



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Město Pec pod Sněžkou**, se sídlem Pec pod Sněžkou, zastoupeného JUDr. Liborem Čermákem, advokátem se sídlem Palackého 508, Trutnov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2006, č. j. 2335/170/2006, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 3. 2008, č. j. 30 Ca 106/2006 - 39,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 3. 2008, č. j. 30 Ca 106/2006 - 39, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2006, č. j. 2335/170/2006. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Trutnově (platebnímu výměru) ze dne 30. 6. 2004, č. j. 61263/04/268980/4286, kterým mu byla stanovena povinnost odvést do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně odvod ve výši 10 000 000 Kč, a to podle § 44 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) a podle zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále též „daňový řád“). Krajský soud neshledal důvodnou stěžovatelovu námitku, že opakovaná daňová kontrola byla prováděna v rozporu se zákonem. Krajský soud také zjistil porušení rozpočtové kázně ze strany stěžovatele a to minimálně v tom, že stavbu nerealizoval (nezkolaudoval) v termínu 12/2001, jak bylo stanoveno v rozhodnutí o poskytnutí dotace, přičemž porušení již jen některé z podmínek pro poskytnutí prostředků státního rozpočtu je postačující pro konstatování porušení rozpočtové kázně a tedy i uložení povinnosti odvést příslušné dotační prostředky.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Výslovně poukazuje na to, že rozsudkem ze dne 31. 3. 2006, č. j. 31 Ca 118/2005 - 54, krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 5. 2005, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru o vyměření odvodu s tím, že se žalovaný nevypořádal s námitkou překážky věci rozhodnuté. V rozhodnutí ze dne 29. 9. 2006 však žalovaný nepřinesl k této otázce žádné nové zdůvodnění a přesto krajský soud stěžovatelovu žalobu proti němu zamítl; navíc se stěžovatelovou argumentací zabýval jen částečně. Stěžovatel dále poukazuje na to, že realizace a kolaudace jsou dva odlišné pojmy (i stavební zákon mezi nimi rozlišuje) a stavba tak byla zrealizována včas (do 12/2001). Navíc žádné rozhodnutí Ministerstva pro místní rozvoj, jímž mu byla přiznána dotace, které hovoří o realizaci stavby, neukládá stěžovateli v tomto smyslu konkrétní závazek a nelze tedy zjistit, že by měl do určitého data stavby kolaudovat. O kolaudaci není v rozhodnutí ani evidenční údaj. Vázat splnění termínu „realizace stavby“ na její kolaudaci je podle stěžovatele i nelogické, neboť průběh kolaudace nemůže investor ovlivnit - kolaudační řízení může být neúměrně protahováno ať už stavebním úřadem nebo námitkami údajně dotčených osob. Naopak stěžovatel se domnívá, že pojem „realizace stavby“ je obdoba pojmu „dokončení díla“. Takový termín může investor ovlivnit (na rozdíl od kolaudace) a lze jej objektivně zjistit z dokladů o předání a převzetí díla.

Stěžovatel dále poukazuje na to, že v rozhodnutí ministerstva o poskytnutí dotace 1 000 000 Kč je na zadní straně (podle stěžovatele nezávazně) uvedeno, že bytové objekty budou kolaudovány do 4 let po kolaudaci celé technické infrastruktury. Byla-li infrastruktura kolaudována k 30. 5. 2003, stěžovatel nepochybil, pokud bytové jednotky kolaudoval k témuž dni. Dále zdůrazňuje, že bytové domy byly kolaudovány již k 5. 3. 2002 a pro formální vady kolaudačního řízení (návrh byl podán osobou neoprávněnou) bylo rekolaudováno v květnu 2003. Žalovaným zmiňované faktury vydané společností LEVEL v roce 2002 se nevztahovaly ke stavbě 35 bytových jednotek a infrastruktury, na něž byly dotace poskytnuty, nýbrž k práci na příslušenství staveb (chodníky, opěrné zdi), které neplatil stěžovatel, ale SBD. K tvrzení žalovaného, že stěžovatel nedodržel „Podmínky pro rok 2000“, neboť výstavba neřeší naléhavou potřebu bydlení v obci a nezajišťuje trvalé nájemní bydlení, poukazuje stěžovatel na to, že taková podmínka v rozhodnutí uvedena nebyla. Pokud tiskopis rozhodnutí odkazuje pod čarou na příložené podmínky čerpání prostředků státního rozpočtu, domnívá se stěžovatel, že takto okrajově zmíněné podmínky pro něho nejsou závazné. Stěžovatel rovněž upozorňuje, že si žalovaný „vybral“ podmínky pro rok 2000, ačkoli k čerpání nařízeného odvodu došlo v roce 2001. Podmínky v rozhodnutí o poskytnutí 1 000 000 Kč pro rok 2001 žádný obdobný text neobsahují. Pokud jde o částku 9 000 000 Kč, tak stěžovatel tvrdí, že byty jsou využívány k trvalému nájemnímu bydlení. Připouští, že nájemní smlouvy byly prohlášeny za neplatné a stěžovatel je s ohledem na předběžné opatření Okresního soudu v Trutnově ze dne 4. 7. 2003 nemohl platně sjednat znovu; na druhou stranu byty jsou všechny obsazeny a slouží svému účelu, neboť jsou trvale obydleny. Podle stěžovatele není podstatné, kde jsou bydlící hlášeni k trvalému pobytu nebo kolik složili na členský podíl v SBD. Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že nedodržel termín pro podání žádosti o závěrečné vyhodnocení akce. Předně zdůrazňuje, že žádný takový termín nebyl stanoven. V rozhodnutích o poskytnutí dotace se hovoří „o závěrečném vyhodnocení akce max. v 12/01, 5/02, 5/05, 5/02“. Podle stěžovatele tak není zřejmé, který termín a zda vůbec je pro něho závazný, neboť závěrečné vyhodnocení akce neprovádí stěžovatel, nýbrž ministerstvo. Jestliže tedy 30. 5. 2003 byla provedena kolaudace a 26. 8. 2003 doručil ministerstvu žádost o závěrečné vyhodnocení akce, nic neporušil. Žalovaný se navíc vyjadřuje obecně a není tak zřejmé, jakou povinnost stěžovatel měl vlastně porušit. Stěžovatel rovněž poukazuje na částečné promlčení, neboť první dotace mu byly poskytnuty v roce 2001 a první úkon vůči němu byl učiněn až 3. 3. 2004.

Za zásadní pak stěžovatel považuje námitku překážky věci rozhodnuté. Podle krajského soudu finanční úřad při kontrole v listopadu 2002 zkoumal pouze kolaudační rozhodnutí z února 2002. K následné kontrole pak přistoupil poté, co zjistil, že bylo toto kolaudační rozhodnutí zrušeno (v roce 2003). Podle stěžovatele však tato skutečnost nebyla vůbec pro stanovení odvodu rozhodná, neboť pro realizaci stavby platil termín 12/2001. Tuto skutečnost ostatně potvrzuje i samotný krajský soud na str. 10 rozsudku. Tím také přiznává, že skutečnosti, které on i žalovaný považují za rozhodné pro stanovení povinnosti odvodu, mohly být a také byly správci daně známy již při první kontrole v listopadu 2002. I správce daně v kontrolní zprávě uvádí, že ke stanovení odvodové povinnosti je postačující zjištění jen jednoho z namítaných porušení. Správce daně tak nepotřeboval zjišťovat žádné další skutečnosti a prováděná další kontrola tak nebyla oprávněná ani z hlediska judikatury, na kterou krajský soud odkazuje. Žalovaným uvedené nové skutečnosti, které mu při první kontrole údajně nebyly známy (autoremedura kolaudačního rozhodnutí, zneplatněné nájemní smlouvy, předběžné opatření z roku 2003, spor SBD o určení vlastnictví dotovaných domů, „vyjádření SFRB a odmítnutí MMR provést závěrečné vyhodnocení“), však podle stěžovatele byly šetřeny již při první kontrole, která vedla k odvodu dotace 4 000 000 Kč, jakož i při druhé kontrole, která vedla k odvodu dotace poskytnuté od SFRB ve výši 8 000 000 Kč. Kontrola provedená ve dnech 27. 8. 2003 - 3. 3. 2004 vedoucí k odvodu 10 000 000 Kč byla již třetí v pořadí. Týkala se stejných dotací poskytnutých na stejné stavby, ačkoli již bylo pravomocně rozhodnuto o odvodu částky 4 000 000 Kč. Stěžovatel zdůrazňuje, že veškeré skutečnosti, které žalovaný prezentuje jako nové, a pro které byl oprávněn vykonávat kontrolu, vyhodnotil již ve svém rozhodnutí ze dne 22. 12. 2003, č. j. 10387/170/2003. Zmíněné rozhodnutí předložil k žalobě. Konkrétně pak odkazuje na str. 10, kde žalovaný uvádí, že správce daně šetřil skutečnosti, které nebyly novými, avšak nebyly šetřeny v kontrole předchozí. Podle stěžovatele tak měl žalovaný v případě, že zjistil další porušení závazných podmínek, rozhodnutí správce daně zrušit a vrátit k došetření a novému rozhodnutí. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

Žalovaný ve svém vyjádření s podanou kasační stížností nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí.

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

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. („nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení“), přičemž spornou právní otázkou v dané věci je, zda stěžovatel porušil rozpočtovou kázeň. Dále důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. („vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost“), které spatřuje zejména v tom, že správce daně prováděl opakovanou kontrolu v rozporu se zákonem. V neposlední řadě namítá důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy „nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí“, kterou shledává v tom, že se soud nevypořádal s jeho žalobní námitkou.

Ze správního spisu žalovaného (který jediný měl zdejší soud k dispozici) vyplynulo, že stěžovateli byly poskytnuty dotace na výstavbu 35 nájemních bytů („B.j. 35 Pec pod Sněžkou, p.č. 26/1, 22/2“), a to na základě rozhodnutí Ministerstva pro místní rozvoj ze dne 7. 9. 2000, a ze dne 29. 3. 2001, e. č. 3174202724, v roce 2000 v částce 2 200 000 Kč a v roce 2001 ve výši

9 000 000 Kč. Stěžovatel dále obdržel na základě rozhodnutí Ministerstva pro místní rozvoj ze dne 7. 9. 2000 a ze dne 29. 3. 2001, e. č. 2174202725 na akci „TI 35 Pec pod Sněžkou, p.č. 26/1,22/2“ v roce 2000 částku 1 800 000 Kč a v roce 2001 ve výši 1 000 000 Kč. Ze státního fondu rozvoje bydlení pak stěžovatel obdržel na základě smlouvy ze dne 15. 8. 2001 na výstavbu 3 bytových domů s celkem 20 byty na p.č. 26/1, 22/2, 22/3 dotaci ve výši 8 000 000 Kč.

Ze zprávy o kontrole ze dne 9. 12. 2002 je zřejmé, že Finanční úřad v Trutnově provedl ve dnech 23. 10., 30. 10 a 21. 11. 2002 u stěžovatele kontrolu dodržování podmínek rozhodných pro stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně u prostředků poskytnutých Ministerstvem pro místní rozvoj a ze SFRB na výstavbu nájemních bytů na základě shora citovaných rozhodnutí a smlouvy (jako předmět dotace bylo uvedeno 55 bytových jednotek včetně infrastruktury v Peci pod Sněžkou v lokalitě pod hotelem Horizont) za období let 2000-2001. Ve zprávě je mj. uvedeno, že v domech č.p. 310 – 315 bylo vybudováno 55 bytových jednotek, domy jsou ve vlastnictví obce a obec má s nájemníky uzavřené řádné nájemní smlouvy. Při kontrole byla předložena také kolaudační rozhodnutí ze dne 19. 2. 2002 a dne 28. 2. 2002 (s právní mocí 20. 2. 2002 a 5. 3. 2002). V kontrolním zjištění pak bylo poukázáno na to, že byly proplaceny dvě zálohové faktury v celkové výši 4 000 000 Kč, které však nebyly do konce roku 2000 zúčtovány. Tím byly porušeny Zásady pro poskytování a čerpání prostředků státního rozpočtu a založena povinnost odvodu v citované výši za porušení rozpočtové kázně a to platebním výměrem ze dne 18. 12. 2002. Odvolání proti němu bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 12. 2003.

Součástí spisu je také zpráva o výsledku další kontroly dodržování podmínek rozhodných pro stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně (jako předmět dotace bylo uvedeno 55 bytových jednotek včetně infrastruktury v Peci pod Sněžkou v lokalitě pod hotelem Horizont), která proběhla ve dnech 27. 8. 2003 - 3. 3. 2004. Podle této zprávy byly předmětem kontroly shodné dotace, jako v případě kontroly předchozí, tentokrát však pouze za rok 2001. V případě dotací poskytnutých ministerstvem měly být předmětem kontroly skutečnosti zjištěné v průběhu odvolacího řízení a podmínky „Programu podpory výstavby nájemních bytů a technické infrastruktury pro rok 2000 a 2001“. Jak vyplynulo ze zprávy, správce daně dospěl k závěru o porušení rozpočtové kázně a nutnosti odvodu 10 000 000 Kč, neboť kolaudační rozhodnutí nabylo právní moci dne 30. 5. 2003 (když předchozí kolaudační rozhodnutí bylo zrušeno) a nebyl tak dodržen termín realizace (12/2001). Tuto skutečnost potvrzují i dodavatelské faktury vystavené společností LEVEL a. s. v období února až listopadu 2002 na odběratele SBD PEC. Dále nebyl ani splněn cíl „Programu“, neboť nebyla řešena naléhavá potřeba bydlení v obci pro sociálně slabší vrstvu obyvatelstva. Jak je uvedeno na str. 9 zprávy, správce daně sestavil seznam osob bydlících v bytech, podle něhož 37 bytů z 55 je obsazeno nájemci s trvalým bydlištěm mimo Pec pod Sněžkou. Podle správce daně nelze u tak vysokého počtu „přespolních“ předpokládat naléhavou potřebu bydlení v obci, snad jen s výjimkou sezónně pracujících. Navíc dva nájemníci mají po dvou bytech. Další pochybení shledal správce daně v tom, že stěžovatel nepožádal o závěrečné vyhodnocení akce nejpozději v květnu 2002, nýbrž až dopisem doručeným 9. 1. 2003. Porušenou shledal i podmínku dvacetiletého nájemního bydlení, neboť zrušením kolaudačního rozhodnutí došlo ke „zneplatnění“ nájemních smluv, přičemž nové nájemní smlouvy nemohou být podle usnesení Okresního soudu v Trutnově ze dne 4. 7. 2003 o předběžném opatření zatím uzavřeny. Platebním výměrem proto správce daně vyměřil stěžovateli odvod ve výši 10 000 000 Kč.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval stěžovatelem namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu.

Stěžovatel nepřezkoumatelnost spatřuje v nedostatečném vypořádání se s jeho žalobní námitkou, že opakovaná kontrola byla prováděna v rozporu se zákonem. V žalobě k této námitce uvedl shodné důvody, jako v podané kasační stížnosti, přičemž zdůrazňoval, že nebyly naplněny podmínky pro opakování kontroly, neboť žalovaný všechny rozhodné skutečnosti znal již v době provádění kontroly první. Poukazuje k tomu také na rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2003. Krajský soud se pak k této námitce, kterou označil za zásadní, vyjádřil na str. 6 až 8 svého rozsudku. Důvodnou ji však neshledal, neboť dospěl k závěru, že existovaly nové skutečnosti, které opravňovaly správce daně k provedení další daňové kontroly. Výslovně zde uvedl, že v případě obou kontrol (a to jak té provedené na podzim 2002, tak té v období 27. 8. 2003 - 3. 3. 2004) byl jejich předmět vymezen shodně, avšak rozhodující je podle krajského soudu skutečný obsah těchto kontrol (str. 7 rozsudku). Nové skutečnosti, které již s ohledem na jejich datum nemohl mít správce daně při první kontrole k dispozici, pak shledal ve zrušení kolaudačního rozhodnutí z února 2002, ve vydání usnesení Okresního soudu v Trutnově ze dne 4. 7. 2003 o předběžném opatření, a rovněž ve sporu mezi stěžovatelem a bytovým družstvem o určení vlastnictví bytů. Podle krajského soudu by i jedna z těchto skutečností byla dostačující pro provedení další kontroly. Krajský soud také uvedl, že kontrola zahájená dne 27. 8. 2003 se týkala jiného předmětu, a to dotace poskytnuté od SFRB a nelze proto mluvit o třetí kontrole poskytnutých prostředků od ministerstva a není tak relevantní stěžovatelův odkaz na rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2003.

Z uvedeného je zřejmé, že se krajský soud ve svém rozsudku možností žalovaného provést opakovanou kontrolu zabýval. V dané věci navíc stěžovatel tento důvod kasační stížnosti uplatnil ve značně obecné rovině, neboť konkrétně neuvedl, které jeho tvrzení vztahující se k předmětné námitce měl krajský soud pomínout. Nejvyšší správní soud je však povinen se důvody podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zabývat bez ohledu na tvrzení obsažená v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 věta za středníkem s. ř. s.). V důsledku toho pak shledal přezkum této otázky (tj. zda žalovaný postupoval v případě kontroly konané ve dnech 27. 8. 2003 – 3. 3. 2004 v souladu se zákonem) učiněný krajským soudem nedostatečným.

Pro posouzení věci je podstatné rozhodování Nejvyššího správního soudu ve věci provádění daňové kontroly. Možností opakování daňové kontroly se Nejvyšší správní soud zabýval již ve svých předchozích rozhodnutích (viz např. rozsudky ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 - 89, zveřejněn ve Sb. NSS pod č. 1411/2007 nebo ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, zveřejněn ve Sb. NSS pod č. 868/2006), v nichž vycházel z judikatury Ústavního soudu. Ta obecně ve svých závěrech nepopírá právo správce daně provádět daňovou kontrolu, a to i opakovaně, avšak z předmětu této opakované kontroly musí být podle Ústavního soudu jednoznačně patrné, že její zaměření není totožné s předmětem předcházející daňové kontroly, resp. musí být patrné, jaké důvody či skutečnosti, případně i dříve neznámé, správce daně k takovému postupu vedou (viz náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2003, sp. zn. III. ÚS 510/02, zveřejněný pod č. 64 ve sv. č. 30 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu). V opačném případě se podle Ústavního soudu jedná o věc rozhodnutou, přitom je založena překážka řízení dle § 27 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Ústavní soud dále připouští opakování kontroly za předpokladu, že se objeví skutečnosti, které správci daně v době předchozí daňové kontroly nebyly známy, a kontrola bude provedena v rozsahu bezprostředně souvisejícím s těmito zjištěními (náleží Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, zveřejněný pod č. 63 ve sv. č. 30 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, vycházel z požadavku právní jistoty účastníků řízení, „*kteří vyžaduje, aby od jistého okamžiku byl výsledek řízení (a tedy rozhodování o konkrétní věci) fixován a byl v zásadě nezměnitelný. Proto i zjišťování skutečností, o něž se má rozhodnutí, které je výsledkem řízení, skutkově*

opírat, nelze v jedné věci libovolně opakovat, nýbrž se má dít – nejsou-li dány vskutku závažné důvody pro opakování – zásadně toliko jednou; velmi intenzivní naléhavý je tento požadavek za situace, že zjišťování skutkového stavu je vedeno způsobem, který pro účastníka řízení nebo třetí osoby znamená záteř, zejména v podobě zásahu do jeho subjektivních práv. Z uvedeného principu pak pro orgány veřejné moci, které řízení provádějí, vyplývá požadavek profesionality a patřičné odborné péče, se kterými jsou povinny každé řízení vést; tyto orgány jsou tedy povinny v uvedených řízeních vynaložit patřičné úsilí, podložené odborností a profesionalitou, k tomu, aby zjistily všechny pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti v rozsahu, v jakém jim to zákon ukládá.“

Podle Nejvyššího správního soudu pak daňová kontrola jako jeden z nástrojů ke zjišťování skutkového stavu v rámci daňového řízení nemůže být opakována mimo rámec a logiku procesních instrumentů, které jako jediné připouštějí opakování samotného daňového řízení, jehož je daňová kontrola jako dílčí procesní postup vždy součástí. Opakování daňové kontroly je proto možné toliko v rámci nového daňového řízení po povolení jeho obnovy podle § 54 a § 55 daňového řádu, anebo – v případě, že v daňovém řízení nebylo ještě vydáno pravomocné rozhodnutí, nebo naopak bylo zrušeno – za předpokladu, že ve vztahu ke skutečnostem či důkazům, jež mají být opakovanou daňovou kontrolou prověřovány, jsou naplněny podmínky obdobné těm, jež jsou obsaženy v ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) citovaného zákona; v druhé z uvedených alternativ pak správce daně, který za této situace chce opakovanou daňovou kontrolu provést, při jejím zahájení musí vymezit a daňovému subjektu sdělit, v jakém rozsahu bude opakovaná daňová kontrola provedena a z jakých důvodů (§ 55 odst. 4 citovaného zákona použitý přiměřeně). Vymezení rozsahu a důvodů opakované daňové kontroly a jejich sdělení daňovému subjektu při zahájení této kontroly není samoúčelným požadavkem. Informace takto sdělená daňovému subjektu mu umožňuje zvážit, zda má postup správce daně za zákonný, a pak proti němu nebrojit a opakovanou daňovou kontrolu strpět, anebo zda jej považuje za nezákonný, a pak proti němu brojit podáním námitek proti postupu pracovníka správce daně podle § 16 odst. 4 písm. d), odst. 6 daňového řádu, případně – za splnění podmínek vymezených v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, zveřejněn na www.nssoud.cz – se bránit u správního soudu podáním žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zmínit i tu část odůvodnění svého rozsudku ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, která se věnovala situaci, kdy po skončení předchozí daňové kontroly, ale ještě před pravomocným vyměřením daně na základě skutečností zjištěných mj. touto daňovou kontrolou, vyjdou najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly by mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí a k jejichž prověření je nezbytné užít procesních oprávnění správce daně, jež mu přísluší toliko při daňové kontrole. Jedná se tedy o skutečnosti či důkazy, které by samy o sobě byly důvodem pro obnovu řízení, pokud by zde již existovalo pravomocné rozhodnutí, ve vztahu k němuž by bylo možno řízení, jež předcházelo jeho vydání, obnovit. „V takovém případě by nepochybně nebylo procesně účelné (a nezřídka ani možné pro procesní obranu daňového subjektu, včetně žaloby ve správním soudnictví), aby došlo nejprve k pravomocnému vyměření daně na základě skutečností či důkazů, o nichž je již v okamžiku rozhodování známo, že jsou přinejmenším sporné či neúplné, a aby teprve následně došlo ve vztahu k tomuto – na pochybných skutkových zjištěních či důkazech postavenému – rozhodnutí k obnově řízení. Proto je nutno ve vztahu k opakování daňové kontroly za této specifické situace přiměřeně užít § 54 odst. 1 písm. a) daňového řádu: Opakovaná daňová kontrola tedy bude za této situace bez nutnosti obnovy řízení samotného přípustná za předpokladu, že ve vztahu ke skutečnostem či důkazům, jež jí mají být prověřovány, jsou naplněny věcné podmínky podle uvedeného ustanovení daňového řádu. Správce daně, který za této situace chce opakovanou daňovou kontrolu provést, při jejím zahájení vymezí a daňovému subjektu sdělí, v jakém rozsahu bude opakovaná daňová kontrola provedena a z jakých důvodů (§ 55 odst. 4 daňového řádu použitý přiměřeně). Rozsah a důvody opakované daňové kontroly jsou omezeny

kritérii stanovenými v § 54 odst. 1 písm. a) citovaného zákona. Pouze v rámci mezí tímto ustanovením daných je pak opakovaná daňová kontrola přípustná a jí provedená zjištění zachycená ve zprávě o daňové kontrole zákonná; zjištění získaná nezákonnou daňovou kontrolou nemohou být v neprospěch daňovému subjektu použita jako důkaz“.

V dané věci Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že kvůli absenci protokolů o zahájení jednotlivých kontrol, při nichž bylo postupováno podle daňového řádu (jak té konané ve dnech 23. 10., 30. 10. a 21. 11. 2002, tak té, která proběhla ve dnech 27. 8. 2003 - 3. 3. 2004) ve správním spisu nemůže posoudit, zda se kontroly skutečně týkaly téhož předmětu (tj. poskytnutých dotací na stavbu 55 bytových jednotek včetně infrastruktury v Peci pod Sněžkou v lokalitě pod hotelem Horizont). Tato skutečnost však plyne jak ze zpráv o provedených kontrolách, tak z rozsudku krajského soudu a proto z ní Nejvyšší správní soud dále vycházel.

Jak vyplynulo z odůvodnění rozsudku, krajský soud se nezabýval vůbec tím, zda byly naplněny podmínky pro opakování kontroly stanovené výše popsáním rozhodnutím Nejvyššího správního soudu. Krajský soud se spokojil s konstatováním, že existují nové skutečnosti, přičemž i jedna jediná skutečnost by byla stačila pro opakování kontroly. Nezabýval se však tím, zda by tyto nové skutečnosti postačovaly k nařízení obnovy řízení ani tím, zda obnova řízení měla být nařízena. Z rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2003, jehož kopii stěžovatel přiložil k žalobě, je sice zřejmé, že platební výměr ze dne 18. 12. 2002, který byl vydán na základě provedené první kontroly, nebyl v době zahájení kontroly druhé (27. 8. 2003) v právní moci, na druhou stranu výsledky této druhé kontroly nebyly použity v tomto řízení (tj., řízení, jehož výsledkem byl nařízený odvod ve výši 4 000 000 Kč), nýbrž na jejich základě byl vydán platební výměr další (ze dne 30. 6. 2004), kterým byl nařízen odvod v částce 10 000 000 Kč. Takový postup pak nekoresponduje se závěry citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu.

Krajský soud ve svém rozsudku rovněž opomenul posoudit, zda při další kontrole konané v období 27. 8. 2003 - 3. 3. 2004 prováděl správce daně kontrolu skutečně pouze v rozsahu bezprostředně souvisejícím s novými zjištěními, jak požadují výše citovaná rozhodnutí Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Přitom pouze v tomto rozsahu je správce daně oprávněn další kontrolu provádět. Jinými slovy, správce daně nemůže v další kontrole zkoumat skutečnosti či pochybení, které mu byly nebo při vynaložení příslušného profesionálního úsilí měly být známy již při kontrole předchozí. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozhodnutí ze dne 24. 1. 2006, na něž – byť nikoli výslovně – odkázal v napadeném rozhodnutí i krajský soud (str. 6 poslední odstavce rozsudku): „*Správní orgán v daňovém řízení je tedy zásadně povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně napoprvé, neboť lze zajiště předpokládat, že tobo zpravidla bude vzhledem k procesním instrumentům a personálním a materiálním prostředkům, které má za tím účelem podle zákona k dispozici, také schopen – daňové kontroly jako procesního institutu určeného ke zjišťování a prověřování okolností rozhodných pro správné stanovení daně může proto správní orgán zásadně užít toliko jednou; výjimky z tohoto pravidla mohou být přípustné pouze za splnění vstupního (tj. nutného, ne však vždy dostačujícího) předpokladu, že přestože správní orgán postupoval při daňové kontrole profesionálně a s odbornou péčí, vyšly po skončení daňové kontroly najevo skutečnosti, které mohou vést ke změně pohledu na skutkový základ věci.*“ Správce daně tedy musí při daňové kontrole zjistit všechny pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti v rozsahu, v jakém je to nezbytné. „*Neučiní-li tak a vyjdou-li takové skutečnosti v důsledku neodborného nebo neprofesionálního postupu orgánu, který vede řízení, najevo teprve dodatečně, nemůže to být zásadně k tíži účastníka řízení, nýbrž pouze k tíži státu, jehož orgán řízení vedl*“.

V daném případě stěžovatel v žalobě tvrdil, že zmíněné nové skutečnosti, na základě nichž byla provedena další kontrola, měl správce daně k dispozici již při první daňové kontrole. Krajský soud však jeho tvrzení dostatečným způsobem neproověřil. Přestože tak měl učinit tím spíše, jestliže ze zpráv o obou kontrolách vyplývá, že již v době první kontroly mohl správce daně

zkoumat, zda je splněn cíl „Programu podpory výstavby nájemních bytů a technické infrastruktury pro rok 2000 a 2001“, tj. řešení naléhavé potřeby bydlení v Peci pod Sněžkou pro sociálně slabší vrstvu obyvatelstva. Již při této první kontrole si totiž mohl nechat předložit (případně sám vyhotovit) seznam nájemníků, z něhož by zjistil, že pouhý zlomek z nich má trvalý pobyt v Peci pod Sněžkou. Rovněž již při první kontrole mohl též shledat, že je pro místní občany tento druh bydlení příliš nákladný, protože je podmíněn vstupem do družstva a vysokými finančními vklady. To samé lze uvést v případě závěrečného vyhodnocení akce, neboť skutečnost, že stěžovatel o provedení vyhodnocení nestihne požádat do května 2002, správce daně mohl nepochybně zjistit již v době provádění první kontroly (podzim 2002).

Pokud jde o zrušení pravomocného kolaudačního rozhodnutí dne 12. 5. 2003 a vydání nového dne 30. 5. 2003, tak se bezpochyby jedná o novou skutečnost, kterou správce daně při první kontrole znát nemohl. Dovozuje-li však z toho nerealizování stavby ve stanoveném termínu (12/2001), je třeba poukázat na to, že již původní (zrušené) kolaudační rozhodnutí bylo vydáno (28. 2. 2002) a nabylo právní moci (5. 3. 2002) po uplynutí uvedeného termínu. Tuto skutečnost pak správce daně při první kontrole znal, což jednoznačně plyne i ze zprávy o ní. Také faktury vystavené společností LEVEL, a. s., z nichž správce daně rovněž dovozuje nerealizování stavby v daném termínu jsou z doby předcházející provedení první kontroly. Novými skutečnostmi, které mohl správce daně prověřovat, tak zřejmě zůstávají toliko usnesení Okresního soudu v Trutnově o vydání předběžného opatření a spor mezi SBD a stěžovatelem o určení vlastnictví bytů. Těmi se však krajský soud z hlediska porušení rozpočtové kázně nezabýval.

Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak byl shledán naplněným a proto Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Pokud jde o ostatní námitky uplatněné v kasační stížnosti, směřující do právních závěrů žalovaného a krajského soudu, vyslovených v souvislosti se zjištěními při druhé kontrole, k nim se Nejvyšší správní soud s ohledem na rychlost a hospodárnost řízení nevyjadřoval. V daném řízení totiž vplynuly vážné pochyby o tom, zda byla opakovaná daňová kontrola provedena v souladu se zákonem, přičemž pokud by tato domněnka byla potvrzena, bylo by vyjádření Nejvyššího správního soudu k těmto námitkám v daném řízení nadbytečné a pouze akademické.

Za vhodné považuje zdejší soud pouze vyvrácení stěžovatelovy domněnky o údajném promlčení, které spatřuje v tom, že první dotace obdržel v roce 2001 a první úkon vůči němu byl správcem daně učiněn až 3. 3. 2004. Stěžovatel má zřejmě na mysli nemožnost doměření daně po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období (prekluzi) podle § 47 daňového řádu. Nejvyšší správní soud však poukazuje na zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), který je vůči obecnému daňovému řádu zákonem zvláštním a který také obsahuje zvláštní úpravu pro vyměření odvodu v případě porušení rozpočtové kázně. Podle ní lze odvod a penále vyměřit „do deseti let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně“ (uvedené ustanovení je nyní obsaženo v § 44a odst. 8 citovaného zákona a do 6. 9. 2004 bylo v § 44 odst. 3, resp. 4). Právě tuto zvláštní úpravu, která má přednost před úpravou obecnou, je tak třeba aplikovat v daném případě místo § 47 daňového řádu, který ostatně ve svém odst. 1 výslovně uvádí, že se použije pouze tehdy, pokud nestanoví zvláštní zákon jinak.

Nejvyšší správní soud také plně souhlasí s krajským soudem v tom, že v souladu s § 3 písm. e) rozpočtových pravidel byly pro stěžovatele jakožto příjemce dotace závazné veškeré podmínky, za nichž byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty (tedy i ty obsažené

v rozhodnutích o účelovém přiznání prostředků státního rozpočtu, a ty stanovené v zásadách programu podpory výstavby nájemních bytů). K časovým, věcným a finančním ukazatelům zachyceným ve zmíněných rozhodnutích automaticky přistupují rozpočtovými pravidly předvídané závazné ukazatele, neboť představují zcela základní principy hospodaření s rozpočtovými prostředky. Účelová dotace je výdajem státního rozpočtu, proto podle rozpočtových pravidel platí, že tyto rozpočtové prostředky mohou být použity pouze v příslušném rozpočtovém roce, a to k účelům, na které byly státním rozpočtem určeny (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2006, č. j. 8 Afs 12/2005 - 92, www.nssoud.cz).

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Na krajském soudu tedy bude, aby na základě kompletního správního spisu nejprve posoudil, zda byly naplněny podmínky pro provedení opakované kontroly, které stanovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57. Dospěje-li k závěru, že tomu tak bylo, posoudí dále, zda kontrola byla provedena pouze v rozsahu bezprostředně souvisejícím s novými zjištěními správce daně, a to zejména ve vztahu k žalobnímu tvrzení, že nové skutečnosti správce daně znal již při provádění první kontroly.

V novém rozhodnutí ve věci krajský soud podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 30. září 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu