřující modul IS CEDR)

Je zaměřen na evidenci činností správců daně. Data vkládají převážně finanční úřady, MF vkládá do systému údaje z rozhodnutí o prominutí.

Kontrolou NKÚ bylo například zjištěno, že:

- jeden FÚ vložil do IS CEDR II v roce 2007 u jednoho daňového subjektu údaj o zkontrolovaných finančních prostředcích ve výši 1 011 173 tis. Kč, ačkoliv dle zprávy o provedené kontrole byly zkontrolovány finanční prostředky ve výši 1 011 tis. Kč. Údaj v IS CEDR II ve sloupci „zkontrolováno“ byl oproti skutečnosti vyšší o 1 010 161 tis. Kč;
- MF v roce 2006 vložilo do IS CEDR II u jednoho daňového subjektu hodnotu prominutého odvodu 3 875 tis. Kč a prominutého penále ve výši 8 634 tis. Kč, přestože rozhodnutím byl prominut odvod ve výši 25 229 tis. Kč a penále ve výši 20 731 tis. Kč. Údaj v IS CEDR II ve sloupci „hodnota prominutého odvodu a penále“ byl oproti skutečnosti nižší o 33 451 tis. Kč.

b) ADIS

Automatizovaný daňový informační systém (dále též „ADIS“) sleduje údaje z hlediska vykazovaných obrátů. Údaje do ADIS vkládají FÚ. MF sleduje v ADIS souhrnné informace

² Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (zrušen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ke dni 31. 12. 2010).

³ Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech.

o jednotlivých druzích daňových příjmů. Kontrolou NKÚ bylo zjištěno, že v níže uvedených případech byly do ADIS vloženy nesprávné údaje:

- Dva FÚ zaevidovaly promlčení práva vymáhat nedoplatky jako odpis nedoplatku pro nedobytnost. Jednalo se o penále u osmi daňových subjektů ve výši 38 231 tis. Kč.
- Tři FÚ nezaznamenaly do systému 65 rozhodnutí o prominutí odvodu a penále v celkové výši 66 849 tis. Kč.
- Jeden FÚ v kontrolovaném období nevkládal do systému údaje o prominutých odvodech a penále vůbec.

Vzhledem k uvedeným nedostatkům je nutno konstatovat, že oba informační systémy neposkytovaly zcela správné údaje.

2. Činnost FÚ

2.1 Kontrolní činnost a vyměřovací řízení

Kontrolní činnost FÚ (dále jen „kontrola“) při správě odvodů a penále zahrnovala daňové kontroly podle ustanovení § 16 zákona č. 337/1992 Sb. a místní šetření podle ustanovení § 15 téhož zákona.

Kontroly byly prováděny na základě podnětů třetích osob (např. poskytovatelů, kontrolních orgánů atd.) a vlastní vyhledávací činnosti.

Kontrolované FÚ přijaly v kontrolovaném období 2 792 podnětů, na jejichž základě provedly 2 733 daňových řízení. Důvody pro nezahájení, případně neukončení daňové kontroly byly zejména nekontaktnost daňových subjektů, popř. očekávání vydání rozhodnutí jiného správního orgánu.

Kontrolou postupu FÚ při vyřizování podnětů třetích osob NKÚ zjistil, že FÚ postupovaly rozdílně v případě kontroly čerpání peněžních prostředků státu poskytnutých prostřednictvím krajů na realizaci státní informační politiky ve vzdělávání:

- tři FÚ (jeden dvakrát) příjemci dotace po zjištění porušení rozpočtové kázně odvod předepsaly;
- tři FÚ neprovedly kontrolu u příjemců s tím, že se jedná o prostředky rozpočtu kraje
- jeden FÚ provedl kontrolu poskytnutých prostředků u krajského úřadu.

Jednotlivé FÚ postupovaly při nakládání s podněty, které se týkaly státní informační politiky ve vzdělávání, odlišně a MF v dané věci nestanovilo jednotný postup.

V kontrolovaném období všechny věcně příslušné FÚ provedly celkem 55 496 kontrol (včetně kontrol na základě podnětů). Vydaly 24 559 platebních výměrů (dále také „PV“). Vyměřily odvody a penále v celkové výši 34 515 017 tis. Kč (odvod 19 118 152 tis. Kč, penále 15 396 865 tis. Kč IS CEDR II), resp. 33 127 064 tis. Kč (ADIS).

Ve stejném období 26 kontrolovaných FÚ provedlo celkem 22 615 kontrol (včetně kontrol na základě podnětů) a vystavilo 9 590 PV. V tomto období FÚ vyměřily odvody a penále ve výši 16 991 699 tis. Kč (odvod 8 299 258 tis. Kč, penále 8 692 441 tis. Kč – IS CEDR II), resp. 27 748 835 tis. Kč (ADIS)⁴.

⁴ Rozdíl je dán tím, že v IS CEDR II jsou sledovány aktuální platné částky, tj. po provedených opravách zřejmých omylů, rozhodnutích o odvoláních a přezkumech, které v daném období zapříčinily změnu výše odvodu a penále.

Podle ustanovení § 44a odst. 4 písm. a) a b) zákona č. 218/2000 Sb. je výše odvodů za neoprávněné použití prostředků dotace v případě nesplnění podmínek, vyčleněných v rozhodnutí jako méně závažné, stanovena procentní sazbou z celkové částky dotace. Všechny věcně příslušné FÚ takto vyměřily odvody v celkové výši 129 212 tis. Kč (IS CEDR II), což je hodnota z pohledu celkově vyměřených odvodů nevýznamná.

Podle ustanovení § 44a odst. 4 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb. se vyměří odvod za porušení rozpočtové kázně ve stejné výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. Odvod se tak vyměřuje:

- **ve výši poskytnutých prostředků, týká-li se porušení celé částky poskytnutých finančních prostředků** (např. porušení termínů a lhůt [kolaudace, závěrečného vyhodnocení akce, realizace akce], nedodržení povinného podílu vlastních zdrojů v jednotlivých letech, poskytnutí zálohy v rozporu s podmínkami, použití prostředků státního rozpočtu před provedením rozpočtového opatření, zřízení běžného účtu u banky bez předchozího souhlasu MF, převedení prostředků na termínovaný účet, úhrada výdajů z jiné rozpočtové položky, úhrada výdajů z rozpočtu běžného roku, jež patří do výdajů jiného období, neproplacení poskytnutých peněžních prostředků zhotoviteli díla prostřednictvím peněžního ústavu);
- **ve výši zjištěného porušení, týkalo-li se porušení pouze části finančních prostředků** (např. nedodržení zákona o veřejných zakázkách, nesplnění účelu dotace, nesplácení jistiny úvěru nebo návratné finanční výpomoci, ukončení podnikání v rozporu s podmínkami, zadržení peněžních prostředků, nedodržení parametrů akce, nedodržení povinného podílu vlastních zdrojů na celkových nákladech).

Mnohdy tak dochází k tomu, že u méně závažných porušení rozpočtové kázně (např. nedodržení lhůt) je odvod vyměřen z vyššího základu než v případě závažnějších porušení (např. nedodržení zákona o veřejných zakázkách).

Podle ustanovení § 44a odst. 7 zákona č. 218/2000 Sb. je za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně povinen porušitel rozpočtové kázně zaplatit penále ve výši 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení, nejvýše však do výše tohoto odvodu. Penále se počítá ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do dne, kdy byly prostředky odvedeny nebo u návratných finančních výpomocí vráceny.

2.2 Opravné prostředky vyjma prominutí

Opravnými prostředky byly úkony ve smyslu části čtvrté a páté zákona č. 337/1992 Sb. Nejčastějším opravným prostředkem bylo odvolání, které vyřizovaly buď samy FÚ (formou autoremedury), nebo finanční ředitelství. V kontrolovaném období bylo u všech věcně příslušných FÚ podáno celkem 1 021 odvolání. Odvoláními napadená částka odvodu a penále činila celkem 12 083 073 tis. Kč (IS CEDR II). Rozhodnutími o odvolání byla původně vyměřená výše odvodů a penále snížena v absolutním vyjádření celkem o 7 060 488 tis. Kč (IS CEDR II), tj. o 58 %, odvoláním napadených částek platebních výměrů. Tyto hodnoty byly významně ovlivněny činnostmi FÚ pro Prahu 1 (viz tab. č. 2).

V kontrolovaném období byly proti 146 rozhodnutím o odvolání vydanými finančními ředitelstvími podány žaloby. Žalobami napadená celková částka odvodů a penále činila 1 006 912 tis. Kč (ADIS). Soudy rozhodly celkem o 126 žalobách. Rozhodnutími soudu byly zrušeny odvody a penále ve výši 217 148 tis. Kč (ADIS).

2.3 Posečkání platby a povolení splátek

Dle § 60 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. mohl správce daně povolit daňovému dlužníkovi posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, bylo-li by neprodlené zaplacení spojeno

pro dlužníka s vážnou újmou nebo není-li z jiných důvodů možné vybrat celý daňový nedoplatek od daňového dlužníka najednou.

Kontrolou NKÚ bylo zjištěno, že FÚ v mnoha případech vyhověly žádostem o posečkání platby, přestože v žádostech nebyly uvedeny důvody, které pro posečkání požaduje zákon. Nejčastěji uváděným důvodem pro posečkání bylo podání žádosti o prominutí odvodu a penále.

Podle ustanovení § 60 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. bylo možné posečkání daně povolit také u částek, u nichž lze očekávat, že budou odepsány.

V některých případech, kdy daňové subjekty podaly žádost o posečkání (bez splnění podmínek dle § 60 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb.) a zároveň i žádost o prominutí, odůvodnily FÚ povolení posečkání tím, že je v souladu s § 60 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb.

Byly zjištěny i případy, kdy u daňových subjektů, které požádaly o prominutí odvodu a penále, avšak nepožádaly o posečkání platby, nepřistoupil správce daně k vymáhání nedoplatků z důvodu očekávaného prominutí.

FÚ povolují posečkání i z důvodů, které zákon neuvádí, nebo nezahajují vymáhání nedoplatků, je-li jim známo, že byla podána žádost o prominutí.

2.4 Vymáhání a odpis nedoplatků pro nedobytnost

Při vymáhání nedoplatků na odvodech a penále postupovaly FÚ podle ustanovení § 73 zákona č. 337/1992 Sb.

Kontrolované FÚ vymohly nedoplatky v celkové hodnotě 133 032 tis. Kč (ADIS). Nejčastějším důvodem, proč nebylo možné nedoplatek vymáhat, bylo:

- nezjištění majetku daňových subjektů,
- konkurzní, resp. insolvenční řízení.

Nedoplatky byly v rámci kontrolovaných FÚ předávány k vymáhání průměrně ve lhůtě tří měsíců. Výjimkou byl jeden FÚ, kde byly nedoplatky předávány k vymáhání průměrně ve lhůtě jednoho roku. Od uvedené lhůty se FÚ odchylovaly v případě, že se jednalo o nedoplatky u daňových subjektů, u nichž probíhalo dědické řízení, případně konkurz, a dále u subjektů, které podaly žádost o prominutí, podaly odvolání nebo jim byly povoleny splátky. Úspěšnost vymáhání ovlivňovala i délka doby, která uplynula zejména od poskytnutí peněžních prostředků do vyměření odvodu a penále.

Podle ustanovení § 66 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb. se daňový nedoplatek mohl odepsat z vlastního podnětu správce daně, byl-li zcela nedobytný. V kontrolovaném období byly u všech věcně příslušných FÚ odepsány nedoplatky z důvodu nedobytnosti v celkové výši 2 012 100 tis. Kč (ADIS). Za všechny věcně příslušné FÚ byly v období 2008 a 2009 promlčeny nedoplatky na odvodech a penále v celkové výši 6 828 tis. Kč (ADIS).

Kontrolou NKÚ nebyly zjištěny zásadní nedostatky v předávání nedoplatků k vymáhání ani v zahajování vymáhacího řízení.

2.5 Kontrolní vzorky vybrané z dokumentace kontrolovaných FÚ

U kontrolovaných FÚ tvořilo kontrolní vzorek 930 spisů, u nichž byl vyměřen odvod a penále v celkové výši 14 455 246 tis. Kč. Postup při vymáhání byl ověřen u 254 spisů, u nichž byly vymáhány nedoplatky na odvodech a penále ve výši 359 555 tis. Kč.

Prověřením kontrolního vzorku spisů FÚ bylo zjištěno, že bylo požádáno o prominutí odvodu a penále v celkové výši 14 131 226 tis. Kč, tj. 98 % z celkového vyměřeného odvodu a penále. MF prominulo odvod a penále v celkové výši 13 290 887 tis. Kč, tj. 92 % z vyměřeného odvodu a penále.

Konkrétní souhrnné údaje za kontrolované FÚ jsou uvedeny v přílohách v tabulce č. 1 a 2. Údaje z kontrolních vzorků jsou uvedeny v tabulkách č. 3 a 4.

3. Činnost MF

3.1. Řízení ve věci prominutí odvodu a penále

a) Období od 1. ledna 2006 do 29. února 2008

V tomto období ustanovení § 44a odst. 9 zákona č. 218/2000 Sb. svěřovalo kompetenci k promíjení odvodů a penále MF. Zákon č. 218/2000 Sb. ale neobsahoval žádný důvod pro možnost promíjení.

MF upravilo pravidla pro rozhodování ve věcech žádostí o prominutí vnitřní směrnici č. 8/2006 ministra financí ze dne 19. května 2006 (dále jen „Směrnice MF“). Účelem Směrnice MF bylo zajistit shodné rozhodování v identických nebo obdobných případech tak, aby nedocházelo k zvýhodnění některých žadatelů. Kritériem pro stanovení procenta prominutí z vyměřeného odvodu nebo penále, resp. výše částky k prominutí, byl stanoven typ porušení rozpočtové kázně.

Příloha Směrnice MF definovala 34 typů porušení rozpočtové kázně. Například u devíti typů se promíjely odvod i penále ve výši 100 %, u dvanácti typů se promíjel odvod ve výši 100 % a penále se promíjelo v podstatné výši (90 % a více) a u sedmi typů se odvod nepromíjel. Dále uváděla poznámky a obecné zásady pro rozhodování. S účinností od 1. prosince 2006 byl dodatkem č. 1 doplněn výčet typů porušení rozpočtové kázně a způsoby rozhodnutí na celkový počet 51. U devíti typů se promíjely odvod i penále ve výši 100 %. U 25 typů se promíjel odvod ve výši 100 % a penále se promíjelo v podstatné výši (90 % a více). U šesti typů se nepromíjel odvod ani penále. U pěti typů se nepromíjel odvod a penále se promíjelo ve výši 100 % nebo se promíjelo s výjimkou částky ve výši výhody ze zadržení⁵.

Mezi typy porušení rozpočtové kázně, u nichž se promíjelo 100 % odvodu, patří např. nedodržení termínu realizace a kolaudace akce i v délce nad dvanáct měsíců, pokud se o prominutí požádalo v době, kdy byla již podmínka splněna. Rozdíl je v těchto případech u prominutí penále, kdy se při nedodržení termínu realizace do tří měsíců promíjelo 100 % penále, od tří do dvanácti měsíců se promíjelo 98 % penále a nad dvanáct měsíců 96 % penále. Odvod ve výši 100 % se promíjel také u neprovedení výběrového řízení či v případě nesrovnalostí v jeho provedení podle zákona o zadávání veřejných zakázek a stejně se postupovalo v případě převedení poskytnutých prostředků na termínovaný vklad.

Obecná právní úprava nakládání s pohledávkami státu je uvedena v zákoně č. 219/2000 Sb.⁶, který stanoví obecná kritéria možností promíjení pohledávek. Speciální právní úpravu promíjení pro oblast daní obsahoval zákon č. 337/1992 Sb. Podle tohoto zákona bylo možné prominout daň zcela nebo částečně z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Jiný obecně závazný právní předpis důvody promíjení odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně neobsahuje.

⁵ Výhoda ze zadržení se rovná výši referenční sazby stanovené Evropskou komisí pro ČR platné v den, kdy je rozhodováno o žádosti.

⁶ Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích.

V období od 1. ledna 2006 do 18. května 2006 prominulo MF odvody ve výši 1 844 641 tis. Kč a penále ve výši 1 665 315 tis. Kč (IS CEDR II). Po nabytí účinnosti Směrnice MF, tedy v období od 19. května 2006 do 29. února 2008, postupovalo MF při promíjení odvodů a penále tak, že promíjelo odvody a penále na základě kritérií neupravených právními předpisy. V uvedeném období prominulo odvody ve výši 8 691 168 tis. Kč a penále ve výši 7 597 816 tis. Kč (IS CEDR II).

b) Období od 1. března 2008 do konce kontrolovaného období, tj. do 31. prosince 2009

Dne 1. března 2008 nabyla účinnosti novela ustanovení § 44a odst. 9 zákona č. 218/2000 Sb., podle které MF „... může z důvodů hodných zvláštního zřetele zcela nebo zčásti prominout odvod za porušení rozpočtové kázně nebo penále za prodlení s ním, s výjimkou odvodu neoprávněně použitých nebo zadržovaných peněžních prostředků podle § 44 odst. 2 písm. a) a b)“.

Jediným zákonem stanoveným kritériem pro prominutí odvodu a penále tak byly „důvody hodné zvláštního zřetele“. I v době účinnosti tohoto ustanovení byla platná výše uvedená Směrnice MF. K ní byly postupně přijaty dodatky č. 2 (účinný od 1. června 2008) a č. 3 (účinný od 31. července 2009), které základní typy porušení rozpočtové kázně pro účely promíjení rozšiřovaly na 68, resp. 75. Vedle nich byly ve Směrnici MF uvedeny obecné zásady pro promíjení. Podle dodatků č. 2 a 3 Směrnice MF mezi důvody promíjení patří živelní katastrofa, vliv státem změněné situace, ohrožení výživy a prokázaná chyba poskytovatele.

Jako základní kritérium pro promíjení odvodů a penále tak MF používalo nikoli důvody hodné zvláštního zřetele, ale typy porušení rozpočtové kázně. Některé důvody hodné zvláštního zřetele uvedené v obecných zásadách používalo MF jako rozšiřující kritéria k základním kritériím a při jejich uplatnění upravovalo výši prominutí nad rámec stanovený základním kritériem, tedy typem porušení rozpočtové kázně.

V období od 1. března 2008 do konce kontrolovaného období (31. prosince 2009) MF upravilo kritéria pro promíjení odvodů a penále tak, že za základní hlediska promíjení zvolilo taková kritéria, která vycházejí pouze z typů porušení rozpočtové kázně bez zohlednění příčin a důvodů, které k porušení rozpočtové kázně vedly. V uvedeném období MF prominulo odvody ve výši 5 953 553 tis. Kč a penále ve výši 5 334 114 tis. Kč (IS CEDR II).

3.2 Statistika promíjení odvodů a penále

V kontrolovaném období bylo vyřízeno 6 490 žádostí o prominutí. Podle dokumentu *Informace o činnosti daňové správy za rok 2009* byla žádost o prominutí podána u více než každého druhého PV.

I tam, kde zákon stanoví pro méně závažné porušení rozpočtové kázně minimální výši odvodu (§ 44a odst. 4 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb.), promíjelo MF podstatnou část odvodu. Kontrola NKÚ ověřila, že z odvodu bylo prominuto 52 086 tis. Kč, což je 82 % z odvodu vyměřeného podle tohoto ustanovení (IS CEDR II).

MF v kontrolovaném období prominulo odvody a penále v celkové hodnotě 31 086 608 tis. Kč (IS CEDR II), resp. 31 999 752 tis. Kč (ADIS).

Podle IS CEDR II žadateli o prominutí odvodů a penále byly ze 43 % subjekty, jež jsou výhradně nebo převážně financovány z veřejných zdrojů (příspěvkové organizace, obce, kraje, organizační složky státu). Jednalo se o 2 789 případů v celkové požadované hodnotě

odvodů a penále 29 512 mil. Kč, tj. 89 % hodnoty odvodů a penále všech žádostí o prominutí.

Údaje za celou ČR jsou uvedeny v přílohách v tabulce č. 5.

3.3 Kontrolní vzorek vybraný z dokumentace MF

U MF tvořilo kontrolní vzorek 295 spisů, u nichž bylo daňovými subjekty požádáno o prominutí odvodů a penále v celkové výši 21 641 491 tis. Kč. MF prominulo odvody a penále v celkové výši 20 317 292 tis. Kč.

Na kontrolovaném vzorku u MF bylo zjištěno, že FÚ navrhly prominout zcela nebo v podstatné výši odvody v celkové výši 11 254 740 tis. Kč z částky 12 666 358 tis. Kč, u níž bylo žádáno o prominutí, a navrhly prominout penále v celkové výši 7 921 449 tis. Kč z částky 8 975 132 tis. Kč vyměřeného penále, u něhož bylo žádáno o prominutí.

FÚ tak navrhly prominout většinu jimi vyměřených odvodů a penále.

V období od 1. března 2008 do 31. prosince 2009 vyřizovalo MF 101 spisů, u kterých bylo prominuto celkem 6 019 607 tis. Kč. Z této částky pouze 1 002 371 tis. Kč bylo prominuto podle obecných zásad Směrnice MF, tedy z důvodů „hodných zvláštního zřetele“.

Směrnice MF nezajistila shodné rozhodování MF v identických nebo podobných případech a nezamezila zvýhodnění některých žadatelů:

- v sedmi případech (v celkové výši odvodů a penále 702 857 tis. Kč) MF prominulo odvody nebo penále v jiné výši, než stanovila Směrnice MF a její dodatky,
- u dvou případů MF nezohlednilo všechny typy porušení rozpočtové kázně, ke kterým došlo,
- ve dvanácti identických nebo podobných případech, u nichž celková částka odvodů a penále činila 307 586 tis. Kč, MF rozhodovalo rozdílně,
- v jednom případě MF nesprávně stanovilo základ pro výpočet penále, u něž bylo požádáno o prominutí, v důsledku čehož prominulo penále v částce vyšší o 442 tis. Kč.

Účel Směrnice MF tedy nebyl naplněn.

MF nepostupovalo v souladu s ustanovením § 55a odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., podle kterého v případě, kdy byla žádost o prominutí daně zamítnuta, nemohou být v nové žádosti uplatněny stejné důvody, které již obsahovala žádost původní. Při opakování již odmítnutých důvodů musí být nová žádost bez posouzení odložena. MF u osmi případů v celkové výši odvodů a penále 145 008 tis. Kč neodložilo žádost o prominutí, přestože nebyly uplatněny nové důvody. U čtyř případů MF opakované žádosti neodůvodněné novými důvody vyhovělo a prominulo odvody a penále v celkové výši 140 103 tis. Kč.

MF ve čtyřech případech při promíjení odvodů a penále nezohlednilo, případně neověřilo všechny skutečnosti, jež mohly mít vliv na výši prominuté částky (např. vedení trestního řízení proti žadateli v souvislosti s poskytnutím předmětné dotace; převod nemovitostí, na jejichž rekonstrukci byla dotace poskytnuta, před uplynutím vázací doby; příp. změna charakteru nemovitosti, na jejíž rekonstrukci byla dotace poskytnuta, z bytové na nebytovou).

3.4 Veřejná podpora a podpora de minimis

a) Veřejná podpora

Daňová opatření, která se týkají všech ekonomických subjektů, jsou všeobecnými opatřeními a nespádají do působnosti pravidel o veřejné podpoře. Je-li však veřejným orgánům dána

pravomoc rozhodovat podle vlastního uvážení, zda určitý ekonomický subjekt získá daňovou úlevu, může se v konkrétním případě jednat o veřejnou podporu. Jako veřejná podpora může být posouzeno jakékoli opatření veřejných orgánů, které bude např. snižovat daňový základ, povede k prominutí daně nebo i odkladu platby.

Je-li prominut odvod nebo penále, je MF povinno postupovat podle příslušných ustanovení nařízení Rady (ES) č. 659/1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o Evropském společenství, a zákona č. 215/2004 Sb., o úpravě některých vztahů v oblasti veřejné podpory a o změně zákona o podpoře výzkumu a vývoje, a oznámit takovou podporu prostřednictvím Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže nebo Ministerstva zemědělství Evropské komisi (dále též „Komisi“) a předložit stanovené doklady.

MF v jednom případě, kdy prominulo odvod v celkové výši 68 040 tis. Kč a penále v celkové výši 11 893 tis. Kč, nepostupovalo podle výše uvedených ustanovení, neboť neoznámilo Komisi záměr poskytnout novou podporu, resp. nevyžádalo si předchozí stanovisko koordinačního orgánu.

b) Podpora de minimis

Za veřejnou podporu se nepovažuje podpora malého rozsahu, tzv. podpora de minimis, neboť nemá dopad na hospodářskou soutěž a neovlivňuje ani obchod mezi členskými státy EU. Při jejím poskytování však musí být dodrženy podmínky, které jsou obsaženy v nařízení Komise (ES) č. 69/2001ES, resp. 1998/2006ES o použití článků 87 a 88 Smlouvy na podporu de minimis.

MF ve dvou případech nepostupovalo podle výše uvedeného nařízení, neboť písemně nesdělilo podniku zamýšlenou částku podpory, nevyžádalo si prohlášení podniku o veškerých dalších podporách obdržených ve stanoveném období a poskytlo novou podporu de minimis bez přezkoumání, zda celková výše podpory de minimis nepřesáhla stanovený strop.

4. Personální zajištění, výdaje a příjmy správy odvodů

Správa odvodů za porušení rozpočtové kázně je souborem úkonů, na nichž se podílely finanční úřady, finanční ředitelství a Ministerstvo financí. Výkon správy odvodů na FÚ zajišťuje ve většině případů oddělení dotací, které zajišťuje především činnost kontrolní a vyměřovací. Pracovníci ostatních oddělení FÚ se na správě odvodů za porušení rozpočtové kázně podílejí z hlediska spolupráce se správcem dotací – jedná se o pracovníky vymáhacího oddělení, sekretariátu a podatelny. Dále oddělení dotací získává informace z oddělení kontrolního, vyměřovacího oddělení a oddělení registrace.

V kontrolovaném období vykonávalo správu odvodů za porušení rozpočtové kázně průměrně 537 pracovníků na 88 FÚ, 43 pracovníků na finančních ředitelstvích a 10 pracovníků na MF⁷.

Výdaje na správu odvodů za porušení rozpočtové kázně činily za čtyři roky kontrolovaného období 1 214 513 tis. Kč⁸ (viz tabulka č. 5), příjmy z vyměřených odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně činily 1 533 317 tis. Kč (ADIS). Nejvýznamněji ovlivňuje výši příjmů promíjení odvodů a penále.

⁷ Zdroj: informace o činnosti daňové správy České republiky za roky 2006–2009.

⁸ Zdroj: závěrečný účet kapitoly 312 za rok 2009 a *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2009*.

III. Shrnutí

V kontrolovaném období, tj. od 1. ledna 2006 do 31. prosince 2009, bylo všemi věcně příslušnými FÚ provedeno 55 496 kontrol dodržování rozpočtové kázně, z toho kontrolované FÚ provedly 22 615 těchto kontrol. Na základě těchto kontrol vystavily všechny věcně příslušné FÚ 24 559 PV, z toho kontrolované FÚ vystavily 9 590 PV.

Všechny věcně příslušné FÚ vyměřily odvody a penále za porušení rozpočtové kázně ve výši 34 515 017 tis. Kč (IS CEDR II), resp. 33 127 064 tis. Kč (ADIS), z toho kontrolované FÚ ve výši 16 991 699 tis. Kč (IS CEDR II), resp. 27 748 835 tis. Kč (ADIS).

Ve stejném období MF prominulo odvody a penále v celkové výši 31 086 608 tis. Kč (IS CEDR II), resp. 31 999 752 tis. Kč (ADIS), z toho u kontrolovaných FÚ prominulo 17 715 597 tis. Kč (IS CEDR II), resp. 18 531 427 tis. Kč (ADIS).

IV. Vyhodnocení

V činnosti kontrolovaných FÚ při správě odvodů a penále nebyly zjištěny závažnější nedostatky. Problematická je efektivnost správy odvodů a penále. Jestliže je ve stejném období (čtyři roky) vyměřeno 34 515 017 tis. Kč na odvodech a penále (IS CEDR II), resp. 33 127 064 tis. Kč (ADIS), zároveň bylo ve stejném období prominuto 31 086 608 tis. Kč (IS CEDR II), resp. 31 999 752 tis. Kč (ADIS), a výdaje na správu odvodů ve stejném období činí 1 214 513 tis. Kč, jde o neefektivní systém, který produkuje velké množství správních úkonů, na jejichž konci dojde k prominutí odvodů a penále.

Od 1. ledna 2006 do 19. května 2006 promíjelo MF odvody a penále na základě vlastního uvážení. Důvody pro prominutí v té době neupravoval žádný zákon.

Od 19. května 2006 do 29. února 2008, kdy zákon stále neupravoval důvody pro prominutí, MF postupovalo podle vlastní vnitřní směrnice, kterou si stanovilo u jednotlivých typů porušení rozpočtové kázně výši prominutí.

Od 1. března 2008 do konce kontrolovaného období byly zákonem č. 218/2000 Sb. stanoveny jako důvod prominutí „důvody hodné zvláštního zřetele“. Přesto MF dále postupovalo podle vnitřní směrnice a promíjelo odvody a penále podle typu porušení rozpočtové kázně. Zákonem požadované důvody hodné zvláštního zřetele téměř nezohlednilo ani dále nerozpracovalo.

Kritéria pro prominutí odvodu a penále jsou stanovena pouze vnitřním předpisem MF a pro žadatele o prominutí odvodu a penále jsou nedostupná. Pro zajištění rovného postavení daňových subjektů a transparentnosti řízení je nezbytné zvolit jinou formu.

Rovné postavení všech subjektů také nebylo přijetím směrnice zajištěno, neboť byly doloženy případy, kdy podle ní rozhodováno nebylo.

MF při nakládání s opakovanými žádostmi o prominutí postupovalo v rozporu s příslušným ustanovením zákona č. 337/1992 Sb. Stejně tak FÚ při nakládání s žádostmi o posečkání nepostupovaly v souladu se zákonem.

MF svým postupem podle vlastního vyjádření napravuje tvrdost zákona č. 218/2000 Sb. Porušení rozpočtové kázně, definované v zákoně jako jakékoli porušení podmínek ve spojení se způsobem stanovení výše odvodu, je nastaveno tak, že i sebemenší porušení rozpočtové kázně je postihováno velmi tvrdým postihem, který může znamenat likvidaci příjemce peněžních prostředků. Tuto tvrdost zákona ovšem nelze odstraňovat správním

rozhodnutím, které nemá oporu v zákoně. Ve smyslu zákona č. 2/1969 Sb.⁹ je MF ústředním orgánem státní správy mimo jiné jak pro oblast státního rozpočtu, tak oblast daní. V celém kontrolovaném období byl zákon č. 218/2000 Sb. sedmnáctkrát novelizován, a MF tedy mělo příležitost v rámci řádného legislativního procesu tvrdost zákona napravit. Stejně tak mohlo MF iniciovat sjednocení postupu u poskytovatelů dotací tak, aby odvody byla postihována skutečně zásadní porušení dotačních podmínek.

Postup MF tedy nevede příjemce prostředků státního rozpočtu k dodržování rozpočtové kázně.

⁹ Zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky.

Tabulka č. 1 – Statistika činnosti kontrolovaných FÚ z IS CEDR II

Název FÚ	Objem FÚ zkontrolovaných finančních prostředků (v tis. Kč)	Aktuálně vyměřené odvody a penále (v tis. Kč)	Počet kontrol / místních šetření celkem	Počet PV
FÚ pro Prahu 1	30 388 918	8 022 886	327	448
FÚ pro Prahu 2	12 221 614	250 306	130	137
FÚ v Liberci	1 455 224	227 204	333	211
FÚ v České Lípě	7 597 704	881 550	362	367
FÚ v Ústí nad Labem	9 909 831	558 936	347	427
FÚ v Opavě	4 957 350	505 568	1 393	636
FÚ Ostrava 1	10 732 537	347 176	1 584	835
FÚ ve Frýdku-Místku	1 446 364	147 144	1 307	207
FÚ v Hradci Králové	1 758 587	195 672	1 083	393
FÚ v Pardubicích	3 954 213	363 592	474	328
FÚ v Náchodě	678 355	173 473	595	320
FÚ v Šumperku	1 663 774	139 717	908	448
FÚ v Olomouci	2 589 196	1 189 278	1 172	949
FÚ ve Zlíně	14 986 760	791 825	2 543	509
FÚ v Jihlavě	1 318 975	56 225	661	184
FÚ ve Žďáru nad Sázavou	1 455 929	151 959	765	336
FÚ v Třebíči	1 116 858	72 696	1 117	627
FÚ v Prostějově	1 861 106	173 601	604	271
FÚ Brno 1	3 657 629	790 843	981	717
FÚ Brno-venkov	2 186 564	227 590	1 346	240
FÚ v Sokolově	1 102 514	128 879	441	203
FÚ v Berouně	1 086 403	32 416	1 366	89
FÚ v Rokycanech	721 895	137 142	477	154
FÚ v Příbrami	1 170 449	19 511	736	123
FÚ v Písku	1 362 642	16 346	420	77
FÚ v Českých Budějovicích	11 143 218	1 390 164	1 143	354
Celkem	132 524 609	16 991 699	22 615	9 590

Zdroj: IS CEDR II – údaje převzaty z předložených statistických sestav jednotlivých FÚ včetně údajů, které byly vykázány chybně; viz bod II.1 tohoto dokumentu.

Pozn.: PV – platební výměr.

Příloha č. 2

Tabulka č. 2 – Finanční vyhodnocení činností kontrolovaných FÚ z ADIS (v tis. Kč)

Název FÚ	PV na odvod a penále	Opravné prostředky proti PV	Platby	Vymožené nedoplatky	Odepsané nedoplatky
FÚ pro Prahu 1	17 503 187	-6 417 478	499 877	1	13 125
FÚ pro Prahu 2	541 202	-2 388	10 064	105	146
FÚ v Liberci	925 768	433	39 905	414	19 687
FÚ v České Lípě	1 028 185	-11 764	47 331	5 264	18 456
FÚ v Ústí nad Labem	531 830	-6 763	106 930	2 870	10 900
FÚ v Opavě	512 255	-2 415	33 631	2 782	35 308
FÚ Ostrava I	321 489	-11 281	32 336	6 092	95 634
FÚ ve Frýdku-Místku	152 630	-1 758	19 442	23 665	45 181
FÚ v Hradci Králové	196 078	-689	38 972	6 798	2 969
FÚ v Pardubicích	444 615	-1 359	22 239	1 441	8 427
FÚ v Náchodě	208 996	-9 287	40 353	6 619	9 897
FÚ v Šumperku	136 950	0	13 778	2 576	4 764
FÚ v Olomouci	1 119 188	-7 535	76 409	4 447	101 239
FÚ ve Zlíně	784 222	0	29 215	3 986	62 147
FÚ v Jihlavě	70 574	0	17 367	641	1 528
FÚ ve Žďáru nad Sázavou	152 015	-2 220	18 853	1 150	27 044
FÚ v Třebíči	67 478	0	14 507	2 497	7 348
FÚ v Prostějově	167 426	-5 813	13 733	1 167	14 953
FÚ Brno I	829 797	-1 599	54 914	50 382	67 353
FÚ Brno-venkov	233 014	-8 672	39 752	1 089	28 781
FÚ v Sokolově	128 840	-18 436	18 109	1 718	10 874
FÚ v Berouně	62 385	-8 926	17 776	1 861	1 498
FÚ v Rokycanech	138 501	-164	4 145	1 176	9 675
FÚ v Příbrami	98 964	-10 081	31 858	917	6 321
FÚ v Písku	19 910	0	3 374	1 688	62 355
FÚ v Českých Budějovicích	1 373 336	0	12 115	1 686	398 786
Celkem	27 748 835	-6 528 195	1 256 985	133 032	1 064 396

Zdroj: IS ADIS; údaje převzaty z předložených statistických sestav jednotlivých FÚ včetně údajů, které byly vykázány chybně (viz bod II.1 dokumentu).

Příloha č. 3

Tabulka č. 3 – Statistika činností u kontrolního vzorku kontrolovaných FÚ

(v tis. Kč)

Název FÚ	Počet kontrolovaných spisů	Objem FÚ zkontrolovaných finančních prostředků	PV na odvod a penále	Opravný prostředek*		Posečkání odvodu a penále	Prominutí odvodu a penále	Úhrada odvodu a penále	Splátky odvodu a penále
				Částka v napadeném PV	Částka po opr. prostředku				
FÚ pro Prahu 1	48	9 395 529	7 110 577	1 994 318	1 452 207	5 806 125	6 477 926	408 121	25 097
FÚ pro Prahu 2	26	1 562 598	105 517	1 377	984	97 834	96 079	5 713	0
FÚ v Liberci	36	791 999	851 113	1 340	3 028	822 035	787 183	11 580	0
FÚ v České Lípě	38	7 194 842	780 017	147 121	142 122	832 039	741 359	16 665	0
FÚ v Ústí nad Labem	48	494 430	494 381	209 485	215 532	590 327	433 777	42 970	0
FÚ v Opavě	50	775 262	357 346	39 970	37 714	115 363	342 070	11 944	47 466
FÚ Ostrava I	47	479 012	160 137	11 773	11 773	121 752	140 736	6 902	50 747
FÚ ve Frýdku-Místku	22	340 301	25 304	0	0	12 106	16 762	5 123	3 281
FÚ v Hradci Králové	33	605 477	71 935	2 938	2 910	91 814	56 255	8 780	12 152
FÚ v Pardubicích	41	2 561 786	257 690	6 217	6 217	243 006	245 466	4 263	1 573
FÚ v Náchodě	22	182 111	148 512	34 708	29 273	131 127	134 951	5 731	15 972
FÚ v Šumperku	36	492 693	63 525	2 131	2 131	55 493	56 014	2 205	2 154
FÚ v Olomouci	55	994 354	1 049 993	51 852	48 180	1 034 373	999 041	31 741	10 646
FÚ ve Zlíně	43	2 201 362	722 631	0	0	660 504	709 140	3 641	2 337
FÚ v Jihlavě	20	471 240	44 841	1 633	1 633	38 143	36 166	4 038	30
FÚ ve Žďáru nad Sázavou	33	256 919	28 980	4 773	2 553	18 425	17 396	3 179	785
FÚ v Třebíči	53	437 648	52 260	85	85	45 793	46 776	2 315	1 859
FÚ v Prostějově	28	384 283	93 339	5 883	70	82 538	78 378	4 859	2 333
FÚ Brno I	58	1 037 811	400 913	197	6	373 738	368 730	9 866	8 710
FÚ Brno-venkov	24	637 861	57 124	5 579	5 489	44 250	45 287	3 488	1 171
FÚ v Sokolově	33	236 813	103 650	45 614	26 131	92 368	69 428	7 750	13 982
FÚ v Berouně	19	140 727	30 333	8 677	0	28 876	18 195	2 943	1 909
FÚ v Rokycanech	22	109 683	134 356	5 336	5 336	110 733	111 043	3 192	0
FÚ v Příbrami	29	136 487	77 923	10 189	108	25 702	47 845	29 109	0
FÚ v Písku	20	152 272	4 649	558	558	2 289	2 468	1 463	504
FÚ v Českých Budějovicích	46	7 924 995	1 228 201	1 585	3 500	1 034 514	1 212 418	3 646	908
Celkem	930	39 998 494	14 455 246	2 382 727	1 779 199	12 511 268	13 290 890	641 226	203 618

* Opravné prostředky, u kterých bylo rozhodnuto ve věci.

Příloha č. 4

Tabulka č. 4 – Prominutí odvodu a penále u kontrolního vzorku kontrolovaných FÚ

(v tis. Kč)

Název FÚ	Předepsaný odvod	Požadovaný odvod k prominutí	Prominutý odvod	Předepsané penále	Požadované penále k prominutí	Prominuté penále
FÚ Praha 1	3 968 323	3 915 125	3 375 924	3 142 254	3 127 512	3 102 002
FÚ Praha 2	58 554	54 299	51 840	46 962	46 623	44 239
FÚ Liberec	447 692	440 491	409 031	403 421	402 534	378 151
FÚ Česká Lípa	411 721	400 151	391 326	368 296	358 867	350 033
FÚ Ústí nad Labem	265 630	253 567	229 960	228 751	223 972	203 817
FÚ Opava	211 562	202 043	200 148	145 784	142 607	141 922
FÚ Ostrava I	85 469	77 397	73 111	74 668	72 913	67 625
FÚ Frýdek-Místek	15 664	10 994	8 827	9 641	9 508	7 935
FÚ Hradec Králové	42 984	39 650	33 406	28 951	26 423	22 847
FÚ Pardubice	159 473	153 955	151 116	98 217	97 469	94 350
FÚ v Náchodě	78 440	74 696	71 118	70 071	67 268	63 833
FÚ v Šumperku	37 933	32 434	32 145	25 592	24 279	23 869
FÚ v Olomouci	551 907	531 287	521 408	498 086	492 277	477 633
FÚ ve Zlíně	435 913	426 634	425 753	286 718	283 539	283 388
FÚ v Jihlavě	22 987	20 039	17 301	21 854	19 902	18 865
FÚ ve Žďáru nad Sázavou	17 077	12 477	10 367	11 902	7 702	7 029
FÚ v Třebíči	30 898	27 877	27 300	21 362	19 810	19 476
FÚ v Prostějově	50 988	42 624	41 662	42 351	37 501	36 716
FÚ Brno I	211 856	194 600	191 232	189 057	180 347	177 497
FÚ Brno-venkov	30 804	28 593	22 957	26 320	25 425	22 330
FÚ v Sokolově	58 303	54 688	33 575	45 347	36 417	35 853
FÚ v Berouně	19 722	12 108	10 374	10 612	7 821	7 821
FÚ v Rokycanech	80 241	76 155	61 588	54 115	50 048	49 455
FÚ v Příbrami	45 047	31 051	17 118	32 877	31 373	30 727
FÚ v Písku	2 913	1 665	1 513	1 737	1 164	956
FÚ v Českých Budějovicích	763 501	760 344	753 866	464 699	462 981	458 552
Celkem	8 105 602	7 874 944	7 163 966	6 349 645	6 256 282	6 126 921

Příloha č. 5**Tabulka č. 5 – Statistika správy odvodů a penále za ČR**

(v tis. Kč)

	2006	2007	2008	2009	Celkem
Hodnota FÚ zkontrolovaných finančních prostředků	34 359 501	50 058 921	56 263 217	61 656 231	202 337 870
Počet provedených kontrol	13 932	14 083	13 569	13 912	55 496
Počet PV	6 389	6 531	3 127	5 512	24 559
Vyměřené odvody a penále	12 989 356	10 645 274	4 964 144	5 916 243	34 515 017
Prominuté odvody a penále	8 180 483	8 856 024	7 713 644	6 336 457	31 086 608
Hodnota snížení odvodu a penále celkem po opravném prostředku	2 918 158	2 906 098	1 182 968	53 264	7 060 488

Zdroj: IS CEDR II.

Hodnota vyměřených odvodů a penále	11 470 297	7 075 209	8 023 265	6 558 294	33 127 064
Hodnota uhrazených odvodů a penále	542 612	255 948	272 434	462 324	1 533 317
Prominutý odvod a penále	10 448 385	8 755 874	6 925 832	5 869 662	31 999 752
Hodnota uhrazených penále	70 185	42 620	48 192	36 730	197 726
Hodnota odvodů a penále v soudem zrušených rozhodnutích	18 136	16 324	182 608	80	217 148
Hodnota odepsaných nedoplatků pro nedobytnost	578 395	538 699	392 934	502 072	2 012 100
Hodnota promlčených nedoplatků	x	x	3 660	3 168	6 828

Zdroj: ADIS.

Výdaje na správu odvodů celkem	284 021	297 793	314 660	318 038	1 214 513
<i>v tom: za ÚFO</i>	<i>267 499</i>	<i>278 696</i>	<i>295 933</i>	<i>296 850</i>	<i>1 138 978</i>
<i>za MF</i>	<i>16 521</i>	<i>19 097</i>	<i>18 728</i>	<i>21 189</i>	<i>75 535</i>
Výdaje na 1 zaměstnance celkem	2 104	2 387	2 388	2 640	9 519
<i>v tom: za ÚFO</i>	<i>452</i>	<i>477</i>	<i>516</i>	<i>521</i>	<i>1 965</i>
<i>za MF</i>	<i>1 652</i>	<i>1 910</i>	<i>1 873</i>	<i>2 119</i>	<i>7 553</i>

Zdroj: informace o činnosti daňové správy a závěrečné účty kapitoly 312.**Pozn.:** ÚFO – územní finanční orgány; MF – Ministerstvo financí.