



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Česká republika - Justiční akademie**, Masarykovo náměstí 183/15, Kroměříž, zast. advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., Chodská 1366/9, Praha 2 - Vinohrady, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, Lazarská 15/7, Praha 1 - Nové Město, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2021, čj. 79683/20/7700-40470-010198, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2023, čj. 9 Af 3/2021-31,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] V nynější věci se NSS zabýval prominutím odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně, zejména otázkou dostatečného odůvodnění rozhodnutí, kterým Generální finanční ředitelství (žalovaný) nevyhovělo žádosti o prominutí [§ 44a odst. 12 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech].

I. Vymezení věci

[2] Žalobkyně (v řízení před NSS *stěžovatelka*) je organizační složka státu, instituce resortu spravedlnosti pro vzdělávání soudců a státních zástupců a dalších zaměstnanců resortu justice [§ 129 zákona č. 6/2002 Sb., o soudech, soudcích, přísedících a státní správě soudů (zákon o soudech a soudcích)].

[3] Víceru platebními výměry ze dne 28. 8. 2015 a 11. 9. 2015 vyměřil správce daně stěžovatelce několik odvodů, penále a tzv. dopočtů penále za různá porušení rozpočtové kázně. Stěžovatelka následně požádala žalovaného o prominutí uložených plnění [§ 44a

odst. 12 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (rozpočtová pravidla)]. Žalovaný rozhodnutím z léta roku 2016 stěžovatelce částečně vyhověl. Toto rozhodnutí však v létě roku 2020 v části, ve které žalobkyni nevyhověl, zrušil městský soud a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2020, čj. 8 Af 67/2016-50). Městský soud napoprvé dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného bylo částečně nepřezkoumatelné, protože žalovaný nedostatečně vysvětlil, proč stěžovatelce uložená plnění neprominul. V nyní přezkoumávaném rozhodnutí žalovaný setrval na svém původním závěru a v rozsahu, ve kterém mu městský soud vrátil věc k dalšímu řízení, stěžovatelce odvodů, penále a dopočty penále opět neprominul. Proti rozhodnutí žalovaného se stěžovatelka i napodruhé bránila u městského soudu, který tentokrát její žalobu zamítl. Městský soud nyní dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je odůvodněno dostatečně.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku městského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost. Stěžovatelka především tvrdí, že v řízení o prominutí odvodu žalovaný nesmí přezkoumávat naplnění skutkových podstat porušení rozpočtové kázně, neboť tuto otázku rozhodl již správce daně v řízení o vyměření odvodu. Ačkoli městský soud ve svém rozsudku k tomuto závěru správně dospěl, neřídil se jím a potvrdil rozhodnutí žalovaného, který se v rozhodnutí zabýval právě touto otázkou, namísto hodnocení důvodů pro prominutí odvodů a penále. Naopak i v řízení o prominutí odvodů a penále se žalovaný musí zabývat závažností jednotlivých porušení rozpočtové kázně a ve svém rozhodnutí ji řádně zohlednit, což se však nyní nestalo. K tomu stěžovatelka konkrétně upozornila na čtyři případy porušení rozpočtové kázně, které žalovaný údajně chybně posoudil a toto chybné posouzení následně potvrdil i městský soud. Tyto čtyři případy i s konkrétní stěžovatelčinou argumentací NSS podrobněji popíše níže. V závěru kasační stížnosti stěžovatelka ještě namítla, že žalovaný vycházel z nesprávného pokynu k rozhodování ve věci žádostí o prominutí odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně. I tuto chybu městský soud nesprávně potvrdil.

[5] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný. Ve vyjádření setrval na závěrech svého rozhodnutí, souhlasil s posouzením věci městským soudem a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Především nesouhlasil se stěžovatelkou, že by se nezabýval důvody pro prominutí odvodů a penále. Porušení rozpočtové kázně naopak řádně podřadil pod jednotlivá ustanovení pokynu, zohlednil i stěžovatelkou předložené další důvody pro prominutí a celou věc dostatečně posoudil i odůvodnil. Vycházel rovněž ze správného, časově na věc použitelného pokynu.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] Kasační stížnost není důvodná.

K procesní subjektivitě stěžovatelky

[7] NSS předesílá, že stěžovatelka je organizační složkou státu (viz bod [2] shora). Organizační složka není právnickou osobou, její jednání je jednáním státu. V řízení před soudy vystupují organizační složky za stát jako jednotliví účastníci (§ 3 odst. 2, § 6 odst. 6

pokračování

zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích).

[8] Je sice pravda, že podle zákona má porušitel rozpočtové kázně při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu (§ 44a odst. 11 rozpočtových pravidel), zákon však vytváří omezenou subjektivitu organizační složky státu jen pro řízení o správě odvodů za porušení rozpočtové kázně. Rozhodnutím o odvodu a navazujícím rozhodnutím o penále (a stejně tak např. rozhodnutím o ne/prominutí odvodu či penále) je však na majetkových právech dotčen stát ve své pozici veřejnoprávní korporace, což se musí projevit též v jeho žalobní legitimaci. Omezená subjektivita organizační složky státu pro řízení podle rozpočtových pravidel nemá přesahy do procesní subjektivity v řízení před správními soudy ve smyslu § 33 odst. 2 s. ř. s. Proto NSS označil v záhlaví tohoto rozsudku stěžovatelku jako *Českou republiku – Justiční akademii* (shodně a více k tomu usnesení rozšířeného senátu ze dne 18. 2. 2020, čj. 8 Afs 128/2018-46, č. 4006/2020 Sb. NSS, body 60 a 61, opačně naopak rozsudek NSS ze dne 28. 11. 2018, čj. 9 Afs 365/2017-36, body 16 a 17, který byl ale cit. usnesením rozšířeného senátu výslovně popřeno). Pokud však městský soud označil stěžovatelku (v řízení před městským soudem žalobkyni) jako *Justiční akademii* (bez upřesnění, že žaluje v pozici státu), nejde v této specifické a výjimečné situaci o vadu s vlivem na zákonnost rozsudku (srov. k tomu postup rozšířeného senátu v citované a srovnatelné věci 8 Afs 128/2018 a na to navazující rozsudek ze dne 3. 6. 2020, čj. 8 Afs 128/2018-56).

Obecně k výkonu volného správního uvážení podle § 44a odst. 12 rozpočtových pravidel

[9] Podle § 44a odst. 12 rozpočtových pravidel žalovaný může z důvodů hodných zvláštního zřetele zcela nebo zčásti prominout odvod za porušení rozpočtové kázně nebo penále za prodlení s ním, s výjimkou odvodu neoprávněně použitých nebo zadržovaných peněžních prostředků podle § 44 odst. 2 písm. a) a b) nebo odvodu peněžních prostředků podle § 44 odst. 2 písm. i).

[10] Stěžovatelka souhlasí s ústředním závěrem městského soudu, podle kterého v řízení o prominutí odvodu a penále nemůže žalovaný znovu posuzovat porušení rozpočtové kázně (bod 35 napadeného rozsudku). S tímto závěrem souhlasí i NSS. Smyslem promíjení odvodů a penále není nahrazovat argumentaci, která náleží již do fáze samotného vyměření odvodu, resp. penále. Prominutí není možné vnímat jako další opravný prostředek proti vyměření odvodu a penále (rozsudky NSS ze dne 7. 3. 2019, čj. 10 Afs 65/2018-42, *Český Krumlov*, bod 53, či ze dne 28. 8. 2020, čj. 4 Afs 110/2020-51, *Karviná*, bod 14, i s odkazem na souhlasnou komentářovou literaturu).

[11] V řízení o prominutí odvodu nebo penále se žalovaný musí zabývat tím, jestli jsou dány důvody hodné zvláštního zřetele, pro které může zcela nebo zčásti prominout odvod nebo penále. Žalovaný v řízení o prominutí odvodu nebo penále však může přihlížet k přiměřenosti výše odvodu nebo penále vyměřeného již správcem daně. Žalovaný samozřejmě může neprominout odvod nebo penále s odůvodněním, že již správce daně vyměřil odvod nebo penále přiměřeně a daňový subjekt nepředložil takové důvody hodné zvláštního zřetele, které by odůvodnily jejich úplné či další prominutí.

[12] Dále NSS připomíná, že v případě rozhodování o prominutí odvodu nebo penále podle § 44a odst. 12 rozpočtových pravidel má žalovaný volné správní uvážení (arg.: žalovaný „může“, srov. již cit. 10 Afs 65/2018, *Český Krumlov*, bod 53). Soudní přezkum správního uvážení se omezuje na to, že správní soudy zkoumají, zda správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil (§ 78 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[13] To však neznamená, že žalovaný může rezignovat na odůvodnění svého rozhodnutí. Právě naopak, o to důkladněji musí posuzovat všechny podstatné skutkové okolnosti a o to pečlivěji popsat v odůvodnění všechny úvahy, které ho vedly k určitému závěru. Rozhodnutí založené na správním uvážení bude nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud nevysvětlí úvahy a kritéria při správním uvážení použitá (např. rozsudek ze dne 17. 2. 2011, čj. 1 As 105/2010-73, body 30 a 31). Ostatně první rozhodnutí žalovaného zrušil městský soud právě pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů (srov. bod [3] shora).

[14] Žalovaný současně v zájmu právní jistoty a jednoty rozhodování vydává vnitřní předpisy, tj. interní normativní akty (nazývané „pokyny“), kterými stanovuje jednotná pravidla pro posuzování žádostí. Z těchto pokynů se poté odvíjí legitimní očekávání daňových subjektů ohledně rozhodování o jimi uplatněných žádostech (10 Afs 65/2018, *Český Krumlov*, bod 54). A právě použitelnost pokynu na nynější věc stěžovatelka zpochybňuje (viz následující pasáž).

K časové působnosti vnitřního předpisu v nynějším případě

[15] Stěžovatelka namítla, že žalovaný a následně i městský soud postupovali podle nesprávného pokynu č. GFŘ-D-17 ze dne 29. 8. 2014, neboť měli postupovat podle novějšího pokynu č. GFŘ-D-46 ze dne 8. 1. 2020. V nynější věci se totiž nejedná o vyměření odvodu a penále, ale jejich prominutí. Prominutí je procesní institut, tudíž je v tomto řízení potřeba postupovat podle obecných procesních pravidel, tedy užít vždy pokynu žalovaného, který byl účinný v době rozhodování o žádosti o prominutí. Penále je podle stěžovatelky navíc trestní sankcí, proto je na něj i z toho důvodu potřeba užít pozdější (pro stěžovatelku příznivější) pokyn.

[16] NSS opakuje, že oba tzv. pokyny jsou vnitřním předpisem daňové správy, který má především sjednocovat praxi žalovaného a chránit právní jistotu daňových subjektů. Nejde tedy o obecně závazný právní předpis. Přesto lze se stěžovatelkou souhlasit, že na časovou působnost vnitřních předpisů lze použít (byť přiměřeně) stejná pravidla jako na časovou působnost právních předpisů (tzv. intertemporální pravidla).

[17] K samotné stěžovatelkou předestřené otázce NSS především říká, že prominutí odvodu nebo penále není čistě procesním institutem. NSS v minulosti již opakovaně uvedl, že rozhodnutí o prominutí daně, resp. odvodu, má hmotněprávní účinky a jeho vydáním zaniká daňová povinnost v prominuté výši (např. rozsudky NSS ze dne 22. 5. 2019, čj. 6 Afs 332/2018-22, *Liberec*, bod 21, a ze dne 26. 5. 2021, čj. 8 Afs 114/2019-52, *Chrastava*, č. 4213/2021 Sb. NSS, body 44 a 45).

[18] Důvodná není ani argumentace trestní povahou penále. Penále má vskutku trestní povahu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, *Odeř Agrar*,

pokračování

č. 3348/2016 Sb. NSS, bod 64, či usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 1. 2021, čj. 1 Afs 236/2019-83, č. 4141/2021 Sb. NSS, *Kovostroj Bohemia*, bod 50). V nynější věci však NSS neposuzuje řízení, ve kterém by správce daně vyměřil penále, ale posuzuje jeho prominutí. Proto se v nynějším případě nepoužije zásada, podle které by bylo třeba použít pozdější pokyn, pokud by byl pro stěžovatelku příznivější. Tato zásada se užívá při posuzování trestnosti činu a ukládání trestu za něj (srov. čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod), nikoli v řízení o prominutí odvodu a penále, které nelze vnímat jako řízení, ve kterém by žalovaný rozhodoval o nezákonnosti jednání daňového subjektu a trestu za něj.

[19] NSS tedy souhlasí s městským soudem, že pro nynější věc byl rozhodný pokyn č. GFŘ-D-17, který nabyl účinnosti dne 1. 9. 2014 a použil se na případy platebních výměrů na odvod vydaných do 31. 1. 2020 a v návaznosti na ně vydaných platebních výměrů na penále (srov. čl. V odst. 2 pokynu č. GFŘ-D-43, shodný princip lze nalézt též v čl. V odst. 3 ještě novějšího pokynu č. GFŘ-D-46). NSS tak souhlasí s bodem 56 napadeného rozsudku, ve kterém dospěl městský soud ke shodnému závěru. Nebylo tak ani třeba řešit, zda je nový pokyn pro stěžovatelku příznivější (jak bez bližších detailů říká stěžovatelka), či nikoli (jak říká ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný).

K prvnímu případu porušení rozpočtové kázně

[20] První případ porušení rozpočtové kázně, za který správce daně stěžovatelce uložil odvod a penále, spočíval v tom, že stěžovatelka jako zadavatel veřejné zakázky vybrala pro plnění této zakázky společnost, která nedoložila splnění jednoho z předepsaných kvalifikačních předpokladů – vítězná společnost neprokázala, že by v posledních pěti letech uskutečnila alespoň pět veřejných zakázek. Správce daně stěžovatelce uložil odvod ve výši 25 % z částky 672 000 Kč uhrazené za danou veřejnou zakázku z poskytnutých prostředků, tj. odvod ve výši 168 000 Kč a penále ve shodné výši. Stěžovatelka se dopustila porušení povinnosti postupovat při hodnocení nabídek transparentně a v souladu se zásadou rovného zacházení, za což pokyn umožňoval prominout odvod ve výši 25 %, s možností dalšího snížení na 10 % či 5 % v závislosti na závažnosti pochybení. Již správce daně stanovil při zohlednění přiměřenosti odvod ve výši 25 %, stěžovatelka se tak svou žádostí mohla pokoušet o snížení odvodu na 10 %, případně 5 %.

[21] V žádosti o prominutí odvodu a penále stěžovatelka uvedla, že chybný výběr dodavatele neměl žádný negativní vliv na dosažení cíle zakázky. Proti stěžovatelčině postupu nic nenamítalo ministerstvo spravedlnosti ani ministerstvo financí. Účel poskytnutí finančních prostředků byl splněn a prostředky byly použity výhradně k úhradě nákladů souvisejících s plněním zakázky. Nabídka vítězného uchazeče byla o 128 000 Kč nižší než nabídka druhého uchazeče v pořadí. Pozitivně dopadla i kontrolní zpráva.

[22] Městský soud se podle stěžovatelky nesprávně ztotožnil se závěrem žalovaného, podle kterého již správce daně při rozhodování o porušení rozpočtové kázně přihlédl k proporcionalitě uloženého odvodu a stanovil odvod ve výši 25 %, tudíž již není namístě měnit tuto částku v řízení o prominutí odvodu a část, případně celý odvod dále prominout. Městský soud však současně připustil, že žalovaný mohl v řízení o prominutí odvodu snížit odvod až na 5 %. Protože ještě existuje prostor pro snížení odvodu, trvá stěžovatelka na tom,

že se žalovaný musel zabývat možností snížení odvodu a nemohl jen uzavřít, že přiměřený odvod uložil již v řízení o jeho vyměření správce daně.

[23] Žalovaný se hodnocením skutečností pro prominutí odvodu zabýval na s. 6 svého rozhodnutí. Po zhodnocení všech skutečností dospěl k závěru, že odvod ve výši 25 %, který stanovil již správce daně, je přiměřený a není tedy dán další prostor pro jeho prominutí. Takovému postupu nemá NSS co vytknout. Není tedy pravda, jak tvrdí stěžovatelka, že by se žalovaný hodnocením skutečností pro prominutí odvodu nezabýval. Žalovaný se těmito skutečnostmi zabýval, pouze odvod již dále neprominul. Městský soud se hodnocením prvního případu porušení rozpočtové kázně a prominutím odvodu zabýval v bodu 40 rozsudku, přičemž dospěl ke shodnému závěru jako nyní NSS, námitka tedy není důvodná.

[24] Dále stěžovatelka kritizuje bod 40 rozsudku, kde městský soud reagoval na část žaloby, dle níž se žalovaný uchýlil ke spekulativním závěrům, že pochybení při veřejné zakázce mohlo mít vliv na počet uchazečů, kteří se přihlásili do zadávacího řízení. Ohledně této námitky prý městský soud nesprávně dospěl k závěru, že se stěžovatelka nepřipustně vrací k otázce závažnosti porušení rozpočtové kázně, kterou správce daně hodnotil již v řízení o porušení rozpočtové kázně a kterou tedy nelze v řízení o prominutí odvodu a penále hodnotit. Městský soud prý pouze uvedl, že o žádnou spekulaci nejde, nevysvětlil ale, jak mohlo opomenutí stěžovatelky vyžádat si jeden dokument ovlivnit počet účastníků zadávacího řízení a jimi nabízenou cenu.

[25] NSS zde souhlasí se stěžovatelkou, že městský soud pochybil, když shledal nepřipustnou stěžovatelčinu obranu proti závěru žalovaného, že její pochybení mohlo mít vliv na počet uchazečů. Tato skutečnost je jistě způsobilá ovlivnit hodnocení závažnosti stěžovatelčina pochybení, a proto je způsobilá ovlivnit i hodnocení výše prominutí odvodu. Proto se stěžovatelka v řízení před městským soudem mohla bránit proti tomuto závěru žalovaného. Z rozhodnutí žalovaného je navíc zřejmé, že sám žalovaný tuto skutečnost při hodnocení prominutí odvodu zohlednil, tím spíše nemůže být nepřipustná stěžovatelčina obrana proti takovému závěru.

[26] Současně s označením stěžovatelčiny obrany jako nepřipustné ovšem městský soud dodal, že ze skutkového stavu věci vyplývá, že závěr žalovaného, že pochybení mohlo ovlivnit počet účastníků zadávacího řízení a jimi nabízenou cenu, není žádnou spekulací a pochybení stěžovatelky ani nelze hodnotit jako pouhou formální chybu v zadávacím řízení. Ačkoli tedy městský soud původně stěžovatelčinu obranu označil jako nepřipustnou, její námitku v rozsudku ve skutečnosti vypořádal. S hodnocením městského soudu přitom NSS souhlasí. I podle NSS stěžovatelčino pochybení, kvůli kterému nepožadovala po vítězném dodavateli doložení jednoho z předepsaných kvalifikačních předpokladů, nebylo pouhou formální chybou, ale skutečně mohlo ovlivnit počet účastníků zadávacího řízení, a tedy i cenu finální vítězné nabídky. Lze si jednoduše představit, že pokud by stěžovatelka vůbec nepožadovala doložit plnění pěti veřejných zakázek v posledních pěti letech před vypsaním zadávacího řízení, mohly by se zadávacího řízení účastnit i další subjekty třeba i s nižší nabídkovou cenou. Závěr městského soudu tedy NSS musel korigovat, v jeho podstatě se však NSS s městským soudem shodl, a proto výše uvedené pochybení městského soudu nemohlo vyústit ve zrušení jeho rozsudku.

pokračování

Ke druhému případu porušení rozpočtové kázně

[27] Ve druhém případě stěžovatelka porušila rozpočtovou kázeň tím, že financovala podlahářské práce v jednom ze svých projektů z nesprávného bankovního účtu. Stěžovatelka se snažila své pochybení napravit a přeoslala finanční prostředky z bankovního účtu, ze kterého měla práce správně financovat, na bankovní účet, ze kterého je ve skutečnosti financovala, k tomuto převodu si však neobstarala příslušné povolení Ministerstva spravedlnosti. Správce daně stanovil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 1 % z částky zaplacené z jiného než stanoveného účtu, tj. 1 % z částky 232 098 Kč, tedy 2 321 Kč. Penále vyměřil správce daně ve shodné výši jako odvod.

[28] V žádosti o prominutí odvodu a penále stěžovatelka souhlasila, že k porušení rozpočtových pravidel došlo, na druhou stranu ale finanční prostředky použila výhradně k úhradě sjednaného projektu, tedy v souladu s jejich určením. Podle stěžovatelky není rozhodné, že finanční prostředky uhradila ze špatného účtu, ale podstatné je, že je použila přesně k tomu účelu, ke kterému měla. Úhrada ze špatného účtu by podle stěžovatelky vůbec neměla být zákonem o rozpočtových pravidlech sankcionována. Ohledně toho stěžovatelka odkázala na rozsudek NSS ze dne 12. 8. 2004, čj. 2 Afs 11/2004-73. Městský soud podle stěžovatelky i zde nesprávně souhlasil s odkazem žalovaného na předchozí řízení. Na konci bodu 42 napadeného rozsudku poté městský soud nesprávně uvedl, že se proti vyměřenému odvodu měla stěžovatelka bránit odvoláním proti platebnímu výměru. Z toho je prý zřejmé, že i městský soud směšoval dvě různá řízení.

[29] NSS opakuje, že smyslem promíjení odvodů a penále není nahrazovat úvahu, která náleží již do fáze samotného vyměření odvodu, resp. penále. Jejich prominutí není možné vnímat jako další opravný prostředek. Stěžovatelka samozřejmě není po obsahové stránce při formulaci své žádosti o prominutí odvodu ničím omezena, tudíž může uvádět jakékoli důvody pro prominutí odvodu. Jestliže však uvádí důvody, které uváděla či mohla uvádět již v odvolacím (vyměřovacím) řízení, vystavuje se riziku, že v případě, kdy již správce daně vyměřil odvod přiměřeně, bude její žádost v řízení o prominutí odvodu zamítnuta a žalovaný odvod dále nepromíne. Přesně taková situace nastala v nynějším případě. Z rekapitulace stěžovatelkou přednesených důvodů pro prominutí odvodu je zřejmé, že stěžovatelka nabídla pouze důvody, které mohla uvést již při samotném vyměření odvodu správcem daně, případně v odvolacím správním řízení proti dodatečnému platebnímu výměru. Jestliže tedy žalovaný v nynějším řízení dospěl k závěru, že již samotný odvod byl vyměřen přiměřeně (srov. s. 8 rozhodnutí žalovaného), a stěžovatelka v nynějším řízení předložila pouze takové důvody pro prominutí odvodu, které mohla uvést již ve vyměřovacím řízení, nemohla být v nynějším řízení s takovou argumentací úspěšná. To platí tím spíše, je-li odvod tak nízký, jako je tomu v nynějším případě.

[30] Stěžovatelka dále namítla, že v bodu 43 rozsudku městský soud nepřipustně doplnil odůvodnění rozhodnutí žalovaného, když dovodil, že pokyn žalovaného v daném případě snížení odvodu pod 1 % neumožňoval. Přitom sám městský soud uvedl, že žalovaný tuto úvahu do svého rozhodnutí nezahrnul. Úvaha městského soudu byla dle stěžovatelky navíc chybná. Daný pokyn totiž prominutí tohoto typu odvodu neupravuje, proto měl žalovaný použít vlastní úvahu. Není totiž možné, aby pokyn u určitého typu odvodu prominutí

vůbec neumožňoval, tím by totiž popíral zákonem zavedené volné správní uvážení žalovaného.

[31] NSS upozorňuje, že žalobní námitka spočívala v tom, že žalovaný se ve svém rozhodnutí nevypořádal se stěžovatelkou uplatněnými důvody pro prominutí odvodu. Městský soud tedy mohl jen zhodnotit, jestli se žalovaný dostatečně vypořádal se stěžovatelčinými důvody pro prominutí odvodu, či nikoli. To městský soud udělal. Jedinou nepřesností, které se soud dopustil, je to, že mylně uvedl, že žalovaný na příslušnou část pokynu [čl. V bod 5 písm. c)] neodkázal. To není pravda, žalovaný však neargumentoval tím, že pokyn další snížení neumožňuje (viz k tomu s. 12 předposlední odstavec rozhodnutí žalovaného). NSS dodává, že tento sporný odvod (2 321 Kč) je tak malý, že stěžovatelka se vskutku jen těžko mohla legitimně domáhat jeho dalšího snížení (proto NSS ani nemusí řešit otázku, zda pokyn může obecně a paušálně prominutí pod určitou částku vyloučit, *nota bene* pokud sám žalovaný ničím takovým v rozhodnutí neargumentoval).

Ke třetímu případu porušení rozpočtové kázně

[32] Ve třetím případě porušila stěžovatelka rozpočtovou kázeň tím, že přeplatek za zálohy za odběr zemního plynu za rok 2012 použila na úhradu nedoplatku za odběr zemního plynu za rok 2013. Správně však stěžovatelka měla odvést přeplatek za rok 2012 do státního rozpočtu a úhradu nedoplatku za rok 2013 měla provést zvláštní platbou. Protože stěžovatelka neodvedla přeplatek zpět do státního rozpočtu, vyměřil jí správce daně odvod ve výši 183 330 Kč (ve shodné výši, jakou činil vrácený přeplatek za rok 2012) a penále ve výši 146 335 Kč.

[33] V žádosti o prominutí stěžovatelka uvedla, že vyměření odvodu ve stanovené výši je příliš tvrdé a neúměrné k pochybení, kterého se stěžovatelka dopustila. Neohrozila totiž státní rozpočet, prostředky byly použity na úhradu spotřeby zemního plynu, pouze se jednalo o prostředky týkající se jiného rozpočtového roku. Na výši výdaje by se nic nezměnilo ani v případě, kdy by stěžovatelka postupovala správně, jednalo se tedy o pouhé formální pochybení. V případě úhrad plynu se navíc jedná o průběžné platby, ke kterým dochází pravidelně každý rok. Pochybení bylo navíc ovlivněno tím, že vyúčtování spotřeby plynu nebylo provedeno ke konci kalendářního roku.

[34] I zde městský soud podle stěžovatelky směřoval řízení o vyměření odvodu a řízení o jeho prominutí. Městský soud prý dokonce souhlasil se stěžovatelkou, že žalovaný ve svém rozhodnutí vůbec nevedl důvod pro neprominutí odvodu, a tento důvod nepřípustně dovodil sám. Podle městského soudu navíc pokyn prominutí odvodu vůbec neumožňoval, to však žalovaný ve svém rozhodnutí nevedl a městský soud tak dále nepřípustně dovodil nový důvod neprominutí odvodu. Pokud nějaká situace není upravena pokynem, neznamená to, že se v takovém případě nelze domoci prominutí odvodu. Taková konstrukce by totiž dle stěžovatelky odporovala rozpočtovým pravidlům.

[35] Ani námitky ke třetímu případu nejsou důvodné. Stěžovatelka pouze obecně namítla, že i zde městský soud směřoval obě řízení. Vzhledem k tomu, co NSS uvedl již výše v tomto rozsudku, nemůže být tato námitka úspěšná. Není ani pravda, že by městský soud souhlasil se stěžovatelkou, že žalovaný nevedl důvod pro neprominutí odvodu, a tento důvod pak

pokračování

dovodil sám. Naopak městský soud i zde dospěl k závěru, že žalovaný dostatečně odůvodnil své rozhodnutí, a NSS s ním souhlasí. Žalovaný především zopakoval, že stěžovatelka porušila rozpočtovou kázeň tím, že přeplatek za zálohy za odběr zemního plynu za rok 2012 neodvedla zpět do státního rozpočtu do deseti dnů od jejich obdržení, jak požadoval tehdejší § 45 odst. 10 rozpočtových pravidel, ale přeplatek použila na úhradu nedoplatku vzniklého další rok. Proto jí podle § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel [žalovaný zde chybně uvedl § 44 namísto § 44a, z rozhodnutí je však zřejmé, že se jedná o pouhé písařské pochybení – *pozn. NSS*] vyměřil správce daně odvod v částce, ve které porušila rozpočtovou kázeň. Na stěžovatelčino pochybení nemohlo mít vliv, že vyúčtování spotřeby plynu nebylo provedeno ke konci kalendářního roku. Rovněž nebylo možné zohlednit, že úhradu nedoplatku by stěžovatelka musela v každém případě provést, protože tuto úhradu měla stěžovatelka provést z finančních prostředků pro rok 2013, nikoli 2012, které měla vrátit do státního rozpočtu. Důvodem pro prominutí odvodu a penále nebylo podle žalovaného ani údajné neohrožení státního rozpočtu.

[36] Žalovaný ve svém rozhodnutí opravdu neuvedl, že pokyn prominutí odvodu v tomto případě výslovně vylučuje (srov. čl. II odst. 1 pokynu, který vylučuje prominutí odvodu mj. v případě porušení povinnosti stanovené v § 45 odst. 10 zákona o rozpočtových pravidlech není proto pravda, že tento případ není upraven pokynem). S tímto důvodem pro neprominutí odvodu přišel ve svém rozsudku skutečně až městský soud. Jak však plyne z předchozího bodu, rozhodnutí žalovaného *obstojí samo o sobě*, městský soud jen dodal další (teoreticky použitelný) důvod, pro který stěžovatelka nemůže uspět. Pak to ale nemůže být důvod pro zrušení rozsudku, neboť to nic nemění na zákonnosti rozhodnutí žalovaného.

[37] Právě proto se NSS již nezabýval stěžovatelčinou poslední dílčí námitkou, podle které není přípustné, aby pokyn výslovně vylučoval prominutí odvodu pro určité typy porušení rozpočtové kázně, protože by tím odporoval § 44a odst. 12 rozpočtových pravidlech, který s žádným automatickým vyloučením prominutí odvodu nepočítá. NSS opakuje, že žalovaný se ve svém rozhodnutí zabýval předloženými důvody pro prominutí odvodu a řádně je vypořádal. Žalovaný vůbec nezminil čl. II odst. 1 pokynu, který dopředu vylučuje možnost odvodu při porušení § 45 odst. 10 rozpočtových pravidel. NSS navíc opakuje, co uvedl již v bodu [14] výše, že pokyny, které vydává žalovaný, jsou pouhé interní normativní akty. Ačkoli tedy pokyn možnost prominutí odvodu skutečně vylučoval, žalovaný se i přesto zabýval všemi stěžovatelkou předestřenými důvody pro prominutí. Poslední stěžovatelčina dílčí námitka je tedy jen teoretická a nijak nedopadá na nynější věc, proto se jí NSS více nezabýval.

Ke čtvrtému případu porušení rozpočtové kázně

[38] Konečně stěžovatelka porušila rozpočtovou kázeň i tím, že svým zaměstnancům proplatila výdaje za nákup osobních ochranných prostředků v celkové výši 7 476 Kč. U zboží ovšem nebylo ověřeno, že splňuje technické požadavky na ochranné prostředky. Podle správce daně se tedy jednalo o neoprávněný výdaj, proto stěžovatelce vyměřil odvod ve výši částky utracené k nákupu prostředků (7 476 Kč) a penále.

[39] V žádosti o prominutí stěžovatelka uvedla, že i přes uvedené porušení nepoužila veřejné finanční prostředky neoprávněně ani nehospodárně, protože dodržela základní

zásadu, tedy použila je jen k účelu, pro který byly určeny. Finanční prostředky byly prokazatelně použity k proplacení nákupu osobních ochranných prostředků, které používali její zaměstnanci během výkonu pracovní činnosti. V daném období nedošlo na pracovištích stěžovatelky k žádnému pracovnímu úrazu a stěžovatelka rovněž vydala novou směrnici, která měla zabránit opakování tohoto porušení rozpočtové kázně.

[40] V kasační stížnosti stěžovatelka namítla, že jí městský soud nedal chybně zapravdu ohledně nedostatečného odůvodnění rozhodnutí žalovaného, který opět spíše posuzoval porušení rozpočtové kázně, místo hodnocení prominutí odvodu a penále. Městský soud toto nedostatečné odůvodnění navíc ve značném rozsahu převzal do svého rozsudku.

[41] Vzhledem ke značné obecnosti těchto námitek je i NSS vypořádá stejně obecně. Městský soud v bodu 51 rozsudku stěžovatelku správně upozornil, že podstata porušení rozpočtové kázně nespočívala v tom, že by rozpočtové prostředky nebyly použity na nákup ochranných prostředků, ale v tom, že nebyly zakoupeny ochranné pracovní prostředky, u kterých byly prokazatelně splněny technické požadavky. Dále není pravda, že by žalovaný nereagoval na stěžovatelčiny důvody pro prominutí odvodu. Žalovaný na všechny stěžovatelkou tvrzené důvody reagoval, ani v tomto případě však neshledal důvod pro prominutí odvodu. K tomu závěru dospěl i městský soud a nyní jej potvrzuje i NSS. Tyto námítka tedy rovněž nejsou důvodné.

[42] Konečně stěžovatelka namítla, že v bodu 52 rozsudku městský soud dospěl k nesprávnému závěru, že dané porušení je závažné. Protože o prominutí daného odvodu není nic stanoveno v pokynu žalovaného, není dle soudu prominutí namístě. Pokud však dle stěžovatelky v pokynu není nic stanoveno, musí si žalovaný provést vlastní úvahu o prominutí odvodu, jak mu přikazuje zákon.

[43] Důvodná není ani tato námitka. Městský soud v bodu 52 svého rozsudku pouze uvedl, že vysoké závažnosti tohoto porušení rozpočtové kázně nasvědčuje i to, že není uvedeno jako důvod pro prominutí v pokynu žalovaného. Městský soud však neuvedl, že by z toho důvodu nebylo prominutí odvodu možné. Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že by toto porušení rozpočtové kázně skutečně není v pokynu žalovaného výslovně upraveno, i přesto se jím žalovaný zabýval a zhodnotil stěžovatelkou předložené důvody pro prominutí odvodu. Žalovaný tedy prominutí odvodu i v tomto případě řádně zhodnotil, stěžovatelce ovšem ani zde nevyhověl.

K polemice stěžovatelky s rozsudkem NSS 10 Afs 65/2018, Český Krumlov

[44] Závěrem NSS reaguje ještě na stěžovatelčinu námitku, kterou stěžovatelka polemizuje s výše opakovaně citovaným rozsudkem NSS 10 Afs 65/2018, *Český Krumlov*. Podle stěžovatelky NSS v onom rozsudku použil dnes již překonané pojetí státu a veřejného práva, neboť chápal stát jako suveréna poskytujícího milost či dobrodiní ve formě dotace. Podle stěžovatelky však dotace nelze takto chápat, protože jejich prostřednictvím dnes veřejný sektor zajišťuje podstatnou část svých služeb. Příjemce dotace tedy není „beneficientem dobrodiní“, nýbrž pro stát či jiný subjekt veřejného sektoru zajišťuje podstatné služby. Poměr mezi poskytovatelem a příjemcem dotace se tak spíše blíží poměru stran civilní smlouvy. Příjemce dotace tak má „nárok na řádné vypořádání jeho záležitosti“, včetně

pokračování

řádného rozhodnutí o žádosti o prominutí odvodu a penále. Stěžovatelka má pochybnosti o ústavnosti závěru v rozsudku 10 Afs 65/2018, a proto z opatrnosti podává i tuto námitku, aby jí případně mohla uplatnit v následném řízení před Ústavním soudem. NSS je totiž vázán svou předchozí judikaturou, proto stěžovatelka s touto námitkou v řízení o kasační stížnosti nemůže být úspěšná a musí počkat až na řízení před Ústavním soudem.

[45] NSS k tomu uvádí, že i v řízení před NSS lze napadat nesprávnost jeho názorů z dřívějších rozhodnutí. S takovou námitkou se NSS musí vypořádat jako s každou jinou námitkou – tedy například odůvodnit, proč dřívější rozhodnutí považuje za správné, proč se podle něj závěry uvedené v dřívějším rozhodnutí v aktuálně projednávané věci nepoužijí, anebo proč z rozhodnutí neplyne to, co v něm čte účastník řízení, apod. Pokud NSS shledá, že jeho předchozí závěr je skutečně nesprávný, může věc postoupit rozšířenému senátu podle § 17 s. ř. s.

[46] V nynějším případě jde však o názor opakovaně potvrzený nejen NSS, ale též Nejvyšším soudem a Ústavním soudem. Podle zcela jednotné judikatury NSS je poskytnutí dotace i prominutí odvodu nebo penále dobrodiním ze strany státu [k povaze poskytnutí dotace srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 10. 2018, čj. 1 Afs 291/2017-33, č. 3854/2019 Sb. NSS, *Krnov*, bod 36: „*Poskytnutí dotace představuje dobrodiní ze strany státu, čemuž odpovídá i oprávnění poskytovatele dotace svázat příjemce dotace přísnými podmínkami*“, z novější judikatury např. rozsudky NSS ze dne 19. 7. 2023, čj. 1 Afs 102/2022-52, *T.O.P. UMWELT*, bod 30, ze dne 6. 4. 2023, čj. 5 Afs 411/2021-51, *KARDIOCENTRUM VYSOČINA*, bod 66, ze dne 5. 4. 2023, čj. 1 Afs 282/2022-49, *Baška*, bod 26; ze dne 28. 3. 2023, čj. 1 Afs 236/2022-77, *Baška*, bod 24; k povaze prominutí odvodu srov. nejen stěžovatelkou kritizovaný 10 Afs 65/2018, *Český Krumlov*, bod 53, ale též další judikaturu, např. rozsudek ze dne 2. 8. 2017, čj. 2 Afs 62/2017-37, č. 3636/2017 Sb. NSS, *ACE Trade*, bod 33; shodně též judikatura NS, např. rozsudek ze dne 6. 12. 2022, sp. zn. 30 Cdo 1529/2022, *TJ Přeštice*, body 21 a 24; shodně též Ústavní soud, jednoznačně např. náleze ze dne 11. 2. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 4/17 (N 21/98 SbNU 163; 148/2020 Sb.) – *Zákon o střetu zájmů (Lex Babiš)*, bod 203; stejný názor má i odborná literatura, např. Matušková, T. Legitimní očekávání příjemce dotace. *Soudní rozhledy*, č. 11-12/2022, s. 347-352, nebo táž, Určování výše odvodu – Jak (ne)funguje role sjednocovatele judikatury. *Soudní rozhledy*, č. 11-12/2019, s. 346-353].

[47] V nynějším případě proto nevidí NSS důvod, aby se detailněji věnoval úvahám stěžovatelky, která navrhuje alternativní pojetí dotace, pojetí rozporné s jednotnou judikaturou všech tří vrcholných soudů. Byť je poskytnutí dotace dobrodiním ze strany státu a poskytovatel dotace má vskutku správně uvážení jednak v otázce, zda dotaci vůbec poskytnout, jednak v otázce, zda prominout příjemci odvod nebo penále, nedává toto pojetí právo na svévoli. Nezabývá tak poskytovatele např. povinnosti vymezit dotační podmínky jednoznačným, určitým a srozumitelným způsobem, který zajistí předvídatelnost postupu při případném zpětném vymáhání poskytnuté dotace či uplatnění odvodu (rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2023, čj. 9 Afs 151/2021-36, *České Švýcarsko*, bod 32). Hodnocení dotačního práva jako dobrodiní státu nijak nezpochybňuje právo stěžovatelky na řádné odůvodnění rozhodnutí, které nevyhovělo žádosti o prominutí odvodu nebo penále. Tohoto práva se však stěžovatelce dostalo, jak výše NSS vysvětlil.

IV. Závěr a náklady řízení

[48] Kasační stížnost tedy nebyla důvodná, proto ji NSS zamítl.

[49] Stěžovatelka nebyla úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému nevznikly náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 8. září 2023

Zdeněk Kühn
předseda senátu