



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobce: **Nemocnice Na Homolce**, IČO: 00023884
sídlem Roentgenova 37/2, Praha 5

zastoupeného JUDr. Jaromírem Bláhou, advokátem
sídlem Prvního pluku 206/7, Praha 8

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 1. 2016,
čj. 436/16/5000-10470-711175

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „**žalovaný**“) ze dne 8. 1. 2016, čj. 436/16/5000-10470-711175 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) ze dne 16. 6. 2015, čj. 4477702/15/2000-31473-107400 (dále též „**Prvostupňové rozhodnutí**“ nebo „**Platební výměr**“). Prvostupňovým rozhodnutím správce daně dle § 139 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „**daňový řád**“) a podle § 44a odst. 4 písm. c)

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 29. 12. 2011 (dále jen „**rozpočtová pravidla**“), vyměřil žalobci odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 119 579 Kč, a to z důvodů popsaných správcem daně ve zprávě o daňové kontrole čj. 935979/15/2000-31473-107400 projednané se žalobcem dne 11. 6. 2015 (dále jen „**Zpráva o daňové kontrole**“).

2. Napadeným rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno dne 8. 1. 2016, žalovaný odvolání žalobce proti Prvostupňovému rozhodnutí zamítl a naposledy uvedené rozhodnutí potvrdil.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí uvedl, že Prvostupňovým rozhodnutím byl žalobci vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně spočívající v neoprávněném použití peněžních prostředků dle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel. Žalobce podle správce daně výdejem jiných peněžních prostředků státu na pořízení sad per Parker v jednotkové ceně přesahující 500 Kč bez právního důvodu porušil ustanovení § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel.
4. K námitkám vzneseným v části II. odvolání zpochybňujícím relevanci odkazu na ustanovení jiného právního předpisu a brojícím proti závěru o porušení § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel žalovaný předně uvedl, že § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o daních z příjmů**“), se skutečně netýká rozpočtové kázně státních příspěvkových organizací. Správce daně podle žalovaného v rámci provedené daňové kontroly využil uvedené ustanovení pro výklad pojmu dar, přičemž dovodil, že darem není reklamní či propagační předmět popsaný tímto ustanovením do výše 500 Kč bez DPH.
5. Žalovaný v tomto směru zdůraznil, že žalobce jako státní příspěvková organizace není a nebyl oprávněn poskytovat dary ze svých provozních prostředků. Z ustanovení § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel podle žalovaného vyplývá, že státní příspěvková organizace může peněžní prostředky použít pouze 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. Pořizování darů s odkazem na citované ustanovení podle žalovaného nemůže být nezbytnou potřebou, ani se nezakládá na právních předpisech, a stejně tak není nezbytně nutné k zabezpečení nerušeného chodu organizace.
6. Podle žalovaného neobstojí vysvětlení žalobce, že předměty byly pořízeny z reprezentačního fondu, v souladu se zvyklostmi přispívajícími k reprezentaci žalobce (a tím i k naplňování účelu, pro který byl žalobce zřízen), že jsou svoji povahou přiměřené ke společenskému postavení žalobce a byly pořízeny za ceny odpovídající ceně obvyklé. Žalovaný poukázal na to, že reprezentační fond, na který žalobce v odvolání poukázal, nepředvídá ustanovení § 56 odst. 1 rozpočtových pravidel upravující taxativní výčet jednotlivých peněžních fondů, které v rámci své činnosti tvoří příspěvkové organizace. Proto žalovaný dospěl k závěru, že se jedná o provozní prostředky příspěvkové organizace, které musí splňovat dikci § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel. Pokud by bylo možno z provozních prostředků státní příspěvkové organizace poskytovat dary, musela by tato možnost být stanovena právním předpisem, což podle žalovaného prokazatelně není.

7. Žalovaný dále uvedl, že ostatní důvody uvedené žalobcem nemají oporu v pravidlech hospodaření státních příspěvkových organizací stanovených v rozpočtových pravidlech či jiném právním předpisu, přičemž nejsou zahrnuty ani mezi činnostmi stanovenými zřizovací listinou. Žalobce byl podle žalovaného oprávněn podle § 62 odst. 1 rozpočtových pravidel poskytovat peněžní dar výhradně z fondu kulturních a sociálních potřeb. V kontrolovaném případě však podle žalovaného neposkytl peněžní dar, ale použil provozní prostředky na nákup movitého daru. Žalobce přitom podle žalovaného v průběhu řízení nedoložil, podle jakého zákonného opatření by byl oprávněn použít prostředky státního rozpočtu na pořízení darů.
8. K námitce, že takové jednání žádný právní předpis nezakazuje, žalovaný s poukazem na § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel uzavřel, že příspěvková organizace může použít prostředky na opatření zakládající se na právních předpisech, přičemž žádný právní předpis jí nepovoluje pořídit ze svých peněžních prostředků dary.
9. Žalovaný tak ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobce porušil § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel použitím jiných peněžních prostředků státu na dary, tj. na nákup propagačních per v jednotkové hodnotě přesahující 500 Kč bez DPH, a dopustil se tak neoprávněného použití peněžních prostředků ve smyslu § 3 písm. e) rozpočtových pravidel, a tím došlo k porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. a) téhož zákona.

III. Žaloba

10. Žalobce vznesl v podané žalobě dva žalobní body.
11. Pod **prvním žalobním bodem** namítl, že je Napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť skutkové závěry, z nichž žalovaný vycházel, nemají oporu ve spisu. Žalobce v tomto směru namítal, že žalovaný založil Napadené rozhodnutí na presumpci, že předmětná pera Parker s pořizovací jednotkovou cenou vyšší než 500 Kč byla žalobcem beze zbytku darována třetím osobám. Žalovaný žalobci podle jeho přesvědčení nevytýká samotné pořízení těchto předmětů, ale až jejich údajné darování. K tomuto závěru ale žalovaný ani správce daně nevedli žádné dokazování a ze spisu jej nelze podle žalobce nijak dovodit. Žalobce doplnil, že v tomto směru nebyl explicitně tázán a ani ve svých vyjádřeních neuvedl, že by k darování beze zbytku došlo.
12. V rámci **druhého žalobního bodu** pak žalobce namítl nezákonnost Napadeného rozhodnutí z důvodu nesprávné interpretace a aplikace § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel a § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů.
13. Žalobce předně trval na irelevanci ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, neboť tam uvedená definice je uvedena výslovně pro účely jmenovaného zákona a je nepřenositelná do jiných právních předpisů. Tomu ostatně podle žalobce odpovídá dikce dané normy, značící právní fikci, jež však platí pouze v uvedeném případě, tj. pro účely daňové uznatelnosti nákladů, a nelze ji přenášet do jiných situací či ji dokonce využívat k výkladu jiných právních předpisů.
14. Žalobce dále namítl, že pokud žalovaný uzavřel o porušení povinností plynoucích z § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel, přesvědčivě nevysvětlil, v čem konkrétně mělo porušení povinností při pořízení předmětných sad per Parker spočívat. Žalobce rozvedl, že zákonný požadavek na plnění určených úkolů „nehospodárnějším způsobem“ a krytí toliko „nezbytných potřeb“ organizace nelze nekriticky absolutizovat. Zjednodušený přístup žalovaného by vedl podle žalobce k absurdním důsledkům, neboť je třeba dbát i na to, aby

příspěvkové organizace plnily své úkoly s určitou důstojností a kvalitou. Žalobce byl přesvědčen, že vzhledem k jeho postavení jakožto špičkového zdravotnického zařízení a vědeckého pracoviště celostátního významu, je nezbytné udržovat určitou úroveň vlastní prezentace, přičemž pořízení předmětných sad per Parker (*nota bene* vzhledem k jejich hodnotě, která je ve vztahu k rozpočtu žalobce skutečně marginální) z obvyklých mezí takové prezentace v žádném případě nevybočuje. Žalovaný však tuto argumentaci podle žalobce *en bloc* odmítl.

15. Za zcela nepřiléhavý pak žalobce označil odkaz žalovaného na § 62 odst. 1 rozpočtových pravidel. Z tohoto ustanovení podle žalobce nevyplývá, že by jedinými dary, které smí příspěvková organizace poskytovat, byly peněžité dary z fondu sociálních a kulturních potřeb. Citované ustanovení totiž podle žalobce dopadá pouze na peněžité dary, přičemž jiných kategorií se nedotýká. O porušení rozpočtové kázně se tak podle žalobce nemůže jednat v případě bezplatného poskytnutí propagačního či reklamního předmětu. Žalobce trval na tom, že poskytování jiných než peněžitých darů není v rozpočtových pravidlech vůbec explicitně řešeno, a tudíž nelze z ničeho dovozovat, že by byl takový postup *a priori* zakázán.
16. Žalobce byl přesvědčen, že pořízení posuzovaných dárkových předmětů nebylo v rozporu s § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel, neboť tyto předměty (i.) byly pořízeny z prostředků reprezentačního fondu, který je k nákupu (mj.) dárkových a reprezentačních předmětů určen, (ii.) v souladu se zvyklostmi přispívají ke kvalitní reprezentaci žalobce a tím i k naplňování účelu, za nímž byl zřízen, a jsou svou povahou i hodnotou zcela přiměřené společenskému postavení a významu žalobce, a (iii.) byly pořízeny za cenu odpovídající ceně obvyklé, přičemž úhrada nezpůsobila překročení rozpočtu žalobce. Žalobce měl i nadále za to, že žádný právní předpis nezakazuje státní příspěvkové organizaci pořídit z prostředků reprezentačního fondu dárkové a reprezentační předměty o jednotkové hodnotě převyšující 500 Kč bez DPH.

IV. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 9. 6. 2016 k **prvnímu žalobnímu bodu** uvedl, že Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, neboť je z něj zřejmé, z jakého vyšel skutkového stavu, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil, a proč odmítl námitky žalobce. Doplnil, že podstatou sporu není, zda žalobce sady per Parker skutečně daroval třetím osobám; žalobci je vytýkáno, že tyto sady pořídil v jednotkové ceně přesahující 500 Kč a tímto porušil § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel. Tuto skutečnost žalobce podle žalovaného nepopírá a má jednoznačnou oporu ve správním spisu. Námitka, že žalovaný nezjišťoval, zda byly sady per bezezbytku darovány třetím osobám, je podle žalovaného nepřipadná. Ve Zprávě o daňové kontrole je podle žalovaného konstatováno, že žalobce nepředložil ke kontrole doklad, ze kterého by vyplývalo, jak bylo naloženo s 60 kusy per Parker. Podle žalovaného nebylo s ohledem na dikci § 3 písm. e) rozpočtových pravidel jeho povinností uvedené okolnosti zjišťovat.
18. K **druhému žalobnímu bodu** žalovaný konstatoval, že podle § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel může příspěvková organizace použít prostředky na opatření zakládající se na právních předpisech, přičemž žádný právní předpis podle žalovaného nedovoluje státní příspěvkové organizaci pořídit ze svých peněžních prostředků dary. Žalobce podle žalovaného nedoložil, že by byl oprávněn použít prostředky státního rozpočtu na pořízení

darů. Žalovaný doplnil, že analogické použití § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů pak podle žalovaného bezesporu bylo ve prospěch žalobce.

V. Replika žalobce

19. Žalobce v podané replice ze dne 26. 8. 2016 konstatoval, že z Platebního výměru, Napadeného rozhodnutí ani z vyjádření žalovaného není zřejmé, co konkrétně měl žalobce svým postupem porušit, neboť argumentace žalovaného je v tomto ohledu nesourodá. Žalovaný nikdy přesvědčivě nevysvětlil, které konkrétní ustanovení kterého právního předpisu žalobci zapovídá pořizovat v rámci své činnosti reklamní a propagační předměty a v čem přesně mělo porušení § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel spočívat. Žalobce setrval na své žalobní argumentaci, podle níž může za určitých okolností i pořízení reklamního nebo propagačního předmětu představovat legitimní opatření nutné k zabezpečení nutného chodu organizace podle § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel.
20. Žalovaný pak podle žalobce dosud uspokojivě nevysvětlil význam prosazované analogické aplikace § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, v důsledku které je celá právní konstrukce žalovaného nekonzistentní. Pokud je pořizování reklamních a propagačních předmětů striktně zakázáno, je podle žalobce nerozhodné, jakou jednotkovou cenu tyto předměty mají. Podle žalobce pak není zřejmé ani to, proč je pro finanční orgány rozhodující zrovna jednotková cena. Žalobce považoval konstrukci žalovaného za neuchopitelnou a právně nesprávnou. K závěru o aplikaci předmětného ustanovení zákona o daních z příjmů v jeho prospěch pak žalobce poukázal na to, že ve skutečnosti tak žalovaný vnesl do rozhodovacího procesu prvek nejistoty a nepřezkoumatelnosti, neboť není vůbec patrné, proč je tato 500 Kč hranice uplatňována a jak s danou věcí souvisí. Taková zmatečnost pak podle žalobce nemůže být považována za něco, co by bylo v jeho prospěch.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

21. 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. Účastníci řízení ostatně s rozhodnutím ve věci bez jednání rovněž výslovně souhlasili. Žalobce přitom nenavrhl provedení důkazních prostředků, které by nebyly součástí správního spisu předloženého žalovaným, a které by bylo třeba provést při jednání.
22. V logice uspořádání žalobních bodů Městský soud v Praze úvodem přistoupil k posouzení důvodnosti žalobních námitek, jimiž žalobce v rámci **prvního žalobního bodu** poukazoval na nepřezkoumatelnost Napadeného rozhodnutí spočívající v tom, že skutkové závěry, z nichž žalovaný podle žalobce vycházel, nemají oporu ve spisu.
23. Správní soudy v minulosti opakovaně judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelným pro nedostatek skutkových důvodů může být podle ustálené rozhodovací praxe rozhodnutí pro 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. Městský soud v Praze v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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).

24. Dle Městského soudu v Praze však žádná z těchto skutečností v posuzované věci nenastala.
25. Žalobce stavěl předmětnou námitku na východisku, že žalovaný žalobci nevytýká samotné pořízení sad per Parker, ale až jejich údajné darování. V této souvislosti pak žalobce namítal, že závěr o tom, že by snad všechna pera byla darována, nemá oporu ve správním spisu, a proto je Napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
26. Městský soud v Praze nemohl žalobci přisvědčit, že by žalovaný žalobci nevytýkal již samotné pořízení předmětných per, resp. že by závěr o porušení rozpočtové kázně spočívajícím v neoprávněném použití peněžních prostředků stavěl na tom, že takto pořízené předměty byly (ve všech případech) následně darovány.
27. Soud v tomto směru zdůrazňuje, že výchozí úvaha, na které žalobce svou námitku založil, nemá oporu v obsahu správního spisu, resp. v odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Z něj naopak jednoznačně plyne, že žalobci orgány finanční správy vytýkaly právě již samotné vynaložení finančních prostředků na pořízení těchto předmětů, které sám žalobce v řízení před finančními orgány označil za předměty dárkové. Soud v této souvislosti poukazuje na závěry vyslovené žalovaným na str. 4 v předposledním odstavci („*pořizování darů*“), str. 5 v prvním odstavci („*z provozních prostředků...hradit dary*“), str. 5 v druhém odstavci („*použil provozní prostředky na nákup movitého daru*“; „*použit prostředky státního rozpočtu na pořízení darů*“), str. 5 v třetím odstavci („*pořídit ze svých peněžních prostředků dary*“) a konečně na str. 5 ve čtvrtém odstavci Napadeného rozhodnutí („*použitím jiných peněžních prostředků státu na dary*“; „*výdej jiných peněžních prostředků státu*“). Z těchto závěrů se zcela zjevně podává, že žalovaný považoval pro posouzení věci za rozhodné již samo vynaložení prostředků na tyto dárkové předměty, tj. pořízení těchto předmětů z peněžních prostředků žalobce jako příspěvkové organizace v rozporu s § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel.
28. Předmětnou námitku tedy soud nemohl z uvedených důvodů shledat opodstatněnou. Napadené rozhodnutí není podle přesvědčení soudu v tomto ohledu zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti.
29. Soud přitom nad rámec uvedeného pro úplnost podotýká, že žalobce netvrdil ani nedoložil, jak s pořízenými předměty naložil, a to ani v rámci daňové kontroly, jak plyne ze str. 3 Zprávy o daňové kontrole, ani v jí předcházející veřejnosprávní kontrole provedené Ministerstvem zdravotnictví, ukončené dne 18. 4. 2014, týkající se hospodaření s veřejnými prostředky v období 2011 – 2013, jejíž zjištění jsou popsána v protokolu o výsledku veřejnosprávní kontroly čj. MZDR 26035/2013, s nímž byl žalobce seznámen dne 29. 4. 2014 (dále „**Protokol o výsledku veřejnosprávní kontroly**“), jenž je obsahem správního spisu (v tomto ohledu rovněž srov. níže).
30. Námitkami vznesenými pod **druhým žalobním bodem** žalobce především poukazoval na nezákonnost Napadeného rozhodnutí z důvodu nesprávné interpretace a aplikace § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel. Měl za to, žalovaný přesvědčivě nevysvětlil, v čem konkrétně mělo porušení povinností při pořízení předmětných sad per Parker spočívat. Žalobce namítal, že zákonný požadavek na plnění určených úkolů „nejhospodárnějším způsobem“ a krytí toliko „nezbytných potřeb“ organizace nelze nekriticky absolutizovat,

přičemž zjednodušený přístup žalovaného by vedl k absurdním důsledkům. Byl přesvědčen, že vzhledem k jeho postavení jakožto špičkového zdravotnického zařízení a vědeckého pracoviště celostátního významu, je nezbytné udržovat určitou úroveň vlastní prezentace, přičemž pořízení předmětných sad per Parker i vzhledem k jejich hodnotě z obvyklých mezí takové prezentace v žádném případě nevybočuje.

31. Městský soud v Praze se s takto formulovanými žalobními námitkami poukazujícími na nesprávnou interpretaci a aplikaci § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel neztotožnil.
32. Městský soud v Praze připomíná, že podle § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel platí, že *„příspěvková organizace je povinna dbát, aby plnila určené úkoly nejhospodárnějším 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“*.
33. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení se pak *„hospodaření příspěvkové organizace...řídí jejím rozpočtem, který po zahrnutí příspěvku ze státního rozpočtu nebo stanovení odvodu do státního rozpočtu musí být sestaven jako vyrovnaný. Rozpočet příspěvkové organizace může zahrnovat pouze náklady a výnosy související jen s jí poskytovanými službami, které jsou předmětem její hlavní činnosti“*.
34. Z ustanovení § 56 odst. 1 rozpočtových pravidel se podává, že *„příspěvková organizace tvoří tyto peněžní fondy:*
 - a) *rezervní fond,*
 - b) *fond reprodukce majetku,*
 - c) *fond odměn,*
 - d) *fond kulturních a sociálních potřeb“*.
35. Podle § 62 odst. 1 rozpočtových pravidel *„příspěvková organizace může poskytnout peněžní dary pouze z fondu kulturních a sociálních potřeb“*. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení pak *„příspěvková organizace může vynakládat peněžní prostředky na peněžní a věcná ocenění pouze v případě, že tak stanoví zvláštní právní předpis“*.
36. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí uzavřel, že z ustanovení § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel vyplývá, že státní příspěvková organizace může peněžní prostředky použít pouze 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. Pořizování darů s odkazem na citované ustanovení podle žalovaného nemohlo být nezbytnou potřebou, ani se nezakládá na právních předpisech, a stejně tak není nezbytně nutné k zabezpečení nerušeného chodu organizace. Žalovaný přitom odmítl námitky žalobce, že předměty byly pořízeny z reprezentačního fondu v souladu se zvyklostmi přispívajícími k reprezentaci žalobce (a tím i k naplňování účelu, pro který byl žalobce zřízen) s tím, že předměty jsou svoji povahou přiměřené ke společenskému postavení žalobce a byly pořízeny za ceny odpovídající ceně obvyklé.
37. Žalovaný tedy podle přesvědčení soudu správně akcentoval, že podle naposledy uvedeného ustanovení je příspěvková organizace povinna zajistit, aby úkoly, pro které byla zřizovatelem (organizační složkou státu) zřízena, plnila nejhospodárnějším možným

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

způsobem. Zákonodárce ji v předmětném ustanovení jednoznačně zavázal k tomu, aby peněžní prostředky používala toliko k těm účelům, na které jsou určeny, a to na (i.) krytí nezbytných potřeb, (ii.) na opatření zakládající se na právních předpisech nebo na (iii.) krytí opatření nutných k zabezpečení nerušeného chodu organizace.

38. Mezi účastníky řízení nebylo sporné, že žalobce vynaložil na základě objednávky ze dne 14. 9. 2009 a dokladu č. 200938, jež jsou součástí správního spisu, finanční prostředky ve výši 119 578,34 Kč na pořízení sad per Parker. Není mezi nimi sporné ani to, že tato částka byla uhrazena z provozních prostředků žalobce a že žalobce v průběhu řízení vedeného před finančními orgány pořízené sady per Parker označoval za dárkové předměty.
39. Žalovanému ani správci daně proto nelze podle soudu vytýkat, pokud v návaznosti na výsledky veřejnosprávní kontroly realizované zřizovatelem, jejíž výsledky jsou zachyceny v Protokolu o výsledku veřejnosprávní kontroly, uzavřeli, že v posuzovaném případě nemohlo vynaložení finančních prostředků na pořízení předmětných dárkových předmětů spadat pod žádnou ze tří kategorií dovoleného použití peněžních prostředků předvídaných ustanovením § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel.
40. Nelze přitom souhlasit s obecnou námitkou žalobce, že žalovaný nevysvětlil, v čem konkrétně mělo porušení povinností při pořízení předmětných sad per Parker spočívat. Právě naopak, žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí na str. 4 v předposledním odstavci zřetelně zdůraznil, že takové vynaložení předmětných prostředků na pořízení dárkových předmětů nelze považovat za krytí nezbytných potřeb žalobce (ad i. výše), že nebylo žalobci uloženo nebo umožněno žádným právním předpisem (ad ii. výše) a konečně, že se podle jeho přesvědčení nejedná ani o opatření, jež by bylo nutné k zabezpečení nerušeného chodu příspěvkové organizace (ad iii. výše). Soud se s tímto hodnocením žalovaného zcela ztotožňuje.
41. Tvrdí-li žalobce v obecné rovině, že zákonný požadavek na plnění určených úkolů „nejhospodárnějším způsobem“ a krytí toliko „nezbytných potřeb“ nebrání tomu, aby zvolenou formou vynaložil peněžní prostředky na vlastní prezentaci, která svou povahou odpovídá významu a postavení žalobce, přičemž žalovaný podle žalobce tuto argumentaci *en bloc* odmítl, nemohl soud na jeho námitku vejít.
42. Předně soud podotýká, že z odůvodnění Napadeného rozhodnutí je podle přesvědčení soudu zjevné, že se žalovaný tímto okruhem námitek zabýval, avšak neshledal je důvodnými, vycházejí z toho, že částka byla vynaložena z provozních prostředků žalobce a v takovém případě musely být podle žalovaného naplněny předpoklady stanovené v § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel.
43. Soud se vším důrazem podotýká, že pokud žalobce namítá, že vynaložení prostředků na pořízení reklamního nebo propagačního předmětu může představovat legitimní opatření nutné k zabezpečení nutného chodu organizace podle § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel, v řízení před finančními orgány nijak neosvětlil, jakým konkrétním způsobem s pořízenými sadami per naložil, aby bylo možno opodstatněnost jeho námitek přezkoumat. Žalobce totiž v rámci řízení před správními orgány neosvětlil, jakým způsobem s pořízenými pery, převzatými podle podkladů založených ve správním spisu osobně ředitelem žalobce, MUDr. V. D., naložil, natož aby tvrdil a prokazoval, že konkrétní způsob naložení s pořízenými reklamními resp. propagačními předměty odůvodňuje závěr o naplnění podmínky opatření nutného k zabezpečení nutného chodu organizace (které žalobce nastiňuje v replice). Žalobce tak neučinil ani v řízení před

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

správcem daně, ani v řízení o odvolání proti Platebnímu výměru. Stejnou procesní strategii ostatně i přes výzvy orgánu provádějícího veřejnosprávní kontrolu zvolil i v rámci kontrolních úkonů, které byly podkladem pro zahájení daňové kontroly v nyní posuzované věci (viz str. 57 Protokolu o výsledku veřejnosprávní kontroly).

44. V této souvislosti přitom Městský soud v Praze nad rámec výše uvedeného doplňuje, že i v řízení, jehož podstatou je zjištění, zda nedošlo k porušení rozpočtové kázně, postupuje správce daně podle daňového řádu a uplatní se v něm i judikatorně opakovaně akcentovaná pravidla rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2008, čj. 5 Afs 36/2008 - 146, publ. pod č. 1781/2009 Sb. NSS; ze dne 10. 7. 2008, čj. 1 Afs 80/2008 - 104, či ze dne 29. 10. 2009, čj. 7 Afs 72/2009 - 144).
45. Pokud tedy žalobce v řízení vedeném finančními orgány (např. z důvodu zvolené procesní strategie) konkrétně netvrdil a neprokazoval okolnosti související s nakládáním s pořízenými dárkovými předměty, nemůže se nyní podle přesvědčení soudu úspěšně dovolávat svými obecně formulovanými námitkami možného naplnění podmínky předvídané v § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel. Soud v tomto ohledu nepřehlédl, že žalobce ostatně taková konkrétní tvrzení neučinil ani součástí své žalobní argumentace.
46. Z popsanych důvodů tak soud nemohl žalobní námitky poukazující na nesprávnou interpretaci a aplikaci § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel shledat na půdorysu nyní posuzované věci důvodnými.
47. Soud pak nesouhlasil ani se závěrem žalobce zpochybňujícím relevanci argumentace poukazující na § 62 odst. 1 rozpočtových pravidel, které připouští, aby příspěvková organizace poskytla peněžní dary, a to z fondu kulturních a sociálních potřeb. Soud má za to, že i z ustanovení § 62 odst. 1 a 2 rozpočtových pravidel plyne značně omezený prostor pro příspěvkovou organizaci poskytovat ze svých rozpočtů jednostranně bezúplatná plnění, ať již ve formě daru, či věcného či peněžního ocenění. Toto ustanovení lze podle soudu chápat tak, že rozvíjí obecné pravidlo předvídané v § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel a umožňuje státní příspěvkové organizaci v omezených případech poskytovat dary, a to toliko v určité formě a výhradně z k tomu určeného fondu. Staví-li přitom žalobce svou procesní obranu na tom, že rozpočtová pravidla ani jiný předpis poskytování jiných než peněžních darů příspěvkovou organizací neomezují, odkazuje soud v plném rozsahu na dříve uvedené závěry, podle nichž představují zásadní omezení takového postupu již samotná (obecná) pravidla upravená v § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel, přičemž žalobce konkrétně netvrdil ani neprokazoval, jak mělo pořízení dárkových předmětů v dané věci konkrétně naplnit předpoklad zabezpečení nutného chodu organizace.
48. Pro závěr o nezákonnosti Napadeného rozhodnutí pak podle přesvědčení soudu nesvědčí ani námitky vznesené žalobcem pod druhým žalobním bodem, kde žalobce trval na irelevanci ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů pro účely nyní posuzované věci s argumentem, že tam uvedené vymezení je uvedeno výslovně pro účely jmenovaného zákona (pro účely daňové uznatelnosti nákladů), resp. poukazoval na nekonzistentnost a zmatečnost argumentace žalovaného s tím, že pokud je pořizování reklamních a propagačních předmětů striktně zakázáno, je nerozhodné, jakou jednotkovou cenu tyto předměty mají.

49. Jakkoli lze totiž žalobci v obecné rovině přitakat, že argumentace uvedeným ustanovením (jehož relevanci ostatně žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí na rozdíl od správce daně zpochybnil) nebyla zcela konzistentní s posouzením otázky porušení § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel, nemohl soud přehlédnout, že předmětem řízení vedeného před finančními orgány nebylo s ohledem na vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 25. 2. 2015, čj. 1175319/15/2000-31473-107400, jenž je součástí správního spisu, posouzení otázek souvisejících s vynaložením částek na reklamní či propagační předměty (dary) v jednotkové ceně **do 500 Kč**, ale výlučně posouzení porušení rozpočtové kázně neoprávněným vynaložením finančních prostředků žalobcem ve výši 119 578,34 Kč na pořízení sad per Parker v jednotkové ceně **převyšující 500 Kč**.
50. V rámci soudního přezkumu přitom soud nemohl z takto vymezeného předmětu řízení, daného Zprávou o daňové kontrole, Platebním výměrem a Napadeným rozhodnutím, vystoupit.
51. Za této situace soud zdůrazňuje, že ani tyto dílčí žalobní námitky tak s ohledem na shora popsané důvody nemohly ničeho změnit na závěru, že Napadené rozhodnutí není zatíženo vadou nezákonnosti pro nesprávné posouzení právní otázky spočívající v interpretaci a aplikaci § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel.
52. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nevznikly.

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 30. července 2018

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu