



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Státní fond životního prostředí**, se sídlem Kaplanova 1931/1, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 5. 2019, č. j. 6 Af 36/2018 – 34,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 5. 2019, č. j. 6 Af 36/2018 – 34, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2018, č. j. 38674/18/5000-10480-712244, a ze dne 4. 9. 2018, č. j. 38675/18/5000-10480-712244, **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalobci **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutími (a) ze dne 4. 9. 2018, č. j. 38674/18/5000-10480-712244, a (b) z téhož dne, č. j. 38675/18/5000-10480-712244, zamítl odvolání žalobce a potvrdil dvě rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) (a) ze dne 22. 8. 2017, č. j. 6626244/17/2000-31471-110614; a (b) z téhož dne, č. j. 6626499/17/2000-31471-110614. Posledně uvedenými rozhodnutími správce daně uložil žalobci odvody za porušení rozpočtové kázně (a) do státního rozpočtu ve výši 18 810 Kč a (b) do Národního fondu ve výši 106 590 Kč podle § 44 odst. 1 písm. a) a b)

zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) – dále jen „rozpočtová pravidla“.

[2] Výše uvedené odvody byly žalobci uloženy za to, že žalobce jako zadavatel veřejné zakázky s názvem „Zpracování interní strategie“ porušil zásady transparentnosti a zákaz diskriminace. Žalobce tuto veřejnou zakázku realizoval v rámci projektu pod názvem „Optimalizace řízení interních a externích procesů na SFŽP“, financovaného z Operačního programu „Lidské zdroje a zaměstnanost“.

[3] Žalobu, kterou žalobce brojil proti rozhodnutím žalovaného, zamítl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 23. 5. 2019, č. j. 6 Af 36/2018 – 34.

[4] Pro účely projednání kasační stížnosti žalobce je významné, že městský soud v uvedeném rozsudku uvedl, že žalobce není organizační složkou státu, nýbrž samostatnou právnickou osobou, která byla zřízena podle zákona č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí České republiky (dále jen „zákon o fondu“). Soud též připustil, že rozpočtová pravidla výslovně neupravují povinnost odvodu v případě porušení rozpočtové kázně státním fondem. Přesto z § 54 odst. 1 zákona č. 219/2000, o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích (dále jen „zákon o majetku státu“), dovodil, že na žalobce je v této otázce nutné aplikovat ustanovení zákona, která dopadají na organizační složky státu.

[5] K námitce žalobce, že se u něj nejedná o hospodaření s prostředky státního rozpočtu, městský soud zopakoval výše uvedené, tedy že se na žalobce hledí jako na organizační složku státu, proto se na něj též vztahuje povinnost k odvodu peněžních prostředků do státního rozpočtu. Shodně soud reagoval i na námitku, že nelze odvádět do státního rozpočtu prostředky žalobce, které náleží právě jen jemu jako státnímu fondu.

[6] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatel zdůrazňuje, že ve smyslu § 28 odst. 3 rozpočtových pravidel se analogie s organizačními složkami státu vztahuje pouze na výdaje, které jsou financovány ze státního rozpočtu, tedy ty, které byly poskytnuty jako dotace. O takovou situaci se však v projednávaném případě nejedná a stěžovatel zde žádné dotace ze státního rozpočtu nečerpal.

[8] Dále tvrdí, že úprava hospodaření organizačních složek státu na něj (jako na fond) zásadně nedopadá, neboť jeho činnost se řídí zvláštním zákonem – tedy zákonem o fondu. Upozorňuje, že § 49 odst. 4 rozpočtových pravidel upravuje, jakým způsobem organizační složky státu hradí odvod za porušení rozpočtové kázně. Zákon o fondu však na úhradu takového odvodu do státního rozpočtu nepamatuje. Rozpočtová pravidla pak upravují možnost odvodu pouze do státního rozpočtu anebo do Národního fondu, odvod do jiného rozpočtu tedy neupravují. V projednávané věci podle stěžovatele proto došlo k situaci, že prostředky byly odvedeny do jiného rozpočtu, než z jakého pocházely. Stěžovatel přitom připouští, že hospodaří s „jinými prostředky státu“ ve smyslu § 3 písm. c) rozpočtových pravidel a jejich výdejem byla porušena povinnost dle § 3 písm. e)

pokračování

rozpočtových pravidel. Stále ovšem nejde o neoprávněné použití prostředků **státního rozpočtu**.

[9] Stěžovatel také uvádí, že použití analogie ve veřejném právu je problematické. Pokud tedy zákon výslovně nestanoví jeho povinnost vrátit prostředky do státního rozpočtu, ze kterého je neobdržel, těžko lze tuto povinnost dovozovat z jiných ustanovení, která se na stěžovatele nevztahují. Stěžovatel přitom nezpochybňuje, že došlo k neoprávněnému použití prostředků, ale rozpočtová pravidla neupravují povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně u těchto prostředků do státního rozpočtu, protože z něj nepocházely.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Vymezuje předmět sporu mezi ním a stěžovatelem jako otázku, zda je stěžovateli jako právnické osobě zřízené zvláštním zákonem (tj. zákonem o fondu) možné vyměřit odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu dle § 44a odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel.

[11] Z § 54 odst. 1 zákona o majetku státu žalovaný dovozuje, že na stěžovatele dopadají příslušná ustanovení rozpočtových pravidel pro organizační složky státu, týkající se odvodu za porušení rozpočtové kázně, čímž se ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Cituje též z důvodové zprávy k zákonu, podle níž citované ustanovení „[p]onechává těmto státním organizacím prozatím nadále postavení právnických osob; v zájmu sjednocení režimu hospodaření s majetkem státu však jejich dosavadní vztah k majetku státu mající podobu práva hospodaření podle dosavadních předpisů **uzpůsobuje v nezbytné míře systému hospodaření, který je primárně určen pro organizační složky**“ (důraz přidal žalovaný).

[12] Žalovaný se také vyjadřuje k argumentu stěžovatele, že zvláštními předpisy předvídanými v citovaném § 54 odst. 1 zákona o majetku státu se míní zákon o fondu. Tento zákon podle žalovaného v podstatě jen vymezuje účel, na který mohou být prostředky stěžovatele použity, samotné zásady jeho hospodaření však neupravuje. Ty lze nalézt právě v rozpočtových pravidlech, které orgány daňové správy na stěžovatele aplikovaly.

[13] Žalovaný se též neztotožňuje s tvrzením stěžovatele, že odvodem dochází k odčerpání jeho prostředků do státního rozpočtu. Zde zdůrazňuje, že podmínkou pro odvod je neoprávněné použití peněžních prostředků dle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel. Samotné užití peněžních prostředků je plně v dispozici stěžovatele; jen on sám může způsobit jejich neoprávněné použití.

[14] Na vyjádření žalovaného reagoval stěžovatel replikou. Souhlasí s vymezením předmětu sporu, jak jej předestřel žalovaný. Odmítá však tvrzení, že kdyby nemohl být aplikován odvod prostředků za porušení rozpočtové kázně, mohl by s prostředky nakládat svévolně. Stěžovatel podléhá kontrolám a auditům mnoha subjektů: Ministerstva životního prostředí, Ministerstva financí a Nejvyššího kontrolního úřadu. V případě programu spolufinancovaného z prostředků Evropské unie vystupuje stěžovatel jako zprostředkující subjekt a podléhá auditům Ministerstva financí, Evropské komise a Evropského účetního dvora.

[15] Žalovaný na posledně uvedené vyjádření reagoval duplikou, v níž připouští, že stěžovatelovy peněžní prostředky nejsou součástí státního rozpočtu ani mu nebyly ze státního rozpočtu poskytnuty. Žalovaný však zdůrazňuje, že nic takového ani netvrdil. Tato argumentace stěžovatele není dle žalovaného relevantní, významné je pouze to, že stěžovatel hospodáří s „jinými prostředky státu“ ve smyslu § 3 písm. c) rozpočtových pravidel.

[16] Žalovaný též připouští, že § 44 odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel výslovně neumožňuje uložit státnímu fondu (tedy i stěžovateli) odvod za porušení rozpočtové kázně, avšak právní normu je nutné dle žalovaného dovodit výkladem příslušných právních předpisů – v této souvislosti odkazuje na již zmiňovaný § 54 odst. 1 zákona o majetku státu.

[17] Nejvyšší správní soud hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu 102 s. ř. s. přípustná a za stěžovatele jedná osoba s příslušným vysokoškolským vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Napadený rozsudek Nejvyšší správní soud přezkoumal v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] V projednávané věci je předmětem sporu řešení jedné právní otázky, totiž zda příslušná právní úprava rozpočtových pravidel a zákona o majetku státu umožňuje, aby orgány daňové správy uložily stěžovateli jako státnímu fondu, jenž byl zřízen zvláštním zákonem, odvod za porušení rozpočtové kázně, jako by fond byl organizační složkou státu. Je přitom nesporné, že stěžovatel se porušení rozpočtové kázně v souvislosti se zadáváním určité veřejné zakázky dopustil. Účastníci řízení se též shodují v tom, jaká ustanovení zákonů na věc dopadají, avšak neshodují se v tom, zda z nich lze či nelze dovodit pravomoc ukládat odvod za porušení rozpočtové kázně právě stěžovateli.

[20] Pro úplnost Nejvyšší správní soud poznamenává, že veškerá kasační argumentace směřuje vůči povinnosti stěžovatele uhradit odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu, netýká se však jemu uložené povinnosti k zaplacení odvodu do Národního fondu. Jelikož obsah kasační stížnosti do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale logicky i obsah rozsudku soudu, proto se také Nejvyšší správní soud v níže uvedeném právním posouzení věci nezabývá otázkou odvodu za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu.

[21] Podle § 44 odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel je porušením rozpočtové kázně (mimo jiné) *neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu a jiných peněžních prostředků státu*. Podle § 3 písm. c) rozpočtových pravidel se *jinými peněžními prostředky státu* rozumí *peněžní prostředky státních finančních aktiv, příspěvkových organizací, státních fondů a fondů organizačních složek státu*. Podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel *neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, se rozumí jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost*

pokračování

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.

[22] Podle § 28 odst. 3 rozpočtových pravidel *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] Podle § 44a odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel *organizační složka státu, která porušila rozpočtovou kázeň, je povinná 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) (tj. ostatní rozpočtové prostředky státu).*

[24] Podle § 54 odst. 1 zákona o majetku státu *státní příspěvkové organizace zřízené, popřípadě řízené podle dosavadních předpisů ústředními orgány, okresními úřady a školskými úřady a dále Konsolidační banka Praha, státní peněžní ústav, a jiné státní organizace zřízené (založené) na základě zvláštního právního předpisu nebo zvláštním právním předpisem, které ve vztahu k majetku dosud vykonávaly právo hospodaření, popřípadě právo společného hospodaření podle dosavadních předpisů anebo které budou ještě obdobně zřízeny (založeny), (dále jen "organizace"), jsou právníckými osobami a hospodaří s majetkem (§ 8). Při tom se řídí zvláštními právními předpisy a těmi ustanoveními tohoto zákona, která se vztahují na organizační složky příslušné hospodařit s majetkem podle § 9, nejde-li o úkony vyhrazené pouze ministerstvům.*

[25] Zákon o fondu otázku, která je předmětem sporu (viz odstavec [19] shora), neupravuje.

[26] Stěžovatel připouští, že se dopustil porušení rozpočtové kázně ve smyslu zákonných definic dle § 3 písm. c) a e) rozpočtových pravidel. Má však za to, že ani přes tuto skutečnost ho nemohou orgány finanční správy postihnout odvodem za porušení rozpočtové kázně. Stěžovatel v zásadě vychází z následující úvahy. Ustanovení § 28 odst. 3 rozpočtových pravidel stanoví, že státní fond (tedy i stěžovatel) má postavení organizační složky státu **pouze ve vztahu k výdajům financovaným dotací ze státního rozpočtu.** Argumentem *a contrario* dospívá k tomu, že ohledně všech ostatních prostředků, tedy „vlastních“ prostředků fondu, na něj nelze žádná ustanovení týkající se organizačních složek státu aplikovat. Uvedené podle stěžovatele podporuje i mlčení zákona o fondu, jenž žádné takové pravidlo (tedy aplikaci pravidel pro organizační složky státu či přímo povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně) nezná.

[27] Žalovaný a shodně též městský soud v napadeném rozsudku nerozporují chybějící výslovnou úpravu rozpočtových pravidel, nicméně mají za to, že se na stěžovatele jako státní fond musejí aplikovat ustanovení rozpočtových pravidel o organizačních složkách státu podle § 54 odst. 1 zákona o majetku státu, jenž rozšiřuje dopad pravidel pro organizační složky i na *jiné státní organizace zřízené (založené) na základě zvláštního právního předpisu nebo zvláštním právním předpisem.*

[28] Nejvyšší správní soud přisvědčuje výše uvedenému názoru stěžovatele, a to z následujících důvodů.

[29] Stěžovatel jako státní fond je právnickou osobou a není organizační složkou státu, tedy složkou bez právní subjektivity. Ke shodnému závěru Nejvyšší správní soud dospěl též v rozsudku ze dne 18. 4. 2013, č. j. 6 As 72/2012 – 31 (všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz). K tomu, aby byla založena pravomoc orgánů daňové správy uložit stěžovateli povinnost stejným způsobem, jako kdyby stěžovatel byl organizační složkou státu, by zde muselo existovat ustanovení zákona, které by takovou aplikaci zákona předvíдалo.

[30] Stěžovatel tvrdí, že takové ustanovení zde není. Žalovaný a krajský soud naopak mají za to, že takovým ustanovením je výše citovaný § 54 odst. 1 zákona o majetku státu. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že toto ustanovení (a ani žádné jiné) uvedenou pravomoc k uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně státním fondům nezakládá, protože (1) rozsah aplikace pravidel pro organizační složky státu přímo upravuje § 28 odst. 3 rozpočtových pravidel a (2) § 54 odst. 1 zákona o majetku státu výslovně neupravuje užití rozpočtových pravidel na stěžovatele a kromě toho ze své povahy sleduje jiný účel.

[31] K důvodu sub (1) kasační soud uvádí, že rozpočtová pravidla přímo upravují postavení státních fondů ve vztahu k materii upravené přímo tímto zákonem v § 28 pod příznačnou rubrikou „*Státní fondy*“. Právě v odstavci 3 tohoto ustanovení je obsaženo výslovné pravidlo (na něž správně poukazuje stěžovatel), za jakých okolností se na státní fond pohlíží jako na organizační složku státu, či – slovy zákona – za jakých okolností se na státní fond vztahují *právní předpisy upravující hospodaření organizačních složek státu*. Podmínkou jejich aplikace je, aby byly *správní výdaje státního fondu financovány z dotací ze státního rozpočtu*.

[32] V posuzovaném případě je přitom nesporné, že se o takovou situaci nejedná, neboť příslušné výdaje, jichž se týká odvod za porušení rozpočtové kázně, **nebyly** financovány dotací ze státního rozpočtu. Potom však pro veškeré jiné výdaje platí – dle výše zmíněného argumentu *a contrario* – pravidlo opačné, totiž že se na státní fondy *právní předpisy o hospodaření organizačních složek státu* (míněno rozpočtová pravidla a předpisy provádějící) neuplatní.

[33] Důvodová zpráva k § 28 rozpočtových pravidel lakonicky uvádí, že „[d]ůvodem existence fondu je, aby určité druhy příjmů byly použitelné jen na určitý druh výdajů a nemohly být použity k jiným účelům“. Jinak řečeno, vlastním důvodem existence a zvláštní právní formy fondu (tedy i stěžovatele) je účelovost určení jeho příjmů a výdajů. Tyto položky nemají být „míseny“ s jinými běžnými a účelově neurčenými položkami státního rozpočtu. Důvodová zpráva pak vhodně dodává, že „[p]okud státní rozpočet hradí *správní výdaje fondu*, měly by být tyto výdaje na srovnatelné úrovni s výdaji státní správy“. Opět zde ale platí, že toto pravidlo se uplatní **právě jen na tento typ výdajů a na žádný jiný**.

[34] Co se týče důvodu sub (2) výše, žalovaný a shodně s ním i městský soud se v napadeném rozsudku se snaží překlenout chybějící výslovnou úpravu rozpočtových pravidel (viz výše) odkazem na § 54 odst. 1 zákona o majetku státu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tento odkaz je nesprávný (z důvodů, které budou dále rozvedeny), nicméně je do určité míry pochopitelný, neboť jak rozpočtová pravidla, tak i zákon o majetku státu

pokračování

upravují příbuznou problematiku *hospodaření* státu, jeho organizačních složek a dalších, státem kontrolovaných osob a organizací. Široký pojem *hospodaření* je však třeba vnímat diferencovaně ve vztahu ke každému z těchto zákonů. Rozpočtová pravidla totiž upravují především **fiskální stránku** hospodaření, tj. hospodaření s peněžními prostředky zejména prostřednictvím státního rozpočtu (§ 1 rozpočtových pravidel).

[35] Zákon o majetku státu se také týká hospodaření státu a jeho organizačních složek, nicméně zde vystupuje do popředí jiný charakter „*hospodaření*“ – **těžištěm je hospodaření ve smyslu správy majetku a nakládání s majetkem státu bez ohledu na povahu či likviditu takového majetku**. Shodně judikoval též Nejvyšší soud v usnesení ze dne 26. 8. 2012, sp. zn. 3 Cdo 181/2011, neboť konstatoval, že „[o]rganizační složky s vymezenými částmi státního majetku nejen hospodaří, ale i nakládají (ve vztahu k jiným subjektům i uvnitř soustavy organizačních složek), a to způsoby a za podmínek stanovených zákonem č. 219/2000 Sb. (§ 9 odst. 1).“

[36] Do oboru působnosti zákona o majetku státu budou patřit nejen peněžní prostředky, ale veškerý další majetek včetně věcí a nehmotných statků. Zákon o majetku státu je tedy orientován do velké míry „transakčně“, protože upravuje zejména nakládání s majetkem, právní jednání státu (respektive jeho organizačních složek) navenek, čili *vystupování státu v právních vztazích* (§ 1 zákona o majetku státu). Zákon o majetku státu je tedy doplněním rozpočtových pravidel, jejichž působnost je *de facto* omezena na fiskální sféru.

[37] Z výše uvedeného také plyne, že pravidla jednoho zákona nelze mechanicky přenášet do „prostředí“ zákona druhého. To platí i o odkazovaném § 54 odst. 1 zákona o majetku státu. Toto ustanovení je systematicky zařazeno mezi „*ustanovení přechodná, zrušovací a závěrečná*“ části páté tohoto zákona. Je označeno rubrikou „*Postavení ostatních státních organizací*“ a jeho primárním účelem je upravit určité intertemporální otázky, vyvstálé v souvislosti s přijetím zákona o majetku státu. Samotné ustanovení pak stanoví, že tam uvedené existující organizace a osoby se považují ode dne účinnosti zákona za organizační složky státu pro účely tohoto zákona.

[38] Není na překážku, že toto ustanovení výslovně neužívá posledně uvedené formulace („pro účely tohoto zákona“); postačuje totiž, že jeho aplikace na režim zákona o majetku státu je patrná z jeho systematického zařazení do přechodných ustanovení i z jeho výslovných odkazů na konkrétní ustanovení zákona o majetku státu (§ 3, § 8 a § 9). Naopak uvedené ustanovení nestanoví a nemůže stanovit obecné pravidlo přesahující do působnosti zákona jiného (rozpočtových pravidel), které by bez dalšího do budoucna podřídilo veškeré vyjmenované osoby a organizace (včetně státních fondů, a tedy i stěžovatele) režimu organizačních složek státu, a to dokonce navzdory tomu, že pro státní fondy je obsažena vlastní speciální úprava v citovaném § 28 odst. 3 rozpočtových pravidel. Opačný výklad by vedl k tomu, že § 28 odst. 3 rozpočtových pravidel by se *de facto* stal obsoletním ustanovením.

[39] Jinak řečeno, mocí zkoumaného přechodného ustanovení se tam vyjmenované osoby a organizace nestávají organizačními složkami státu bez dalšího. Organizační složka státu totiž není právnickou osobou (§ 3 odst. 2 zákona o majetku státu), nemá právní osobnost, a proto není obecně nadána právní subjektivitou. Naopak osoby a organizace

určené v § 54 odst. 1 zákona o majetku státu si zásadně zachovávají svoji povahu a právní osobnost, pouze se pro ně užijí pravidla pro hospodaření s majetkem (tj. zejména pro nakládání s ním) stanovené zákonem o majetku státu.

[40] Žalovaný zdůrazňuje z důvodové zprávy k zákonu o majetku státu tu pasáž, podle níž § 54 odst. 1 tohoto zákona „[u]způsobuje [tam určené osoby a organizace] *v nezbytné míře systému hospodaření, který je primárně určen pro organizační složky*.“ Jak je uvedeno výše, s tímto tvrzením kasační soud zcela souhlasí, ovšem s tím, že pojem „hospodaření“ je nutno chápat právě v kontextu zákona o majetku státu, jak bylo vyloženo.

[41] Nejvyšší správní soud též odkazuje i na formulace skutkových podstat, za jejichž splnění může správce daně uložit odvod za porušení rozpočtové kázně. Ty se týkají buď *organizačních složek státu* (§ 44a odst. 1 rozpočtových pravidel, na něž se odvolává též žalovaný a jež aplikoval na stěžovatele), *příspěvkových organizací* (§ 44a odst. 2 rozpočtových pravidel), anebo *fyzických osob nebo právnických osob jiných než stát*. Stěžovatel jako státní fond zřízený příslušným zákonem má vlastní právní subjektivitu, odlišnou od právní subjektivity státu (který je „reprezentován“ svými příslušnými organizačními složkami), a není zde rozhodné, že je zřízen státem a je právnickou osobou (veřejného práva). Protože je osobou odlišnou od státu, může mu být uložen odvod pouze za podmínek, kdy byla naplněna posledně uvedená skutková podstata § 44a odst. 3 rozpočtových pravidel, ledaže se jedná o výdaje fondu financované z dotací ze státního rozpočtu.

[42] Výše uvedené vyplývá z bezrozporného znění zkoumaných zákonných ustanovení a je nerozhodné, zda výsledkem takto stanovených pravidel může být určité „výhodnější“ postavení stěžovatele jako státního fondu ve srovnání s jinými státními entitami. V tomto ohledu je třeba připomenout, že dle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu odvod za porušení rozpočtové kázně není sankcí za porušení právní povinnosti, ale je jen fiskálním či reparačním opatřením.

[43] To potvrzuje například i rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018 – 65, který s odvoláním na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. 29 ICdo 3/2016, č. 69/2019 Sb. NS., uvedl, že „[o]dvod má povahu primárně reparační“ a souhlasně citoval z posledně uvedeného usnesení Nejvyššího soudu tu pasáž, podle níž jde v případě odvodu o „[n]avrácení toho, co bylo dlužníku poskytnuto nenávratně jen pro případ, že dodrží podmínky, k nimž se zavázal. Ještě jinak řečeno, jde o to, aby dlužník vrátil to, co obdržel, jelikož nedodržel to, k čemu se zavázal (co nabídl jako 'protihodnotu' dotace, respektive co přislíbil dodržet, aby byl naplněn účel poskytnuté dotace).“

[44] Vzhledem k výše naznačené reparační povaze odvodu za porušení rozpočtové kázně se Nejvyšší správní soud též ztotožňuje s názorem stěžovatele, že uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně by nevedlo k obvyklému a zákonem předvídanému výsledku, totiž že peněžní prostředky jsou vráceny do rozpočtu, ze kterého byly poskytnuty. Pokud by totiž byly odvodem odčerpány „vlastní“ prostředky stěžovatele jako státního fondu a státní rozpočet, respektive Národní fond, by se takto „obohatili“ na úkor stěžovatele, reparační funkce odvodu by tím byla popřena a naopak by odvod představoval faktickou finanční sankci stěžovateli.

pokračování

[45] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nezákonný, a proto jej zrušil dle § 110 odst. 1, věty první s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku). Věc však městskému soudu nevrátil k dalšímu řízení, jelikož současně rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. (výrok II. tohoto rozsudku). Pro zrušení rozhodnutí žalovaného totiž byly podmínky již před městským soudem, respektive městskému soudu by v dalším řízení s ohledem na závazný právní názor zdejšího soudu nezbylo, než rozhodnutí žalovaného zrušit. Dle § 78 odst. 4 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dle § 78 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v odůvodnění tohoto rozsudku (viz následující odstavce).

[46] Nejvyšší správní soud shrnuje, že stěžovateli nelze uložit odvod za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 1 rozpočtových pravidel, jako kdyby byl organizační složkou státu, ledaže by bylo prokázáno, že se jedná o výdaje financované dotací ze státního rozpočtu. Tuto skutečnost je žalovaný povinen zohlednit ve svém rozhodnutí.

[47] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského (respektive městského) soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského (respektive městského) soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 – 98).

[48] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a řízení o žalobě mezi účastníky Nejvyšší správní soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, náleží mu právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Jelikož však z obsahu spisů nevyplývalo, že by stěžovateli vznikly nějaké náklady, které by přesahovaly rozsah jeho běžné úřední činnosti, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že se mu nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 19. února 2021

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu