



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Česká centrála cestovního ruchu – CzechTourism**, se sídlem Vinohradská 1896/46, Praha 2, zastoupená JUDr. Mojmírem Přívarou, advokátem se sídlem Kovářská 1253/4, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2017, čj. 49373/17/5000-10470-700290, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2021, čj. 5 Af 2/2018-30,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“) vyměřil platebním výměrem ze dne 25. 8. 2016, čj. 6444841/16/2000-31473-107766 (dále jen „platební výměr“), žalobkyni povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně ve výši 3 074 995 Kč. Žalovaný k odvolání žalobkyně tento platební výměr potvrdil výše označeným rozhodnutím.

[2] Porušení rozpočtové kázně spočívalo v tom, že žalobkyně mezi lety 2011 až 2015 uzavřela se společností Agentura REDIT, s. r. o., čtyři smlouvy jako zakázky malého rozsahu a jednu objednávku v celkové výši 6 598 515 Kč. Vzhledem k tomu, že předmět

smluv a také objednávky byl stále stejný (služby spojené s distribucí tištěných, výstavních a reklamních materiálů) a požadované služby tedy nesly charakter věcné, časové a místní souvislosti, měla žalobkyně všechny tyto zakázky zadat jako jednu veřejnou zakázku. Dále žalobkyně pochybila v tom, že 20. 2. 2012 uzavřela se společností ČMÚD – Český a moravský účetní dvůr, s. r. o., rámcovou smlouvu o zajišťování interního auditu ve výši 1 425 366 Kč a 10. 11. 2014 smlouvu o dílo o výkonu interního auditu formou outsourcingu v průběhu roku 2015, podle níž už však plněno nebylo. Uvedené služby interního auditu si ovšem měla zajistit sama vlastními prostředky.

[3] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného zamítl s tím, že žalobkyně v ní pouze opakuje námitky uplatňované již ve správním řízení, s nimiž se žalovaný vypořádal. Žalobkyně tyto závěry žalovaného dále nevyvrací a s jednotlivými úvahami správních orgánů přímo nepolemizuje, což soudu neumožňuje, aby působil jako arbitr mezi konkurujícími argumenty. Role soudu proto spočívala v přezkumu, zda jsou úvahy žalovaného racionální a logicky soudržné, přičemž žádné deficity v tomto směru neshledal.

[4] Ke stěžejní námitce spočívající v tom, že žalovaný nerespektoval přiměřenost uloženého odvodu za porušení rozpočtové kázně, městský soud konstatoval následující. Žalovaný uvedl, že při ukládání odvodu vyšel z metodického pokynu Generálního finančního ředitelství č. GFŘ-D-27 ze dne 31. 3. 2016 (dále jako „metodický pokyn“), který směřuje k tomu, aby v případě porušení rozpočtové kázně byly skutkově obdobné případy rozhodovány obdobně. Prvním pochybením, tedy rozdělením předmětu veřejné zakázky, žalobkyně snížila její předpokládanou hodnotu pod finanční limity stanovené § 12 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“). Úhradou faktur dodavateli vybranému v zadávacím řízení v rozporu s tímto zákonem došlo podle § 3 písm. e) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), k neoprávněnému použití jiných peněžních prostředků státu, a tím k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. a) téhož zákona. V čl. 1 odst. 3 přílohy metodického pokynu je za neoprávněné dělení předmětu plnění přímo stanoven odvod v rozpětí 25–50 % z částky použité na financování posuzované zakázky. Správní orgány stanovily výši odvodu na dolní hranici rozpětí (ve výši 25 %) proto, že poskytnuté peněžní prostředky byly vynaloženy účelně, na úhradu služeb, které byly objektivně potřebné k činnosti žalobkyně. Městský soud se s tímto hodnocením ztotožnil.

[5] Druhé pochybení žalobkyně spočívalo v tom, že v rozporu s § 28 a § 29 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole (dále jen „zákon o finanční kontrole“) provedla audit externí obchodní společnost, nikoli vlastní zaměstnanci žalobkyně, čímž došlo k neoprávněnému použití peněžních prostředků státu ve výši 1 425 366 Kč. Byla tedy porušena rozpočtová kázeň dle § 44 odst. 1 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech. Odvod za porušení rozpočtové kázně v ostatních případech činí částku, v jaké byla rozpočtová kázeň porušena. V posuzovaném případě lze částku konkrétně vyčíslit, a není tedy možné aplikovat žalobkyní požadovaný princip proporcionality. Žalovaný nesouhlasil s žalobkyní v tom, že správce daně měl řešit objektivní důvody pro zajištění služeb interního auditu externí společností, a to nedostatečné personální zajištění kvalifikovanými zaměstnanci. Protože je žalobkyně příspěvkovou organizací zřízenou Ministerstvem pro místní rozvoj, stanovuje jí povinnost zajistit interní audit vlastními

pokračování

odpovědnými zaměstnanci zákon o finanční kontrole. Vzhledem k tomu, že tyto úvahy jsou podle soudu racionální, logicky soudržné a žalobkyně je v žalobě nijak konkrétně nevyvrací, soud shledal i druhou žalobní námitku nedůvodnou.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) poměrně stručnou kasační stížnost. V ní namítá, že vytýkané jednání spočívající ve zmiňovaném uzavření čtyř smluv a jedné objednávky nemohlo být nezákonné, protože účel dotace byl naplněn a poskytnuté prostředky byly použity na úhradu nákladů přímo souvisejících s realizací dotovaného projektu. Případně nelze považovat za zákonné stanovení odvodu. Dále upozorňuje na to, že se městský soud nevypořádal s její námitkou proporcionality. Stanovení odvodu v konkrétní výši musí obsahovat posouzení rozsahu porušení rozpočtové kázně zejména s ohledem na splnění účelu dotace a hodnotit všechny okolnosti případu a jejich dopad na výši stanoveného odvodu řádně odůvodnit. Městský soud se dále k otázce možných likvidačních důsledků odvodu vyjádřil pouze tak, že stěžovatelka je příspěvkovou organizací. Takový přístup je diskriminační a nezákonný, protože pro něj soud nepředložil žádný důvod. Žalovaný se nevypořádal ani s tím, že stěžovatelka neměla dostatečný počet kvalifikovaných zaměstnanců a je mj. v souladu se zásadou proporcionality, aby si v takové situaci interní audit obstarala jinak.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření nejdříve rekapituluje průběh správního řízení. Co se týče kasační stížnosti, námitky stěžovatelky podle něj korespondují s námitkami odvolacími a žalobními. Otázkou proporcionality se městský soud zabýval, navíc v bodě 16 odkázal na odůvodnění platebního výměru a rozhodnutí žalovaného. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu nadto stěžovatelka nemůže předpokládat, že v případě obecně formulovaných námitek za ni bude soud spekulativně domýšlet další argumenty či vybírat skutečnosti, které žalobu podporují. Je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou, není praktické ani časově úsporné opakovat totéž. Je naopak vhodné si tyto správné závěry přisvojit souhlasnou poznámkou.

[8] K námitce o zákonnosti vytýkaného jednání žalobkyně žalovaný odkázal na str. 5–7 (svého) napadeného rozhodnutí, kde se touto otázkou zabýval. Zadavatel je oprávněn stanovit předmět veřejné zakázky (požadované plnění) podle vlastního rozhodnutí, je však vždy povinen dodržet pravidlo zákazu dělení veřejné zakázky, pokud by v důsledku toho došlo ke snížení předpokládané hodnoty pod finanční limity stanovené v § 12 zákona o veřejných zakázkách. Odkazuje také na § 13 odst. 8 tohoto zákona, podle něž je zadavatel povinen také určitým způsobem předvídat pořizované dodávky, služby nebo stavební práce, a tedy již do budoucna počítat při vymezení předmětu veřejné zakázky s tím, aby zpětně nemohlo být vyhodnoceno, že došlo k jednání v rozporu s § 13 odst. 3 zákona o veřejných zakázkách. Samotné konstatování naplnění účelu dotace tedy není s to zpochybnit zákonné uložení odvodu, jež žalovaný dále podrobně odůvodňuje. Upozorňuje také na to, že stěžovatelka neuvádí žádnou konkrétní argumentaci, z níž by mělo vyplývat, že posouzení zásady proporcionality a uložení odvodu bylo nezákonné. To, že jednání stěžovatelky nebylo účelové a že služba byla poskytnuta odborně a za příznivou cenu,

žalovaný zohlednil v odůvodnění výše stanoveného odvodu na dolní hranici sazby stanovené metodickým pokynem.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Stěžovatelka tvrdí, že se městský soud nevypořádal s námitkou týkající se otázky aplikace zásady proporcionality stanovené výše odvodu za porušení rozpočtové kázně v podobě nedovoleného dělení veřejné zakázky; jakož i, že městský soud svůj závěr o tom, že odvod pro stěžovatelku nemá likvidační charakter, nepodložil žádným argumentem.

[11] Nebylo-li by z odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval právní argumentaci stěžovatelky v žalobě za důvodnou a proč její žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, bylo by nutné pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a to zejména tehdy, pokud by šlo o právní argumentaci, na níž 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 (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[12] Městský soud se otázkou zásady proporcionality v této souvislosti zabýval v bodech 14-16, v části o (případném) sankčním charakteru odvodu pak v bodě 17 rozsudku. Rekapituloval, jak přiměřenost odvodu posoudil žalovaný. Ten vyšel z metodického pokynu sloužícího k tomu, aby u skutkově obdobných případů byly odvody stanovovány ve srovnatelné výši. Městský soud konstatoval, že takový postup je transparentní a přispívá k zachování materiální ekvity a principu předvídatelnosti. V příloze tohoto metodického pokynu je pak v čl. I odst. 3 pro neoprávněné dělení předmětu plnění stanoven odvod v rozpětí 25–50 % částky použité na financování zakázky. Žalovaný rozhodl, že výše odvodu bude činit 25 %, přičemž přihlédl zejména k tomu, že poskytnuté prostředky byly vynaloženy účelně. Přestože městský soud současně konstatoval, že dělení předmětu zakázky tak, aby byla snížena její předpokládaná hodnota pod limity stanovené v § 12 zákona o veřejných zakázkách, představuje pochybení závažné, se stanovením výše odvodu se ztotožnil, neboť nedošlo ke zneužití peněžních prostředků. V podrobnostech pak odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud má takové odůvodnění ve vztahu k námitce týkající se výše stanoveného odvodu za dostačující. Jestliže se stěžovatelka domnívá, že měli žalovaný či městský soud nějakou okolnost významnou pro stanovení odvodu opomenout, mohla ji v kasační stížnosti konkrétně uvést. Mohla tedy proti výše uvedeným závěrům uplatnit věcnou argumentaci, což ale neučinila.

[13] Nejvyšší správní soud má rovněž za to, že městský soud reagoval i na velice obecně vytýkané sankční vlastnosti odvodu. Konstatoval, že odvody za porušení rozpočtové kázně sankční charakter nemají, protože se do státního rozpočtu vrací pouze ty prostředky (jejich část), které byly vynaloženy v rozporu se stanovenými podmínkami, tady v rozporu se zákonem o veřejných zakázkách. To odpovídá právnímu názoru zastávanému judikaturou Nejvyššího správního soudu. Podle ní odvod za porušení rozpočtové kázně nesměruje k potrestání příjemce, nýbrž k tomu, aby poskytovateli dotace bylo vráceno

pokračování

peněžité plnění (dotace nebo její část), na které příjemci dotace v konečném důsledku nevznikl nárok, jelikož nedodržel podmínky, za nichž mu dotace nebo její část měla být ponechána. Odvod má tedy primárně povahu reparační (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 15. 10. 2020, čj. 9 Afs 4/2018-65, body 44 a 46, a rozsudek Nejvyššího správního soudu a usnesení Nejvyššího soudu tam citovaná). Stěžovatelka v žalobě ani nyní v kasační stížnosti konkrétnější věcné výhrady, jimiž by se mohl Nejvyšší správní soud zabývat, neuplatnila.

[14] Není rovněž pravda, že městský soud svůj závěr o tom, že odvod pro stěžovatelku nemá likvidační charakter, nepodložil žádným argumentem, ani že by se nezabýval jeho případným sankčním charakterem. Pokud jde o likvidační účinky odvodu, v bodě 17 rozsudku městský soud skutečně uvádí, že v případě stěžovatelky jde o státní příspěvkovou organizaci napojenou na veřejné rozpočty, u níž lze stěží vést úvahy o jakémkoli likvidačním charakteru. Je současně nutno upozornit, že městský soud se zde vyjadřoval k námitce ve znění: *„Vedle skutečností, které jsou uvedeny shora, přistupují ještě další důležité okolnosti při stanovení výše odvodu, a to v souvislosti s dodržáním zásady proporcionality. Jedná se zejména o povahu odvodu jako likvidační sankce, což je nepřipustné“* (a námitku ve zcela totožném znění obsahuje i odvolání). Je tedy zřejmé, že šlo o námitku velmi obecnou. Městský soud nicméně danou námitku neodbyl jen výše uvedeným konstatováním, ale zabýval se i obecněji sankční vlastností odvodu (srov. bod [13] tohoto rozsudku). Stěžovatelka navíc nikdy neuvedla, proč ve svém případě považuje odvod za likvidační. Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka obdržela v letech 2011–2015, tedy v období, vzhledem k němuž byla prováděna daňová kontrola, příspěvky na neinvestiční činnost každoročně mezi 359 531 000 Kč a 391 713 000 Kč. I kdyby vzal soud jako příklad rok 2015 s nejnižším příspěvkem, tvoří z něj tento odvod 0,855 %. Stěžovatelka pak v kasační stížnosti neupřesňuje, proč by takový odvod měl pro ni být likvidační.

[15] Stěžovatelka nově dovozuje, že vytýkané jednání spočívající v dělení předmětu zakázky není vůbec nezákonné, protože účel dotace byl naplněn a poskytnuté prostředky byly vynaloženy na realizaci dotovaného projektu. Případně z tohoto důvodu není možné považovat za zákonné stanovení odvodu. Taková námitka je ovšem nepřipustná, protože ji stěžovatelka neuvedla v žalobě, ač mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). V žalobě tyto skutečnosti stěžovatelka sice zmiňuje, ale pouze jako „polehčující okolnosti“, jinými slovy z nich nedovozuje zákonnost svého jednání, (tak činí až nyní), ale pouze nepřiměřenost odvodu.

[16] Námitka, že se žalovaný nevypořádal se skutečností nedostatečného počtu kvalifikovaných zaměstnanců pro provedení interního auditu a s otázkou proporcionality odvodu s tím související, je také nepřipustná. Stěžovatelka jí totiž nijak nepolemizuje se závěry městského soudu (obsaženými zejm. v bodech 19 a 20 rozsudku) a její námitky nelze vyhodnotit ani jako setrvání na námitkách obsažených v žalobě, neboť městský soud se s hodnocením žalovaného nejen ztotožnil, ale také je rozvedl, což už však stěžovatelka v kasační stížnosti nereflektovala. Opakuje (téměř doslovně) pouze námitky obsažené v žalobě, aniž by městskému soudu cokoli vytýkala. Nejvyšší správní soud v této souvislosti opětovně připomíná, že stěžovatel musí v kasační stížnosti zásadně reagovat na argumentaci krajského (městského) soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které soud v napadeném rozhodnutí vyslovil, nesprávné. Kasační námitka nesměřující proti důvodům, na nichž je rozhodnutí městského soudu postaveno, je nepřipustná podle § 104

odst. 4 s. ř. s., neboť se opírá o jiné důvody, než ty uvedené v § 103 s. ř. s. (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, anebo rozsudek ze dne 26. 8. 2020, čj. 8 As 160/2018-42).

IV. Závěr a náklady řízení

[17] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*).

[18] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 17. ledna 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu