2. 11. 2020

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Vymáhání odvodu za porušení rozpočtové kázně v případě úmrtí příjemce dotace

Řádné plnění pravidel jednotlivých dotačních programů ze strany jejich příjemců a jejich kontrola je nezbytnou podmínkou, aby se zabránilo nehospodárnému vynakládání veřejných prostředků. Postup kontroly při čerpání jednotlivých prostředků se odvíjí od zdroje finančních prostředků, tj. zda se jedná o prostředky z národních zdrojů či z Evropských strukturálních a investičních fondů. V obou případech může být kontrola několikastupňová.

Kontrola řádného plnění pravidel jednotlivých dotačních programů je vysoce formalizovaný proces, jehož pravidla jsou obsažena jak v tuzemských právních předpisech, tak v podzákonných předpisech, které upravují pro příjemce dotace závazná pravidla pro poskytnutí dotace. Jedním ze závěrů kontroly může být vznik podezření kontrolního orgánu, že příjemce porušil tzv. *„rozpočtovou kázeň“* ve smyslu ustanovení § 44 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoRP“). V případě vzniku podezření na porušení tzv. *„rozpočtové kázně“* by se měly kontrolní orgány zabývat i otázkou, jakým způsobem postupovat v případě, když příjemce dotace zemřel.

Porušení rozpočtové kázně je definováno v ustanovení § 44 odst. 1 ZoRP, respektive v ustanovení § 22 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZoRPÚR**“), a to v případě, že poskytovatelem dotace je územně samosprávný celek. Porušením rozpočtové kázně je tedy ad exemplum neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu a jiných peněžních prostředků státu, neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu, státních finančních aktiv, územního samosprávného celku, městské části hlavního města Prahy nebo svazku obcí jejich příjemcem[1].

Jedná se tedy o porušení povinnosti stanovenou příjemci dotace zpravidla právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo porušením podmínek, za kterých byly peněžní prostředky poskytnuty.

Odvod za porušení rozpočtové kázně

V případě porušení rozpočtové kázně poskytovatel dotace vyzve příjemce dotace k dobrovolné nápravě, tj. navrácení části finančních prostředků zpět poskytovateli dotace. V případě, že příjemce dotace tyto finanční prostředky nevrátí/neuhradí poskytovateli dotace, tak je poté poskytovatel dotace oprávněn vydat tzv. *„odvod za porušení rozpočtové kázně“*, který má formu platebního výměru.

K otázce samotného účelu tzv. *„odvodu za porušení rozpočtové kázně“* odkazuji na recentní rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky (dále jen „**NS ČR**“), který judikoval[2], že *„odvod za porušení rozpočtové kázně, jehož prostřednictvím má být poskytovateli dotace vrácena dotace (nebo její část) proto, že příjemce dotace nedodržel podmínky, při jejichž splnění by se poskytnutá dotace (nebo její část) stala nenávratnou“*, primárně směřuje k tomu, aby poskytovateli dotace bylo vráceno

peněžité plnění (dotace nebo její část), na které příjemci dotace v konečném důsledku nevznikl nárok (jelikož nedodržel podmínky, za nichž mu dotace nebo její část měla být ponechána).

Citované rozhodnutí NS ČR objasňuje, že tzv. *„odvodem za porušení rozpočtové kázně“*, jehož prostřednictvím má být poskytovateli dotace vrácena dotace (nebo její část) proto, že příjemce dotace nedodržel podmínky, při jejichž splnění by se poskytnutá dotace (nebo její část) stala nenávratnou, má povahu daně, poplatku nebo jiného obdobného plnění.

V této souvislosti odkazuji na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR (dále jen „**NSS ČR**“), který se zabýval, zda peněžitý trest uložený ve správním řízení může být předmětem dědického řízení. NSS judikoval[3], že *„s ohledem na výrazně represivní (a tudíž trestní) charakter sankce podle zákona č. 282/1991 Sb. (až jeden milión Kč) je zcela na místě uplatnit i zde shodné pravidlo. Ani po právní moci rozhodnutí o uložení pokuty za správní delikt tato finanční částka neztrácí svou povahu veřejnoprávní sankce represivního charakteru. Bylo by přílišným zjednodušením, pokud by na ni bylo pohlíženo pouze jako na pohledávku státu za fyzickou osobou, u níž by přicházel přechod na dědice například na základě ust. § 239 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád“*. V citovaném rozhodnutí NSS ČR potvrdil, že i jiné pohledávky státu za fyzickou osobou, které mají povahu peněžitého plnění, mohou být předmětem dědického řízení, neboť jejich účel je odlišný od peněžité sankce uložené veřejnosprávním orgánem.

Daňová povinnost

V obecném slova smyslu lze daní rozumět zákonem stanovenou povinnou platbu bez nároku na protiplnění, jednostranně odváděnou do veřejného rozpočtu, jejíž prostřednictvím příjemce daně následně naplňuje svoji funkci.

Dle ustanovení § 22 odst. 15 ZoRPÚR platí, že *„při správě odvodů a penále podle odstavců 9 a 11 se postupuje podle daňového řádu. Porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu“*.

Ustanovení § 2 odst. 3 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**DŘ**“), stanoví, že *„daní se pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona“*. Je zřejmé, že pod vymezení pojmu *„daň“* je možné podřadit odvod za porušení rozpočtové kázně, nikoli však penále za porušení rozpočtové kázně[4].

Odvod za porušení rozpočtové kázně, jehož prostřednictvím má být poskytovateli dotace vrácena dotace (nebo její část) proto, že příjemce dotace nedodržel podmínky, při jejichž splnění by se poskytnutá dotace (nebo její část) stala nenávratnou, je tedy daní ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 písm. b) DŘ.

Právní nástupnictví

Dle ustanovení § 239a odst. 1 DŘ platí, že *„pro účely správy daní se na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti“*. Je třeba zdůraznit, že k přechodu daňové povinnosti dochází ex lege na základě nastalé právní skutečnosti, na rozdíl od převodu daňové povinnosti, ke které dochází ex contractu na základě shodného projevu vůle smluvních stran[5]. V ustanovení § 239a odst. 1 DŘ je vyjádřena právní fikce, kdy splněním podmínky na dědice přechází práva a povinnosti zůstavitele jako daňového subjektu, po němž dědí až skončením řízení o pozůstalosti[6].

Dle ustanovení § 239a odst. 2 DŘ platí, že *„daňovou povinností zůstavitele se pro účely správy daní*

rozumí daňová povinnost vzniklá zůstaviteli do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti". Daňová povinnost zůstavitele tedy přechází na jeho dědice až rozhodnutím soudu o dědictví, dědic tímto získává postavení daňového subjektu namísto zůstavitele.

DŘ tak vytvořil fikci pokračování právní osobnosti zůstavitele i po jeho civilní smrti a osoba spravující pozůstalost je tou osobou, která vlastním jménem a na účet pozůstalosti plní povinnosti zůstavitele.

Daňová smrt zůstavitele

Platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně tedy může být součástí přechodu daňové povinnosti u fyzických osob v případě úmrtí daňového subjektu. Jak vyplývá z ustanovení § 239a odst. 2 DŘ tak taková povinnost zůstavitele musí vzniknout do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

Okamžikem tzv. „*daňové smrti zůstavitele*" je usnesení o zastavení řízení podle ustanovení § 153 nebo § 154 zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZZŘS**"), v případech, kdy v pozůstalosti nezbyl žádný majetek anebo majetek nepatrné hodnoty, dále potvrzení nabytí dědictví dědicům podle ustanovení § 185 ZZŘS nebo rozvrhové usnesení podle ustanovení § 272 a § 276 odst. 2 ZZŘS.

Rozhodnutí zpravidla nabude právní moci marným uplynutím odvolací lhůty, která je určena ve dnech a uzavře se vždy o půlnoci. Následující den je usnesení již pravomocné a přesně od tohoto okamžiku nastává tzv. „*daňová smrt zůstavitele*" podle § 239a odst. 1 DŘ. Doplňuji, že v případech, kdy usnesení nabude právní moci jiným způsobem než marným uplynutím odvolací lhůty, tedy např. vzdáním se práva na odvolání nebo doručením rozhodnutí o odvolání, skončí dědické řízení v průběhu dne. V těchto případech zůstavitel daňově zemře v den, kdy usnesení nabude právní moci, a to již v 0:00 hodin [7].

Pro případný přechod této daňové povinnosti z příjemce dotace na jeho dědice, a to postupem dle ustanovení 239a odst. 3 DŘ, je tak významný okamžik tzv. „*daňové smrti zůstavitele*", tj. pravomocného ukončení soudního řízení o dědictví příjemce dotace. Dle ustanovení § 239b odst. 1 DŘ dále platí, že „*osoba spravující pozůstalost plní daňovou povinnost zůstavitele, a to vlastním jménem na účet pozůstalosti*". Pokud je daňovou povinnost zůstavitele povinno plnit více osob spravujících pozůstalost, plní ji tyto osoby společně a nerozdílně.

Závěr

V případě vzniku podezření na porušení tzv. „*rozpočtové kázně*" ze strany příjemce dotace je klíčové, aby příslušné kontrolní a auditní orgány věděly jak postupovat, když se prokazatelně dozví, že příjemce dotace v průběhu v průběhu kontroly zemřel.

Platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně tak může být součástí přechodu daňové povinnosti u fyzických osob v případě úmrtí daňového subjektu. Jak vyplývá z ustanovení § 239a odst. 2 DŘ taková povinnost zůstavitele musí vzniknout do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

Pro případný přechod této daňové povinnosti z příjemce dotace na jeho dědice dle ustanovení 239a odst. 3 DŘ je tak významný okamžik tzv. „*daňové smrti zůstavitele*", tj. pravomocného ukončení soudního řízení o dědictví příjemce dotace. Po tomto okamžiku již případné vymáhání tzv. „*odvodu za porušení rozpočtové kázně*" vůči dědicům zůstavitele není možné.

JUDr. Radoslav Lukovič,
advokát

SPOLEČNÁ ADVOKÁTNÍ KANCELÁŘ Balcar – Veselý - Zelenková

Palác Riesů
Panská 895/6
110 00 Praha 1

tel.: + 420 222 231 133
fax: + 420 222 231 819
e-mail: sak@akspol.cz

---

[1] BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 146.

[2] Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 27.3.2018, sp. zn. 29 ICdo 3/2016.

[3] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 12.12.2012, sp. zn.: 7 As 167/2012.

[4] BAXA, J. § 2 (Předmět správy daní). In: BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M., Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2020-9-30]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI.

[5]DRÁB, O. § 239 (Zánik fyzické osoby). In: BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M., Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2020-9-30]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI.

[6] KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. Daňový řád a jeho změny do 01.06.2018. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2018. str. 238.

[7] COUFOVÁ, K., COUF, P. Dědění a daně. Ad Notam. 2014, roč. 20, č. 2, s. 17.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Civilněprávní prostředky ochrany při koupi falzifikátu
- Novela zákona o pyrotechnice: likvidace profesionálů namísto zmírnění negativních vlivů
- Konec zákonné koncentrace řízení? Návrh Nejvyššího soudu před Ústavním soudem
- Soudní poplatky v řízení o rozvodu manželství a úpravy poměrů k nezletilému dítěti po tzv.

rozvodové novele
- Imise ve stavebním řízení aneb kde končí veřejný zájem a začíná soukromé právo?
- Užívání prostoru nad pozemkem třetí osobou
- Přístup k nemovitosti přes pozemek třetí osoby
- PŘEHLEDNĚ: Jak funguje předkládání plné moci? Postačí soudu jen její „fotokopie“? Aneb vývoj právní úpravy požadavků na plnou moc v našem právním systému.
- Využívání nástrojů umělé inteligence: proč je GDPR relevantní?
- Transfer Pricing: Na co si dát pozor s blížícím se koncem roku
- Byznys a paragrafy, díl 24.: Digitalizace korporátního práva: EU cílí na snížení administrativy při přeshraničním podnikání