



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a JUDr. Jaromíra Klepše v právní věci

žalobce: **Státní fond dopravní infrastruktury**, IČO: 0856508
sídlem Sokolovská 1955/278, Praha 9

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 3. 2015, čj. 9641/15/5000-10470-711175

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 3. 2015, čj. 9641/15/5000-10470-711175 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2015, čj. 9641/15/5000-10470-711175 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též

„správce daně“) ze dne 9. 12. 2014, čj. 6853291/14/2000-31471-109992 (dále též „Prvostupňové rozhodnutí“ či „Platební výměr“), kterým správce daně vyměřil žalobci odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 64 775 Kč podle § 44a odst. 1 písm. a), § 44a odst. 4 písm. c) a § 44a odst. 9 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 218/2000 Sb.“). Platební výměr správce daně odůvodnil porušením rozpočtové kázně na podkladě zjištění vyplývajících ze Zprávy o kontrole čj. 6601016/14/2000-31471-109992 ze dne 4. 12. 2014 (dále jen „Zpráva o kontrole“), kdy žalobce jakožto kontrolovaný subjekt výdejem jiných peněžních prostředků státu v souvislosti s výběrovým řízením na dodávku tonerů a kancelářských potřeb a výběrovým řízením na dodávku a montáž kancelářského nábytku neoprávněně použil finanční prostředky ve smyslu ustanovení § 3 písm. e) zákona č. 218/2000 Sb., a tím došlo k porušení rozpočtové kázně ve smyslu ustanovení § 44 odst. 1 písm. a) tohoto zákona.

2. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti Prvostupňovému rozhodnutí a toto rozhodnutí potvrdil.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí rekapituloval předchozí průběh daňového řízení, shrnul závěry vyslovené v Prvostupňovém rozhodnutí a sumarizoval obsah námitek, jimiž žalobce v odvolání proti Prvostupňovému rozhodnutí brojil.
4. Žalovaný uzavřel, že projekt Operačního programu Doprava č. CZ. 1.01/7.1.00/12.0262 byl financován prostředky poskytnutými ze státního rozpočtu krytými prostředky z Národního fondu (ust. § 44 odst. 2 písm. f) zákona č. 218/2000 Sb.) v poměru 85% z celkových způsobilých výdajů a prostředky Státního fondu dopravní infrastruktury (dále též „SFDI“) v poměru 15% z celkových způsobilých výdajů.
5. S poukazem na § 1 odst. 2, § 4 odst. 1, § 2 odst. 1 a § 5 odst. 1 zákona č. 104/2000 Sb., o státním fondu dopravní infrastruktury, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 104/2000 Sb.“) žalovaný uzavřel, že podle § 1 odst. 3 tohoto zákona majetek, se kterým žalobce hospodaří, je ve vlastnictví státu. Žalovaný doplnil, že způsoby a podmínky hospodaření s majetkem České republiky upravuje zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 219/2000 Sb.“). Z § 54 odst. 1 ve spojení s § 8 a § 9 téhož zákona podle žalovaného vyplývá, že žalobce hospodaří s majetkem státu v postavení organizační složky státu, řídí se zvláštními právními předpisy a ustanoveními zákona č. 219/2000 Sb., která se vztahují na organizační složky příslušné hospodařit s majetkem podle § 9 tohoto zákona. Peněžní prostředky žalobce jsou dle žalovaného jinými peněžními prostředky státu dle § 3 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb. a rozpočet žalobce je součástí státního rozpočtu schvalovaného Parlamentem České republiky.
6. Žalovaný uzavřel, že výdej prostředků dodavateli, který nebyl vybrán v souladu s pravidly zadávání veřejných zakázek, naplňuje skutkovou podstatu neoprávněného použití těchto prostředků dle § 3 písm. e) zákona č. 218/2000 Sb. jako výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, a který je porušením rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb.

7. Žalovaný rovněž uvedl, že podle § 44 odst. 3 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb. se dle odst. 2 písm. i) rozumějí peněžní prostředky státního rozpočtu jiné než podle odst. 2 písm. a), c), e) a g) a na použití těchto prostředků žalobce se podle žalovaného vztahují předpisy upravující hospodaření organizačních složek státu.
8. K odkazu žalobce na stanovisko náměstka ministra financí ze dne 19. 9. 2014, čj. MF-64472/2014/1104, žalovaný uvedl, že stanovisko je obecného charakteru a postup správce daně nevyvrací. Z obsahu Zprávy o kontrole podle žalovaného vyplývá, že prostředky žalobce byly identifikovány v souladu s § 3 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb. jako jiné peněžní prostředky státu a v důsledku jejich neoprávněného použití dle § 44 odst. 1 písm. a), § 44a odst. 4 písm. c) a § 44a odst. 9 zákona č. 218/2000 Sb. a podle § 139 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), byl žalobci vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně.

III. Žaloba

9. Žalobce v podané žalobě rekapituloval předchozí průběh daňového řízení a shrnul závěry vyslovené v Napadeném rozhodnutí.
10. Žalobce se neztotožnil se závěrem žalovaného, podle něhož je žalobce v postavení organizační složky státu, rozpočet žalobce je součástí státního rozpočtu schvalovaného Parlamentem České republiky a tudíž se na žalobce přeneseně vztahují i ustanovení zákona č. 218/2000 Sb. jako na organizační složku státu a tudíž odvod do státního rozpočtu je v souladu s § 44a a § 44 tohoto zákona.
11. Žalobce namítl, že je zřízen, v souladu s § 28 zákona č. 218/2000 Sb., zvláštním zákonem a to zákonem č. 104/2000 Sb., v němž je taxativně vymezen účel, pro který lze užít finanční prostředky žalobce (§ 2), příjmy žalobce (§ 4) a rozpočet a účetnictví (§ 5). Z těchto ustanovení zákona č. 104/2000 Sb. podle žalobce jednoznačně vyplývá, že finanční prostředky žalobce jsou, na rozdíl od finančních prostředků státního rozpočtu, od počátku vázány k tímto zákonem stanovenému účelu. Dle žalobce přitom není možno vztahovat uvedená ustanovení zákona č. 219/2000 Sb. na finanční prostředky žalobce, neboť tímto zákonem je myšleno majetek movitý a nemovitý a ne finanční prostředky žalobce. Hospodaření s finančními prostředky se podle žalobce řídí rozpočtovými pravidly tam, kde je to v zákoně č. 218/2000 Sb. ve vztahu k finančním prostředkům žalobce výslovně uvedeno, a hlavně zákonem č. 104/2000 Sb. Rozpočet žalobce není součástí státního rozpočtu, jak uvádí žalovaný; návrh rozpočtu žalobce je pouze předkládán Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky současně tj. nikoliv jako součást návrhu státního rozpočtu České republiky dle § 5 odst. 1 zákona č. 104/2000 Sb. To ostatně podle žalobce nakonec vychází i ze zákona č. 475/2013 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2014 (dále jen „**zákon o státním rozpočtu**“), kde je v příloze č. 3 taxativně vymezený celkový přehled výdajů státního rozpočtu podle kapitol a žalobce tam uveden není a tudíž nemůže být jeho rozpočet součástí státního rozpočtu. Žalobce rovněž v tomto směru poukázal na usnesení Poslanecké sněmovny ze 4. schůze dne 19. prosince 2013 k rozpočtu Státního fondu dopravní infrastruktury na rok 2014 a střednědobý výhled na roky 2015 a 2016 (sněmovní tisk 9), z něhož dle žalobce vyplývá, že rozpočet žalobce je schvalován Poslaneckou sněmovnou samostatným usnesením a není tedy součástí státního rozpočtu tak, jak uvádí žalovaný.
12. Žalobce dále namítl, že stanovisko náměstka ministra financí ze dne 19. 9. 2014 potvrzuje, že v případě prostředků žalobce se nejedná o peněžní prostředky státního rozpočtu a že

ustanovení zákona č. 218/2000 Sb. platná pro peněžní prostředky státního rozpočtu pro peněžní prostředky státních fondů neplatí.

13. Žalobce doplnil, že částka uvedená v Platebním výměru jako odvod do státního rozpočtu tvořila 15 procentní národní podíl uhrazených způsobilých výdajů v rámci projektu a k její úhradě byly užity příjmy žalobce, jež jsou tvořeny dle § 4 odst. 1 zákona č. 104/2000 Sb. a jsou součástí rozpočtu žalobce, který je oddělený od státního rozpočtu. V případě jejich užití se potom nejedná o užití peněžních prostředků státního rozpočtu.
14. Vzhledem k tomu, že částka 64 775 Kč se dle žalobce týká národního podílu na způsobilých výdajích, který byl celý uhrazen z prostředků rozpočtu žalobce a nikoli z prostředků státního rozpočtu, je odkaz na § 44a odst. 1 písm. a) bod 1 zákona č. 218/2000 Sb. nesprávný a právně irrelevantní. V uvedeném ustanovení je podle žalobce výslovně uvedeno, že se tato úprava týká organizační složky státu, která porušila rozpočtovou kázeň, což žalobce není, a týká se neoprávněně použitých peněžních prostředků státního rozpočtu podle § 44 odst. 2 písm. i) zákona č. 218/2000 Sb., tj. ostatních prostředků státního rozpočtu, kterými, jak je uvedeno výše, prostředky z rozpočtu žalobce nejsou a ani nemohou být z důvodu jejich vázanosti na účel dle § 2 odst. 1 zákona č. 104/2000 Sb.
15. Žalobce doplnil, že s ohledem na úpravu obsaženou v § 44 a § 44a zákona č. 218/2000 Sb., která nepřipouští analogii postupu v případech, které vtěchto ustanoveních upraveny výslovně nejsou, je použití citované úpravy § 44a odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona č. 218/2000 Sb. v případě použití prostředků z rozpočtu žalobce bez zákonné opory a jako takové nelegitimní.

IV. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 2. 10. 2015 uvedl, že kontrolou správce daně bylo zjištěno, že u předmětných výběrových řízení došlo k porušení pravidel pro zadávání veřejných zakázek mimo režim zákona o veřejných zakázkách.
17. Porušením předmětných podmínek došlo podle žalovaného k neoprávněnému použití prostředků ve smyslu ustanovení § 3 písm. e) zákona č. 218/2000 Sb. a k porušení rozpočtové kázně ve smyslu ustanovení § 44 odst. 1 písm. a) a b) tohoto zákona.
18. Žalovaný doplnil, že dle sdělení žalobce ze dne 14. 4. 2014 probíhalo financování tak, že vždy 100 % fakturovaných částek bylo uhrazeno ze zdrojů žalobce, následně se přes tzv. „procento způsobilosti“ vyčíslyly způsobilé výdaje, a ty pak byly rozděleny v poměru spolufinancování na EU podíl (85%) a národní podíl (15%).
19. Na odvod do státního rozpočtu ve výši národního podílu (15%) byl správcem daně podle žalovaného vydán Platební výměr, proti němuž žalobce podal odvolání.
20. Žalovaný konstatoval, že na základě vyžádání údajů správcem daně ze dne 13. 5. 2014 ověřilo Ministerstvo dopravy poskytnutím informací ze dne 19. 5. 2014 zdroj financování národního spolufinancování 15 % způsobilých výdajů uvedených projektů, že se jedná o prostředky žalobce podle § 3 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb., tedy jiné prostředky státu, z čehož podle žalovaného plyne, že žalobce zcela nepochybně hospodář s jinými peněžními prostředky státu, tedy s 15 % podílem, který dal ze svého rozpočtu. Pokud tyto prostředky vydal v rozporu s právním předpisem (v našem případě zákonem o veřejných zakázkách, neboť jde o veřejného zadavatele, který je povinen zadávat zakázky dle tohoto právního předpisu), dopustil se podle žalovaného zcela nepochybně neoprávněného použití

jiných peněžních prostředků státu podle § 3 písm. e) zákona č. 218/2000 Sb., což je porušením rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. a) téhož zákona.

21. Žalovaný uvedl, že ustanovení § 44a zákona č. 218/2000 Sb. přímo neuvádí povinnost odvodu neoprávněně použitých jiných peněžních prostředků státu státním fondem, neboť tento není organizační složkou státu, ani příspěvkovou organizací, byť u obou je odvod neoprávněně použitých jiných peněžních prostředků státu řešen, v prvním případě ustanovením § 44a odst. 1 písm. a) bod 1. tohoto zákona a ve druhém případě, tj. u příspěvkové organizace ustanovením § 44a odst. 2 tohoto zákona, u obou do státního rozpočtu. Z důvodu tohoto legislativního nedostatku neoprávněné použití jiných peněžních prostředků státu u státního fondu správce daně podle žalovaného postupoval analogicky, jako ve všech shodných případech, tj. organizačních složek státu a příspěvkových organizací uložením odvodu do státního rozpočtu, neboť konstatování porušení rozpočtové kázně bez povinnosti odvodu jde proti smyslu právní úpravy, což zjevně nebylo úmyslem zákonodárce, když ve všech ostatních případech, kdy zákon definuje porušení rozpočtové kázně, stanovuje k němu povinnost odvodu.
22. Žalovaný nerozporoval tvrzení žalobce, že tento není organizační složkou státu. Nesouhlasil však s námitkou, že analogie u ustanovení § 44 a § 44a zákona č. 218/2000 Sb. není možná. Takový výklad žalobce podle žalovaného z uvedeného zákona vůbec nevyplývá. Ustanovení § 28 odst. 3 tohoto zákona týkající se státních fondů naopak upravuje analogii, kterou zvolil správce daně, resp. organizačních složek státu, když podle tohoto ustanovení platí, že *„jsou-li správní výdaje státního fondu financovány z dotací ze státního rozpočtu, vztahují se na použití těchto prostředků právní předpisy upravující hospodaření organizačních složek státu“*.
23. Žalovaný byl proto názoru, že správce daně rozhodl v souladu se zákonem, když konstatoval porušení rozpočtové kázně a stanovil odvod ve správné výši v souladu s ustanovením § 44a odst. 4 zákona č. 218/2000 Sb. a v intencích tohoto zákona stanovil odvod do státního rozpočtu. Žalovaný taktéž setrval na závěru, že žalobce je právnickou osobou podřízenou Ministerstvu dopravy dle ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 104/2000 Sb. a dle § 1 odst. 3 tohoto zákona hospodaří s majetkem státu, proto se na něj vztahuje zákon č. 218/2000 Sb.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

24. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. O podané žalobě rozhodl v souladu s § 76 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 51 odst. 2 s. ř. s. bez nařízení jednání. Soud nenařídil jednání ani k provedení žalobcem navržených důkazů, neboť tvoří součást správního spisu, z něhož soud vyšel při přezkumu zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí.
25. Podstatou sporu mezi účastníky je v nyní posuzované věci otázka, zda orgány Finanční správy ČR postupovaly v souladu se zákonem, pokud žalobci vyměřily odvod za porušení rozpočtové kázně s poukazem na § 44a odst. 1 písm. a) bod 1 zákona č. 218/2000 Sb.
26. Žalobce se závěrem o možnosti uložit odvod za porušení rozpočtové kázně podle naposledy uvedeného ustanovení na daném skutkovém půdorysu nesouhlasil, opíraje se přitom především o závěr, že peněžní prostředky, ohledně nichž mělo k porušení

rozpočtové kázně dojit, nejsou peněžními prostředky státního rozpočtu. Rovněž namítal, že není organizační složkou a nemohl se tedy v postavení organizační složky dopustit porušení rozpočtové kázně neoprávněným nakládáním s prostředky státního rozpočtu.

27. Soud připomíná, že podle § 3 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb. ve znění účinném do 19. 2. 2015 platilo, že *„pro účely tohoto zákona se rozumí jinými peněžními prostředky státu peněžní prostředky státních finančních aktiv, příspěvkových organizací, státních fondů a fondů organizačních složek státu“*. Podle písm. e) uvedeného ustanovení pak platilo, že *„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, 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“*.
28. Podle § 28 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb. ve znění účinném do 19. 2. 2015 platilo, že *„pro finanční zabezpečení zvlášť stanovených úkolů a hospodaření s prostředky pro ně určenými se zřizují státní fondy jako právnické osoby. Každý státní fond se zřizuje zákonem“*. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení pak *„v zákoně, kterým se státní fond zřizuje, musí být stanoven orgán, do jehož působnosti státní fond patří, a stanoveny finanční zdroje státního fondu, způsoby jejich použití a stanoven způsob financování správních výdajů státního fondu; správní výdaje zahrnují výdaje spojené s činností zaměstnanců státního fondu a úhrady výdajů členům orgánů státního fondu stanovené zákonem“*.
29. Z ustanovení § 44 odst. 1 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb. ve znění účinném do 19. 2. 2015 se podávalo, že *„porušením rozpočtové kázně je neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu a jiných peněžních prostředků státu“*. Ustanovení § 44 odst. 2 a 3 tohoto zákona pak upravují členění peněžních prostředků státního rozpočtu a poskytnutých ze státního rozpočtu pro účely postihu za neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu a poskytnutých ze státního rozpočtu a nakládání s odvody za toto neoprávněné použití.
30. Podle § 44a odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona č. 218/2000 Sb. ve znění účinném do 19. 2. 2015 platilo, že *„organizační složka státu, 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. a) tím, že neoprávněně použila peněžní prostředky státního rozpočtu podle § 44 odst. 2 písm. i)“*.
31. Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně k otázce nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí judikoval, že nevypovídá-li se správní orgán v rozhodnutí se všemi uplatněnými námitkami, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že 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 předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž

i v případě, kdy správní orgán opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek. Stejně tak se Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil k problematice nepřezkoumatelnosti pro nedostatek skutkových důvodů. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost, jsou přitom takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

32. Městský soud v Praze v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 - 64, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz.
33. Zdejší soud pak specificky poukazuje na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004 - 74, které byly nesčetněkrát aplikovány v navazující judikatuře, podle nichž je třeba za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považovat rozhodnutí, v němž se soud (správní orgán) nevypořádá se všemi uplatněnými námitkami.
34. Pro jejich relevanci v posuzovaném případě lze dále připomenout závěry plynoucí ze shora označeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 689/2005 Sb. NSS, podle nichž je nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů také takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění není „*zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na niž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“.
35. Tento právní názor je přitom ustáleně aplikován obdobným způsobem rovněž v případech, kdy je takovou vadou zatíženo rozhodnutí správního orgánu (srov. shora označené rozsudky Nejvyššího správního soudu).
36. Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.
37. Zdejší soud rovněž poukazuje na závěry plynoucí z nálezu Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti,*

nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“.

38. Stejně tak je třeba mít při posuzování námítky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí na paměti také závěry prezentované Ústavním soudem v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), podle nichž jsou „soudy...povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“.
39. I zde přitom platí, že rovněž Ústavní soud aplikuje právní názor vyslovený v předmětných rozhodnutích nejen ve vztahu k rozhodnutím soudů, ale ve vztahu k rozhodnutím všech orgánů veřejné moci nadaných pravomocí a působností rozhodovat autoritativně o právech a povinnostech adresátů veřejné moci.
40. Ústavní soud v této souvislosti výslovně zdůrazňuje, že rovněž právo na řádné přezkoumatelné odůvodnění rozhodnutí orgánů veřejné moci, včetně rozhodnutí správních orgánů, je součástí práva na spravedlivý proces zaručeného čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 14. 10. 1999, sp. zn. III. ÚS 35/99). Řádné odůvodnění rozhodnutí včetně vypořádání námitek a skutečností uváděných účastníkem je tak podle Ústavního soudu nezbytnou zárukou proti libovůli v rozhodování, která je neslučitelná s principem demokratického právního státu (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2011, sp. zn. III. ÚS 3606/10). Evropský soud pro lidská práva a národní soudy přitom konstantně judikují, že právo na obhajobu a právo na přezkoumatelné odůvodnění je imanentní součástí práva na spravedlivý proces.
41. Ze shora uvedeného judikatorního rámce tedy jednoznačně a nade vší pochybnost vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný a jak uvažil o pro věc zásadních skutečnostech a uplatněných námitkách účastníka řízení, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Podle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu je tomu tak právě proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní orgán vyšel a jak o něm uvažil. Současně musí být z odůvodnění rozhodnutí patrné, jak se správní orgán vypořádal se vznesenými námitkami a k nim se vztahující zásadní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud tedy rozhodnutí vůbec neobsahuje odůvodnění vypořádání některé z námitek nebo nereflektuje na námitky uplatněné účastníkem řízení a zásadní argumentaci, o kterou se opírají, musí mít podle Nejvyššího správního soudu nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2015, čj. 7 As 55/2015 - 29).
42. Platí tedy, že nevypořádá-li se správní orgán v odůvodnění svého rozhodnutí se všemi uplatněnými námitkami, zatíží své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, pro které je třeba je zrušit. Podle právního názoru vyjádřeného v nesčetném množství rozhodnutí Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu takové rozhodnutí správního orgánu nemůže obstát.
43. Soud nepřehlédl, že již v odvolání proti Platebnímu výměru žalobce namítal, že „Platební výměr ...nemá oporu v platné právní úpravě, resp. ve výše citovaných ustanoveních zákona o

rozpočtových pravidlech, o které se vyměření odvodu opírá“. Žalobce konkrétně namítal, že „vzhledem k tomu, že částka 64 775,- Kč se týká národního podílu na způsobilých výdajích, který byl celý uhrazen z prostředků rozpočtu SFDI a nikoli z prostředků státního rozpočtu je odkaz na § 44a odst. 1 písm. a bod 1. zákona o rozpočtových pravidlech nesprávný a bez meritorní relevance“. Žalobce s poukazem na dikci § 44a odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona č. 218/2000 Sb. uvedl, že v uvedeném ustanovení je „výslovně uvedeno, že se tato úprava týká „organizační složky státu, která porušila rozpočtovou kázeň“, což SFDI není, a týká se neoprávněně použitých peněžních prostředků státního rozpočtu „podle § 44 odst. 2 písm. i)“, tj. „ostatních prostředků státního rozpočtu“, kterými, jak je uvedeno výše, prostředky z rozpočtu SFDI nejsou, a ani nemohou být z důvodu jejich vázanosti na účel dle §2 odst. 1 zákona č. 104/2000 Sb.“. Žalobce rovněž poukazoval na to, že „prostředky rozpočtu SFDI jsou účelově vázány dle §2 odst. 1 zákona č. 104/2000 Sb. a jako takové mohou být použity pouze v souladu s účelem, pro který jsou určeny, a proto nemohou být odvedeny do státního rozpočtu, jelikož takový odvod je v rozporu s vázaností příjmů SFDI na jeho účel ve smyslu § 2 odst. 1 zákona č. 104/2000 Sb.“. Konečně v tomto ohledu rovněž poukazoval na stanovisko náměstka ministra financí ze dne 19. 9. 2014, jehož obsah dle přesvědčení žalobce správnost jeho argumentace potvrzuje (srov. dále).

44. Žalovaný se ve vztahu k námitkám poukazujícím na skutečnost, že správce daně nemohl Platební výměr opřít o ustanovení § 44a odst. 1 písm. a) bod 1 zákona č. 218/2000 Sb., neboť prostředky ve výši 33 344 Kč byly prostředky SFDI a nikoli ostatními prostředky státního rozpočtu ve smyslu § 44 odst. 2 písm. i) tohoto zákona, v odůvodnění Napadeného rozhodnutí v daném směru omezil na závěr, podle něhož „peněžní prostředky odvolatele jsou jinými peněžními prostředky státu (§ 3 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech) a rozpočet odvolatele je součástí státního rozpočtu schvalovaného Parlamentem České republiky“.
45. Městský soud v Praze konstatuje, že v části, v níž se žalovaný vyjádřil ke shora rekapitulovaným námitkám poukazujícím na nezákonnost Platebního výměru, jehož vydání správce daně opřel o ustanovení týkající se porušení rozpočtové kázně neoprávněným nakládáním s peněžními prostředky státního rozpočtu, resp. s ostatními prostředky státního rozpočtu, přestože se v případě finančních prostředků ve výši 64 775 Kč jednalo o prostředky SFDI, tedy o prostředky ze zvláštního (samostatného) rozpočtu žalobce, odůvodnění Napadeného rozhodnutí zcela odporuje shora popsáním standardům přezkoumatelnosti.
46. Žalovaný se v odůvodnění Napadeného rozhodnutí nijak nevypořádal se samou podstatou odvolací argumentace, kterou žalobce zcela jednoznačně a srozumitelně opíral o závěr, že předmětné peněžní prostředky nelze považovat za prostředky státního rozpočtu, a již proto je vyloučena aplikace ustanovení § 44a odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona č. 218/2000 Sb., o které se Platební výměr opírá. Přestože žalobce na uvedené argumentaci zakládal svou procesní obranu, přičemž předmětné námitky lze dokonce považovat za samé jádro jeho procesní argumentace, žalovaný se s předmětným problémem v odůvodnění Napadeného rozhodnutí nijak nevypořádal a zcela se jeho posouzení vyhnul.
47. Soud přitom pro úplnost podotýká, že předmětné námitky nelze označit za pro posuzovanou věc *a priori* irelevantní, nepodstatné či zjevně ze své podstaty nedůvodné. Soud přitom v tomto směru žalobci přisvědčuje v jím akcentovaném východisku, že peněžní prostředky SFDI nelze v žádném ohledu považovat za peněžní prostředky státního rozpočtu. Rozpočet žalobce coby zákonem č. 104/2000 Sb. zřízeného fondu (v souladu s §

28 zákona č. 218/2000 Sb., resp. odpovídajícím ustanovením předchozí právní úpravy) je zvláštním veřejným rozpočtem, který nelze ztotožňovat či zaměňovat se státním rozpočtem. Žalobce v žalobě správně poukazuje na samostatnost rozpočtu SFDI, na zákonné zakotvení jeho příjmů a výdajů, způsob nakládání s prostředky fondu i na specifický způsob schvalování tohoto rozpočtu.

48. Pokud pak tedy žalovaný na jedné straně uzavírá, že „*peněžní prostředky odvolatele jsou jinými peněžními prostředky státu*“, aby však na straně druhé v téže větě v odůvodnění Napadeného rozhodnutí bez dalšího paušálně a bez jakéhokoli podrobnějšího odůvodnění uzavřel, že „*rozpočet odvolatele je součástí státního rozpočtu schvalovaného Parlamentem České republiky*“, soudu nezbyvá, než konstatovat, že nejen, že tento závěr nelze v žádném ohledu považovat za přezkoumatelné vypořádání se s jádrem odvolací argumentace žalobce, ale nadto je tento (jediný) závěr vnitřně rozporný. Žalovaný totiž sice na jedné straně v souladu se zákonem č. 218/2000 Sb. přiznává prostředkům SFDI povahu tzv. jiných peněžních prostředků státu ve smyslu § 3 písm. c) tohoto zákona, současně však bez jakéhokoli odůvodnění v rozporu se skutečností uzavírá, že samostatný a zvláštní veřejný rozpočet SFDI je součástí státního rozpočtu.
49. Poukazuje-li přitom žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí (opět aniž by poznámku poukazující na dikci tohoto ustanovení jakkoli rozvedl) na znění § 44 odst. 3 písm. c) ve spojení s odst. 2 písm. i) tohoto ustanovení, avšak nijak se nevypořádává s klíčovými námitkami žalobce, dle nichž v daném případě nejde o peněžní prostředky státního rozpočtu podle uvedených ustanovení, odporuje jeho postup výše rekapitulovaným judikatorním mantinelům, akcentujícím potřebu přezkoumatelného vypořádání námitek vznesených účastníkem správního řízení v odůvodnění rozhodnutí správního orgánu.
50. Soud zdůrazňuje, že § 44a odst. 1 písm. a) bod 1 zákona č. 218/2000 Sb. zcela jednoznačně dopadá na situace neoprávněného nakládání s prostředky státního rozpočtu ve smyslu § 44 odst. 2 písm. i) tohoto zákona. Pokud tedy žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí ve své podstatě nijak nerefletoval argumentaci žalobce poukazující na to, že prostředky SFDI nejsou peněžními prostředky státního rozpočtu podle § 44a odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona č. 218/2000 Sb., resp. ostatními prostředky státního rozpočtu podle ustanovení § 44 odst. 2 písm. i) tohoto zákona, na které § 44a odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona přímo odkazuje, nelze než uzavřít, že je jeho rozhodnutí v tomto ohledu ve světle shora podrobně rekapitulovaných judikatorních východisek zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, pro kterou nemůže v soudním přezkumu obstát.
51. Napadené rozhodnutí je pak shodnou vadou zatíženo rovněž v části, v níž se žalovaný „vypořádal“ s námitkami žalobce poukazujícími na obsah stanoviska náměstka ministra financí ze dne 19. 9. 2014, čj. MF-64472/2014/1104. V něm přijatými závěry žalobce již v odvolání proti Platebnímu výměru argumentoval právě ve prospěch závěru o potřebě rozlišení mezi prostředky SFDI jako jinými peněžními prostředky státu a prostředky státního rozpočtu. Poukazoval na to, že náměstek ministra v předmětném stanovisku uvedl, že prostředky SFDI nelze považovat za peněžní prostředky státního rozpočtu a že ustanovení zákona č. 218/2000 Sb. platná pro peněžní prostředky státního rozpočtu nelze ve vztahu k peněžním prostředkům státních fondů aplikovat.

52. Žalovaný však v odůvodnění Napadeného rozhodnutí k námitkám poukazujícím na obsah tohoto stanoviska toliko paušálně konstatoval, že „*stanovisko je však obecného charakteru a postup správce daně nevyvrací*“. Uvedenou reakci pak nelze v souladu se shora shrnutými závěry vyplývajícími z ustálené rozhodovací praxe správních soudů považovat za přezkoumatelné vypořádání se s námitkami vznesenými žalobcem v odvolání proti Prvostupňovému rozhodnutí správce daně.
53. Jak bylo vysvětleno výše, otázka rozlišení prostředků SFDI jako jiných peněžních prostředků státu dle § 3 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb. od peněžních prostředků státního rozpočtu resp. ostatních prostředků státního rozpočtu ve smyslu § 44a odst. 1 písm. a) bodu 1 a § 44 odst. 2 písm. i) zákona č. 218/2000 Sb. byla pro posouzení nyní řešené věci zcela klíčovou. Žalobce ostatně právě tímto směrem vedl svou procesní obranu a opíral o předmětné námitky svůj závěr o nezákonnosti postupu správce daně.
54. Žalovaný však na námitky odkazující na obsah stanoviska náměstka ministra nijak věcně nereagoval, vůbec se se závěry stanoviska nevypořádal a omezil se na nijak nerozvedený a paušalizující závěr o „obecném charakteru“ stanoviska nevylučujícím postup správce daně. Obsah stanoviska však podle přesvědčení soudu jistě nelze v souladu s dříve uvedeným žalovaným zvoleným způsobem přehlížet, nadto pak v rozporu se skutečností dovozovat, že obsah stanoviska postup správce daně nevyvrací. Z výše uvedeného ostatně vyplývá, že závěry vyslovené náměstkem ministra ve stanovisku naopak postup správce daně vylučují, když z nich výslovně plyne nepřípustnost aplikace ustanovení zákona č. 218/2000 Sb. týkajících se peněžních prostředků státního rozpočtu na prostředky státních fondů.
55. Soud pak pro úplnost uzavírá, že doplnění argumentace žalovaným v rámci soudního řízení v jeho vyjádření k podané žalobě v souladu s ustálenou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu nebylo způsobilé shora popsane vady Napadeného rozhodnutí zhojit.
56. Lze tedy uzavřít, že ač žalobce nečinil v žalobě sporným závěr finančních orgánů, že porušil pravidla zadávání veřejných zakázek a mohl se tak dopustit neoprávněného použití jiných peněžních prostředků státu dle § 3 písm. e) ve spojení s § 3 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb., a tedy i porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. a) tohoto zákona, žalovaný se v odůvodnění Napadeného rozhodnutí nevypořádal s námitkami, jimiž žalobce v odvolání proti Platebnímu výměru poukazoval na to, že prostředky SFDI nejsou peněžními prostředky státního rozpočtu podle § 44a odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona č. 218/2000 Sb., resp. ostatními prostředky státního rozpočtu podle § 44 odst. 2 písm. i) tohoto zákona, na které ustanovení § 44a odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona přímo odkazuje, a proto nebylo možné opřít vydaný Platební výměr o naposledy uvedené ustanovení. Žalovaný tedy bez bližšího odůvodnění a vypořádání se s podstatou odvolacích námitek, podpořených nadto odkazem na obsah stanoviska náměstka ministra financí k uvedeným otázkám, aproboval postup správce daně, který vydání Platebního výměru opřel o ustanovení § 44a odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona č. 218/2000 Sb., které dle své dikce na situaci neoprávněného nakládání s prostředky státního fondu nedopadá. Žalovaný tak učinil přesto, že žalobce svou procesní obranu v odvolacím řízení stavěl a zaměřil právě na uvedené otázky, na něž odůvodnění Napadeného rozhodnutí i přes procesní úsilí žalobce neposkytuje relevantní odpovědi. Žalovaný se s klíčovými námitkami žalobce nevypořádal, namísto toho Napadené rozhodnutí založil na chybné, nijak nerozvedené úvaze, že i prostředky státního fondu lze považovat za prostředky státního rozpočtu, resp. že

rozpočet SFDI je třeba považovat za součást státního rozpočtu. Napadené rozhodnutí je proto zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

57. Na základě všech shora uvedených skutečností soud Napadené rozhodnutí žalovaného podle ust. § 76 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení zohlední žalovaný závěry vyslovené výše v bodech 45 – 56 tohoto rozsudku a bude-li nadále uvažovat o tom, že žalobci uloží odvod za porušení rozpočtové kázně, vypořádá se způsobem odpovídajícím shora rekapitulovaným judikatorním standardům s odvolací argumentací žalobce. S ohledem na shora popsane vady Napadeného rozhodnutí přitom není úlohou soudu v této fázi řízení, aby za orgány Finanční správy ČR hledal jiné možné řešení dané situace a zvažoval aplikaci jiných konkrétních ustanovení zákona č. 218/2000 Sb., o něž správce daně a žalovaný svůj postup neopřeli. Bude-li nicméně žalovaný v dalším řízení uvažovat o aprobování postupu správce daně založeného na aplikaci § 44a odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona č. 218/2000 Sb., přezkoumatelným způsobem se vypořádá s argumentací žalobce poukazující na potřebu rozlišit peněžní prostředky státních fondů coby jiných peněžních prostředků státu od peněžních prostředků státního rozpočtu. V návaznosti na to pak případně vysvětlí důvody, pro které lze na případ žalobce aplikovat právní normy, jejíž věcná a osobní působnost je omezena na organizační složky státu. Přitom se rovněž případně vypořádá s otázkou přípustnosti analogie v neprospěch adresáta veřejné moci. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
58. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, proto by mu náleželo právo na náhradu nákladů řízení. Řízení o žalobě však bylo od soudního poplatku osvobozeno a žalobce nebyl v řízení zastoupen. Sám žalobce ostatně ani netvrdil, že by mu v souvislosti s předmětným řízením nějaké náklady řízení vznikly.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

V Praze dne 26. března 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu