



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Aleny Pavlíčkové ve věci

žalobce: **Nemocnice Na Homolce**, IČO 00023884  
se sídlem Roentgenova 37/2, Praha 5  
zastoupený advokátem JUDr. Jaromírem Bláhou  
se sídlem Prvního pluku 206/7, Praha 8

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 1. 2017, č. j. 3297/17/5000-10470-700938,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

*Obsah žaloby*

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město

Shodu s prvopisem potvrzuje:

Prahu ze dne 2. 2. 2016, č. 680014/2016, č. j. 680014/16/2000-31473-107400 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím byl žalobci vyměřen odvod do státního rozpočtu ve výši 7 772 000 Kč za porušení rozpočtové kázně, a to z důvodů uvedených ve zprávě o daňové kontrole č. j. 5687739/15/2000-31473-107400, projednané s žalobcem dne 28. 1. 2016 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“).

2. V žalobě žalobce uvedl, že v období let 2009-2011 proplatil společnosti HOLTE s.r.o. (dále jen „společnost Holte“) celkem 22 faktur v celkové hodnotě 7 772 000 Kč, přičemž jako předmět plnění byly na všech těchto fakturách uvedeny administrativní vícepráce. Dodal, že tato formulace byla zavádějící a ve skutečnosti se jednalo o standardní administrativní a konzultační služby. V rámci veřejnosprávní kontroly provedené Ministerstvem zdravotnictví, jejíž výsledky byly uvedeny v protokolu ze dne 15. 9. 2014, č. j. MZDR 26035/2013 (dále jen „protokol MZ“), dospělo Ministerstvo zdravotnictví k závěru, že uvedený postup žalobce nebyl v souladu s právními předpisy, a učinilo podnět u správce daně. Ten v rámci daňové kontroly shledal, že uvedené faktury byly společností Holte vystaveny mimo rámec jakéhokoli smluvního vztahu a že žalobce neprokázal, jakou konkrétní službu mu na jejich základě společnost Holte poskytla. Dle názoru správce daně tak žalobce porušil ustanovení § 53 odst. 4 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, v rozhodném znění (dále jen „ZRP“).
3. Všechny sporné faktury však dle žalobce byly vystaveny za služby poskytnuté na základě příslušných písemných smluvních ujednání mezi žalobcem a společností Holte. Dne 27. 8. 2008 uzavřel žalobce se společností Holte rámcovou smlouvu (dále jen „předmětná rámcová smlouva“), která vytvořila právní základ pro poskytování příslušných služeb. Podle čl. II odst. 1 rámcové smlouvy budou jednotlivé činnosti společností Holte poskytovány na základě jednotlivých objednávek, pro něž bude vždy *ad hoc* stanovena i odměna. Čl. II odst. 2 a 3 rámcové smlouvy pak umožňují toto pravidlo modifikovat v tom smyslu, že je možno stanovit i paušální odměnu, přičemž její výše a vymezení činností, za něž náleží, bude součástí dodatku rámcové smlouvy. Dodatkem č. 1 rámcové smlouvy ze dne 18. 12. 2008 (dále jen „dodatek č. 1“) bylo s účinností od 1. 1. 2009 stanoveno, že za poskytování služeb souvisejících s interním auditem a definováním produkčních KPI na základě aktuální úhradové vyhlášky bude společnosti Holte náležet paušální měsíční odměna v souhrnné výši 500 000 Kč bez DPH. Dodatkem č. 2 rámcové smlouvy ze dne 22. 4. 2009 (dále jen „dodatek č. 2“) bylo s účinností od 1. 1. 2009 stanoveno, že za poskytování služeb spočívajících v „poradenství v oblasti investičních pobídek a organizačních změn a dále poradenství v oblasti rozvoje Objednatele“ bude společnosti Holte náležet měsíční paušální odměna ve výši 350 000 Kč bez DPH. Dodatkem č. 3 rámcové smlouvy ze dne 7. 12. 2010 (dále jen „dodatek č. 3“) byl s účinností od 1. 1. 2011 nahrazen dodatek č. 2 v rozsahu měsíční paušální odměny, která byla nově stanovena ve výši 200 000 Kč bez DPH.
4. Pakliže jsou ve zprávě o daňové kontrole, resp. v protokolu MZ, uváděny faktury za „administrativní vícepráce“ v měsíčních částkách 416 500 Kč včetně DPH pro rok 2009, 420 000 Kč včetně DPH pro období leden až červen 2010 a 240 000 Kč včetně DPH pro období od července 2010, jedná se dle žalobce o faktury vystavené právě na základě dodatku č. 2, resp. dodatku č. 3, o čemž svědčí uvedené částky a četnost faktur, a to bez ohledu na absenci výslovného odkazu na rámcovou smlouvu. Mimoto byly-li by tyto faktury vystaveny za jakési smluvně nezakotvené služby (které mají těžko uvěřitelnou shodou náhod totožnou výši platby) a následně zaplacený, znamenalo by to, že by žalobce

nehradil platby na základě dodatku č. 2, resp. dodatku č. 3. Pokud jde o podřaditelnost jednotlivých fakturovaných položek pod příslušná ujednání rámcové smlouvy, je sice pravdou, že konkrétní slovní vyjádření popisu vyfakturovaných služeb je odlišné od vymezení předmětu dodatku č. 2 (resp. dodatku č. 3), ale vyfakturované služby tak, jak jsou vymezeny v jednotlivých fakturách (resp. jejich přílohách), je vždy možno podřadit pod některou z položek uvedenou v čl. 2.1 dodatku č. 2 (resp. dodatku č. 3), zejména pak pod „poradenství v oblasti organizačních změn“ nebo „poradenství v oblasti rozvoje Objednatele“.

5. K výtce správních orgánů, že rámcová smlouva ani její dodatky neobsahují žádnou dohodu o odměně hodinovými sazbami ve výši 350 Kč až 2000 Kč, které se vyskytují v přílohách předmětných faktur, žalobce uvedl, že odměna za služby poskytované podle dodatku č. 2 (resp. dodatku č. 3) je stanovena jako paušální a specifikace počtu hodin a uvažovaných hodinových sazeb v přílohách jednotlivých faktur je pouze orientační a slouží toliko k opakované verifikaci adekvátnosti sjednané výše měsíčního paušálu.
6. Žalobce má napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť absentují řádně popsané vlastní úvahy, kdy je v prvostupňovém rozhodnutí doslovně citováno z protokolu MZ, aniž by však správce daně tyto pasáže relevantním způsobem vyhodnotil a přesvědčivě vyložil, které konkrétní skutečnosti (a proč) z nich vzal za prokázané. Obdobně v napadeném rozhodnutí žalovaný jen uvedl, že ze zprávy o kontrole jsou jednoznačně seznatelné závěry správce daně. S odvolací námitkou stran nepřezkoumatelnosti se tedy žalovaný dle názoru žalobce vypořádal povrchně a nepřesvědčivě a obě rozhodnutí správních orgánů nesplňují požadavky dle § 102 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).
7. Dále se žalobce domnívá, že odůvodnění obou správních rozhodnutí je zmatečné, jelikož není zřetelné, v čem orgány finanční správy shledávají pochybení žalobce a za co přesně jej trestají. Správní orgány směřují jednak údajnou absenci řádné písemné smlouvy k realizaci vyfakturovaných služeb a jednak údajné neprokázání realizace těchto služeb. Oboje však spolu souvisí jen omezeně a první jmenovaná navíc není z hlediska dodržení rozpočtové kázně vůbec relevantní. Smlouva koneckonců ani nemusí být písemná, tato forma není právními předpisy požadována a nemůže mít vliv z hlediska rozpočtové kázně. Odůvodnění prvostupňového rozhodnutí je vystavěno tak, že se správce daně celou dobu zabývá otázkou, zda fakturovaná plnění vycházela z řádných písemných smluv a zda se nejednalo o plnění bez adekvátního písemného smluvního základu, z čehož ale následně učiní závěr, že žalobce neprokázal skutečné poskytnutí služeb vyfakturovaných společností Holte, aniž by se správce daně otázkou reálného poskytnutí předmětných služeb blíže zabýval (tentýž nedostatek vykazuje již protokol MZ).
8. Žalobce rovněž namítl existenci tzv. opomenutých důkazů zakládající nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalobce opakovaně označil k důkazu svědecké výpovědi zaměstnanců a dalších pracovníků obou smluvních stran, kteří se na plnění daných úkolů v kontrolovaném období podíleli, avšak správce daně se s tímto důkazním návrhem nijak nevypořádal. Žalovaný sice v napadeném rozhodnutí připustil pochybení správce daně, ale zároveň uvedl, že toto pochybení nemá vliv na zákonnost prvostupňového rozhodnutí vzhledem k tomu, že provedení svědeckých výpovědí by nemělo vliv na zjištěný skutkový stav, čímž nepřípustným způsobem nahradil činnost prvostupňového orgánu a zbavil žalobce možnosti přezkumu důvodnosti zamítnutí důkazních návrhů v rámci řádného opravného prostředku. I samotné odůvodnění zamítnutí důkazního návrhu je chybné,

poněvadž tím žalovaný předjímá, že výpověď svědků je bezpředmětná, ačkoli závěr o relevanci tohoto důkazu lze dle žalobce učinit až po jeho provedení. Namítal-li pak žalovaný, že označení svědků bylo ze strany žalobce nedostatečné, měl správce daně poučit žalobce podle § 6 odst. 3 daňového řádu o nutnosti doplnění důkazního návrhu, nikoliv jej ignorovat.

9. Ohledně faktického poskytnutí vyfakturovaných služeb žalobce nesouhlasí s argumentací správních orgánů, že nepředložil písemné výstupy nebo jiné listinné důkazy prokazující poskytnutí vyfakturovaných služeb. Žalobce v průběhu řízení o daňové kontrole opakovaně vysvětloval, že předmětná plnění byla z povahy věci takového charakteru, že nebyla zakončena písemně zachycenými a dlouhodobě archivovanými výstupy, které by nyní bylo možno předložit např. ve formě listinného důkazu. Rovněž poukázal na to, že žádný právní předpis mu nepředepisuje povinnost, aby výstupy poskytnutých služeb byly bezvýjimečně zachyceny v listinné a dlouhodobě archivované podobě.
10. Žalobce se neztotožňuje ani s přesvědčením žalovaného, že měl povinnost zpracovat a archivovat písemné výstupy z poskytnutých služeb na základě § 31 odst. 2 písm. b) a § 32 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Výstupy služeb, které byly poskytovány společností Holte (jako např. harmonogram, analýza nebo ústní rada), zjevně nejsou účetními doklady.
11. Závěrem žalobce poukázal na další specifické okolnosti posuzovaného případu, výslovně je však neoznačil jako žalobní body. V první řadě uvedl, že údajná pochybení jsou důsledkem práce osob, které již dávno nejsou v příslušných funkcích. Dále zmínil, že žalobce a společnost Holte jsou propojeny, žalobce byl v rozhodné době (a stále je) stoprocentním vlastníkem společnosti Holte, zaplacené prostředky tak neopustily koncernovou strukturu. Konečně akcentoval veřejný zájem na fungování žalobce, který je nemocnicí, ergo by úhrada uloženého odvodu mohla ohrozit poskytování zdravotní péče.

#### *Vyjádření žalovaného*

12. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, přičemž podotkl, že žalobní námitky se překrývají s námitkami uplatněnými v odvolání, pročez odkázal na napadené rozhodnutí.
13. Dle žalovaného rámcová smlouva nezakládá smluvní vztah, který by byl s to požadovaným způsobem právně opodstatnit výdej prostředků státního rozpočtu tak, jak je uvedeno v ustanovení § 53 odst. 4 ZRP, k čemuž odkázal na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 9. 2014, sp. zn. 29 Cdo 26/2012. Rámcová smlouva pouze stanoví smluvní podmínky následně uzavíraných konkrétních realizačních smluv.
14. Stran otázky, zda je dostačující převzít (citovat) závěry z protokolu MZ, žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 10. 2014, sp. zn. 52 Af 9/2014, který umožňuje koncepci odůvodnění, kdy je proti určité námitce postaven odlišný ucelený názor. Doplnil, že dle § 99 daňového řádu je správce daně oprávněn činit si úsudek o předběžných otázkách sám. Pokud správce daně jako podklad obdržel již zpracované posouzení skutkového stavu v souvislosti s proplacením faktur společnosti Holte, a to od zřizovatele žalobce, pak není důvodu, aby tyto opodstatněné a správné závěry nepoužil i v odůvodnění svého rozhodnutí.
15. Co se týče neprovedení žalobcem navrhovaných svědeckých výpovědí, žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 36/2011-108, dle něhož není správce daně povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch poplatníka ani

respektovat všechny důkazy předložené nebo navržené daňovým subjektem. Žalovaný v rámci odvolacího řízení řádně odůvodnil, proč svědecké výpovědi nebyly provedeny, tedy že by nemohly na výsledku daňového řízení nic změnit. Vzhledem k rozvržení důkazního břemene je to žalobce, kdo má prokázat, že se obchod uskutečnil tak, jak tvrdí v předložených dokladech. Žalovaný dodal, že § 92 odst. 6 daňového řádu přímo stanoví, jaké údaje má obsahovat návrh na účast třetí osoby v daňovém řízení, tedy že součástí návrhu na výslech svědka mají být potřebné údaje o této osobě a informace o tom, které skutečnosti hodlá prokázat nebo vysvětlit. Žalovaný tak postupoval v souladu s tímto ustanovením, když uvedl, že výslech svědků by na zjištěných skutečnostech nemohl nic změnit.

16. Ohledně posouzení smluvního zakotvení vyfakturovaných služeb a jejich faktického poskytnutí žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se vyjadřuje k obsahu předložených účetních dokladů a k rámcové smlouvě. Žalovaný uvedl, že považuje za prokázané, že administrativní práce (kopírování termínů dokladů, příprava podkladů pro jednání se zdravotními pojišťovnami, konzultace, analytické činnosti, výkaznictví - zdravotní péče, spolupráce při přechodu praní prádla na čipové označení atd.) byly fakturovány společností Holte bez právního podkladu, a že i v případě návaznosti na rámcovou smlouvu by situace byla stejná, neboť nebylo prokázáno jejich poskytnutí.
17. K námitce žalobce, že nebyl povinen činit písemné výstupy z fakturovaných služeb, žalovaný opětovně uvedl, že je v zájmu žalobce, aby takové výstupy měl k dispozici, zejména ve vztahu k důkaznímu břemenu, které žalobce stíhá. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že vzhledem k charakteru fakturovaných prací je vhodné a také zcela běžné, že k faktuře existují i další doklady, kromě objednávek také např. finanční analýzy, harmonogramy, výkazy, zápisy o konzultacích, projekty, podklady k jednáním, návrhy na řešení, rozborů atd. Žalobce je příspěvkovou organizací, která zajišťuje zdravotní péči, tyto služby musí vykázat zdravotním pojišťovnám, a k tomu je třeba výkaznictví a dokumentace. Není zřejmé, z jakého důvodu v případě administrativních víceprací za téměř 8 mil. Kč neexistují písemné výstupy prokazující jejich provedení.
18. K žalobcem uváděným specifickým okolnostem případu žalovaný podotknul, že porušení rozpočtové kázně nemá charakter správního trestání, kdy je možnost použít správní uvážení v případě stanovení výše sankce, k čemuž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014-46.
19. Závěrem žalovaný dodal, že žalobce dne 13. 2. 2017 podal u správce daně žádost o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, která byla postoupena věcně příslušnému Generálnímu finančnímu ředitelství k rozhodnutí.

*Další vyjádření stran*

20. V replice žalobce setrval na podané žalobě. Uvedl, že rámcová smlouva, a zejména její dodatky, obsahovala konkrétní vymezení práv a povinností smluvních stran a jimi poskytovaných plnění, že sama o sobě zakládala relevantní závazkový vztah. Byly-li pak na jejím základě poskytovány služby, stalo se tak v souladu s právními předpisy a písemnými smluvními ujednáními. Dále zmínil, že zákonem stanovené přenesení důkazního břemene na daňový subjekt nemůže znamenat, že by je správce daně měl zneužívat a důkazní návrhy z formálních důvodů ignorovat. Provedení navržených výslechů žalobce považuje za klíčové.

### *Jednání před soudem*

21. Při jednání dne 15. 6. 2020 žalobce setrval na žalobě a plně na ni odkázal. Žalovaný se z jednání omluvil a výslovně souhlasil s jednáním v jeho nepřítomnosti, přičemž setrval na svém vyjádření a plně na něj odkázal.

### *Posouzení žaloby soudem*

22. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházejíc přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Po posouzení věci dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
23. Podle § 53 odst. 4 ZRP *příspěvková organizace je povinna dbát, aby plnila určené úkoly nejehospodárnějším způsobem a dodržela stanovené finanční vztahy ke státnímu rozpočtu. Peněžní prostředky, kterými disponuje, může používat jen k účelům, na které jsou určeny, a to na krytí nezbytných potřeb, na opatření zakládající se na právních předpisech a na krytí opatření nutných k zabezpečení nerušeného chodu organizace. Úhrady, ke kterým se příspěvková organizace zaváže v běžném roce, nesmí překračovat její rozpočet na tento rok.*
24. Podle § 3 písm. e) ZRP *se pro účely tohoto zákona 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, porušení účelu nebo podmínek, za kterých byly prostředky zařazeny do státního rozpočtu nebo přesunuty rozpočtovým opatřením a v rozporu se stanoveným účelem nebo podmínkami vydány; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity.*
25. Soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. O nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů lze hovořit v situaci, kdy se správní orgán v rozhodnutí řádně nevypořádá se všemi námitkami účastníků řízení, případně své rozhodnutí neodůvodní vůbec nebo nedostatečně vzhledem k požadavkům zákona (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. 2 As 37/2006). Jak judikoval již Vrchní soud v Praze [viz rozsudek ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92 (SJS 27/0; SP 27/1994)], z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a – v případě rozhodování o relativně neurčité sankci – jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši. O nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost odůvodnění (žalobce ji označuje jako zmatečnost odůvodnění) by šlo v případě, je-li rozhodnutí stíženo formulační nesrozumitelností do té míry, že nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002-24). Tento následek může mít i vnitřní rozpornost odůvodnění rozhodnutí, nejsou-li v důsledku toho z odůvodnění rozhodnutí seznatelné skutečné důvody výroku rozhodnutí. Nutno též zdůraznit, že dle ustálené judikatury tvoří rozhodnutí správních orgánů obou stupňů z hlediska soudního přezkumu jeden celek (viz např. usnesení

rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25).

26. Soud se přiklání k názoru žalovaného, že je postačující, aby správní orgán do svého rozhodnutí třeba i plně převzal některé pasáže z podkladu pro vydání rozhodnutí a následně se s nimi ztotožnil a vyvodil z nich závěr. Obsahuje-li podklad pro vydání rozhodnutí určité úvahy, které tímto postupem správní orgán přijímá za vlastní, pak zde není žádný důvod, aby tytéž úvahy v jinak formulované verzi opakoval. Pasáže z protokolu MZ přejaté do zprávy o daňové kontrole, která se v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu považuje za odůvodnění prvostupňového rozhodnutí, obsahují jak skutková zjištění, např. že k platbám nebyly doloženy výstupy z činnosti, (což i bez dalších úvah může vést k závěru o porušení § 53 odst. 4 ZRP, který učinil prvostupňový orgán), tak úvahy na těchto zjištěních postavené, např. konstatace obsahu faktur a z toho vyvozený závěr, že není zřejmé, k jaké smlouvě či objednávce se vícepráce vztahují. Soud též přitakává názoru žalovaného, že není třeba metodicky vyvracet každý jednotlivý argument žalobce, ale postačí postavit proti nim *vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich [myšleno obecné soudy] závěrů je sama o sobě dostatečná* (viz bod 68 nálezu Ústavního soud ze dne 12. 2. 2009, č. j. III. ÚS 989/08, který lze vztáhnout i na správní řízení). Námitka žalobce je proto nedůvodná.
27. Co se týče námítky, že správní orgány směřují jednak údajnou absenci řádné písemné smlouvy k realizaci vyfakturovaných služeb a jednak údajné neprokázání realizace těchto služeb (tj. nesrozumitelnost odůvodnění), soud tuto vadu neshledal. Správní orgány tato pochybení nesměšují, uvádí je coby dvě související pochybení žalobce. Tato dvě pochybení se nevylučují, neboť mohou nastat následující situace: (i) žalobce a společnost Holte neuzavřeli řádnou smlouvu, ale vzájemně si plnili (pouze první pochybení), (ii) žalobce a společnost Holte uzavřeli řádnou smlouvu, ale plnil jen žalobce (pouze druhé pochybení), (iii) žalobce a společnost Holte neuzavřeli řádnou smlouvu, přičemž plnil jen žalobce (obě pochybení). Z dikce napadeného rozhodnutí lze dovodit, že větší důraz je kladen na neprokázání realizace služeb, s čímž se soud ztotožňuje (viz bod 34 odůvodnění). Žalovaný totiž podotýká, že i v případě, kdy by tyto tzv. administrativní vícepráce bylo možné podřadit pod předmětnou rámcovou smlouvu a její dodatky, nemění to nic na faktu, že nebylo prokázáno reálné poskytnutí těchto služeb. Fakt, že se prvostupňové rozhodnutí větší měrou soustředí na otázku smluvního podkladu realizace služeb, na tom nic nemění; ostatně argumentace k neprokázání realizace služeb se nachází na str. 18 prvostupňového rozhodnutí.
28. Dále se soud neztotožňuje s námitkou tzv. opomenutých důkazů. Za opomenutý se považuje důkaz, s nímž se správní orgán vůbec nevypořádal, tedy neprovedl ho, aniž by uvedl důvod, pro který důkaznímu návrhu nevyhověl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soud ze dne 30. 5. 2008, č. j. 4 As 21/2007-80). Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek (viz výše) a pochybení prvostupňového orgánu, který se s žalobcovým návrhem svědků nevypořádal, bylo zhojeno sice stručným, leč dostačujícím konstatováním, že provedení svědeckých výpovědí by nemělo vliv na zjištěný skutkový stav, který již byl zjištěn co nejúplněji, ergo jde o zamítnutí důkazního návrhu pro nadbytečnost. K tomu, zda je toto přesvědčení žalovaného správné, se soud vyjadřuje níže. Žalobce se rovněž mylí, pokud se domnívá, že relevantnost důkazů lze hodnotit až po jejich provedení, jelikož by to znamenalo, že by

správní orgány či soudy byly vždy povinny provést každý důkaz a nemohli by jeho provedení pro předem patrnou nadbytečnost nebo irrelevantnost zamítnout, což je v rozporu s obvyklou praxí soudních a správních řízení.

29. Za stěžejní v projednávané věci soud považuje, zda došlo k poskytnutí služeb ze strany společnosti Holte žalobci, či nikoli, a s tím související otázku, jak měla být tato skutečnost prokazována. Soud nepochybně, že poskytnuté služby nemusí mít ze své povahy výstup, který by bylo možné zachytit v listinné podobě. Na druhou stranu, i kdyby služba měla charakter např. osobní konzultace, neznamená to, že o ní nelze učinit písemný záznam s uvedením data, trvání a stručného obsahu. Žalobce argumentuje tím, že nebyl povinen uzavírat písemnou smlouvu a vytvářet a archivovat písemné zachycení výstupu poskytnutých služeb. Tento argument ovšem zcela pomíjí, že žalobce nenakládal se svými soukromými prostředky. V soukromém právu je dána zásada kontraktační bezformálnosti (§ 559 občanského zákoníku), stejně tak je na vůli smluvních stran, zda v případě plnění, které nemá ze své povahy písemný výstup, učiní jeho písemné zachycení. Žalobce přitom nakládal s veřejnými prostředky, které jsou předmětem veřejnosprávní kontroly, nadto se nejednalo o zanedbatelnou částku. Z pohledu soudu je absurdní, aby o službách poskytovaných v průběhu cca 3 let v hodnotě téměř 8 miliónů neexistoval žádný průkazný písemný záznam a aby se žalobce spoléhal na to, že v případě veřejnosprávní kontroly bude poskytnutí služeb prokazovat svědky, kteří budou vypovídat se značným časovým odstupem, kdy lze jen stěží předpokládat, že si budou vybavovat podrobnosti v žádoucím rozsahu.
30. Jak uvádí napadené rozhodnutí, dle předmětných faktur se jednalo např. o přípravu podkladů pro ČSOB, výkaznictví – zdravotní péče, přípravu podkladů pro jednání se zdravotními pojišťovnami, analytické činnosti, vypracování harmonogramů prací, konzultace, spolupráci při nákupu gama nože, projekt firemní školky, či rozborů střediskových medicínských výkonů. Soud má za to, že některé tyto služby (vypracování harmonogramu prací) musí mít nutně nějaký písemný výstup, jinak by pozbývaly svého smyslu, u jiných je to přinejmenším vhodné (písemný záznam o konzultaci). Možno dodat, že i kdyby šlo o soukromé prostředky, nelze vyloučit, že nastanou kupříkladu problémy s plněním smlouvy, kdy bude potřeba vyvolat soudní spor a dokazovat, zda k plnění došlo, je tedy jistě žádoucí, aby zejména v případě plnění o značné hodnotě kontrahenti jednali s náležitou péčí a vytvářeli písemné podklady – k tomu srov. § 159 občanského zákoníku stanovící povinnost péče řádného hospodáře pro člena voleného orgánu právnické osoby.
31. Soud též přisvědčuje výkladu § 31 odst. 2 písm. b) a § 32 odst. 1 zákona o účetnictví zaujatému žalovaným. Ze zmíněných ustanovení vyplývá, že jsou-li účetní záznamy (jimiž nejsou toliko vlastní účetní doklady, ale i další podklady prokazující uskutečnění účetního případu) použity i pro jiný účel, než je vedení účetnictví (např. správní a daňové řízení), postupují účetní jednotky po uplynutí dob úschovy uvedených v § 31 odst. 2 citovaného zákona dále tak, aby byly zajištěny požadavky vyplývající z jejich použití pro uvedené účely. Podle ZRP lze odvod a penále za porušení rozpočtové kázně vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně. Žalovaný správně dovodil, že veřejnosprávní kontrola rozpočtové kázně je oním jiným účelem, než je vedení účetnictví, žalobce je proto povinen archivovat veškeré účetní záznamy po dobu, kdy může dojít k vyměření odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně.
32. Lze tak uzavřít, že s ohledem na nakládání s veřejnými prostředky, a to ve značné výši a v delším časovém období, žalobce mohl a měl vytvářet písemné záznamy o poskytnutých

službách, které měl následně archivovat. Možno dodat, že u některých služeb ani není představitelné, že by neměly žádný písemný výstup, v každém případě jej však žalobce nebyl schopen doložit.

33. Za těchto okolností žalovaný důvodně dospěl k závěru, že zjistil veškeré skutečnosti rozhodné pro zjištění a stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, neboť úplná absence písemných podkladů je v daném případě dostatečně vypovídající.
34. Stran existence řádného smluvního podkladu soud dodává, že definice plnění obsažené v dodatcích k předmětné rámcové smlouvě jsou pojaty velmi široce; „poradenství v oblasti organizačních změn“ a „poradenství v oblasti rozvoje žalobce“ může zahrnovat téměř cokoli. Formulace „administrativní vícepráce“ je nepochybně zavádějící, podstatná by ovšem byla skutečná povaha poskytnutých služeb. Avšak v situaci, kdy nebylo poskytnutí služeb vůbec prokázáno, tudíž ani jejich přesná povaha (byť byla formulace „administrativní vícepráce“ dále ve fakturách konkretizována), je lze stěží řádně subsumovat pod některou z (ne)existujících smluv a přezkoumávat formální správnost smluv, potažmo správnost závěrů správních orgánů. Nicméně, rozhodné je, že bylo shledáno pochybení žalobce tkvící v neprokázání, že došlo k poskytnutí služeb, které samo o sobě vede k závěru o porušení rozpočtové kázně.
35. Závěrem se soud zabýval „specifickými okolnostmi posuzovaného případu“, leč jen stručně, neboť ani není zřejmé, zda se skutečně jedná o žalobní body. Žalovaný k těmto bodům obecně podotkl, že se nejedná o správní trestání, nemůže k nim tedy přihlížet, neboť odvod není sankcí a neuplatní se zde správní uvážení, s čímž se soud ztotožňuje.
36. Zavinení ze strany dřívějšího vedení žalobce není pro věc relevantní, právnická osoba je vázána jednáním svých orgánů/zaměstnanců, leda by se jednalo o překročení zástupčího oprávnění, což ovšem v projednávané věci žalobce netvrdí, ani to z ničeho nevyplývá. Ostatně žalobce může zvážit, zda nemá regresní nárok za dřívějšími členy orgánů/zaměstnanci.
37. Propojení žalobce se společností Holte taktéž na věci nic nemění. Žalobce se mýlí, domnívá-li se, že finanční prostředky zůstaly v rámci koncernové struktury. Pokud totiž nebylo prokázáno, že společnost Holte poskytla žalobci služby, přičemž společnost Holte získané finance nepochybně použila ke svému provozu, zejm. k výplatám zaměstnancům, znamená to, že tyto prostředky koncernovou strukturu opustily, a to aniž by za ně žalobce (i koncern) získal jakýkoli užitek. Koncernová struktura by mohla být v závislosti na okolnostech konkrétního případu rozhodná toliko při převodech majetku typu budov, zařízení atd.
38. Co se týče veřejného zájmu na fungování zdravotnického zařízení, které poskytuje důležitou službu veřejnosti, soud konstatuje, že je to žalobce, kdo svým nezákonným jednáním ohrožuje tento veřejný zájem, nikoli žalovaný.

#### *Závěr*

39. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 15. června 2020

Mgr. Milan Tauber v. r.  
předseda senátu