



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **Státní fond životního prostředí České republiky**, se sídlem Kaplanova 1931/1, Praha 11, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2018, č. j. 40858/18/5000-10470-706239, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 10. 2021, č. j. 3 Af 41/2018-40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), vydal dne 22. 8. 2017 platební výměr č. j. 6625134/17/2000-31471-110614 (dále jen „platební výměr I.“), kterým vyměřil žalobci odvod do státního rozpočtu ve výši 18.000 Kč za porušení rozpočtové kázně, a platební výměr č. j. 6625747/17/2000-31471-110614 (dále jen „platební výměr II.“; společně též „platební výměry“), kterým vyměřil žalobci odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 102.000 Kč. V obou případech vyměřil správce daně odvod podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále jen „rozpočtová pravidla“), a to na základě daňové kontroly žalobce.

[2] Žalobce brojil odvoláním proti oběma platebním výměrům. Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalobcovo odvolání zamítl a platební výměry potvrdil.

II.

[3] Proti napadeném rozhodnutí se žalobce bránil žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který rozsudkem ze dne 21. 10. 2021, č. j. 3 Af 41/2018-40 (dále jen „napadený rozsudek“), zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Městský soud považoval napadené rozhodnutí za přezkoumatelné. Vysvětlil, že spornou otázkou v nyní projednávané věci je, zda lze uložit žalobci, který je zřízen zvláštním zákonem č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí České republiky, je samostatná právnická osoba s vlastním rozpočtem, sestavuje každý rozpočtový rok návrh svého rozpočtu a její výdaje nejsou výdaji státního rozpočtu, odvod za porušení rozpočtové kázně stejně jako organizační složce státu.

[5] Městský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2021, č. j. 3 Afs 203/2019-43, podle něž žalobci nelze uložit odvod do státního rozpočtu 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. Pro veškeré jiné výdaje se na žalobce právní předpis o hospodaření organizačních složek státu neuplatní. Takovou skutečnost byl žalovaný povinen zohlednit ve svém rozhodnutí. Žalobce přitom tvrdil, že výdaje, jichž se týká odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu, nebyly financovány dotací ze státního rozpočtu.

[6] Městský soud tudíž uzavřel, že v daném případě nemohl být žalobci bez dalšího vyměřen odvod do státního rozpočtu podle pravidel pro organizační složky státu. Skutkové podstaty uvedené v § 44a rozpočtových pravidel se týkají buď organizačních složek státu (odst. 1), příspěvkových organizací (odst. 2) nebo fyzických a právnických osob jiných než stát (odst. 3). Žalobce je osobou odlišnou od státu, a tak mu může být uložen odvod pouze při naplnění podmínek posledně uvedené skutkové podstaty podle § 44a odst. 3 rozpočtových pravidel, ledaže se jedná o výdaje financované z dotací ze státního rozpočtu. Pak by bylo na místě užít § 44a odst. 1 rozpočtových pravidel týkající se organizačních složek státu, jak připustil Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku č. j. 3 Afs 203/2019-43. Městský soud dodal, že v případě odčerpání vlastních prostředků žalobce do státního rozpočtu (či také Národního fondu) by došlo k popření reparační funkce odvodu a jednalo by se o faktickou finanční sankci udělenou žalobci.

[7] Městský soud tudíž považoval za nesprávný závěr žalovaného, podle něž žalobci jako státnímu fondu bylo možno uložit odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech, neboť se na žalobce hledí jako na organizační složku státu podle § 28 odst. 3 rozpočtových pravidel. Shledal totiž, že takto lze na žalobce nahlížet pouze za předpokladu, že se odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu vztahuje k výdajům financovaným ze státního rozpočtu, což však z napadeného rozhodnutí jednoznačně neplyne, přitom žalobce tuto skutečnost ve vztahu k odvodu do státního rozpočtu popírá. Uvedenou žalobní námitku proto shledal důvodnou.

[8] Naproti tomu městský soud nepřisvědčil dalšímu žalobnímu bodu o zkrácení poskytnuté dotace o částku 299.880 Kč. Poukázal přitom na skutečnost, že k tomuto tvrzení žalobce nedoložil relevantní důkazy a nelze je zjistit ani ze spisového materiálu.

pokračování

III.

[9] Proti napadenému rozsudku se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brání kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení, případně zrušit i část výroku napadeného rozhodnutí týkající se platebního výměru I.

[10] Stěžovatel namítá nesprávnost závěrů městského soudu, napadený rozsudek považuje za argumentačně nepodložený a nesrozumitelný. Především nesouhlasí s aplikací rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 203/2019-43 i na platební výměr II., neboť v uvedeném rozsudku se jednalo o odvod do státního rozpočtu, na což poukázal i městský soud v napadeném rozsudku. V souzené věci se však v případě platebního výměru II. jednalo o vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu, což nelze považovat za totožné s odvodem do státního rozpočtu, neboť ten je založen na zcela rozdílné právní úpravě.

[11] Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí obsáhlou argumentaci týkající se rozdílů mezi odvodem do státního rozpočtu a Národního fondu. Poukazuje na to, že akceptuje závěry vyplývající z rozsudku č. j. 3 Afs 203/2019-43 a má za to, že napadené rozhodnutí mělo být zrušeno, ovšem pouze v části, v níž byl potvrzen platební výměr I. o uložení odvodu do státního rozpočtu. V případě odvodu do Národního fondu, tj. ve vztahu k platebnímu výměru II., je situace zcela odlišná. Na to ostatně stěžovatel upozornil již ve vyjádření k doplnění žaloby, avšak městský soud se k uvedenému vůbec nevyjádřil. Přitom v případě 85 % z celkových způsobilých výdajů projektu se jednalo o prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které měly být kryty prostředky z Národního fondu podle § 44 odst. 2 písm. f) rozpočtových pravidel. Pokud se žalobce dopustil neoprávněného použití těchto prostředků, v souladu s § 3 písm. e) rozpočtových pravidel to představovalo porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Povinnost odvodu je v takovém případě vyjádřena v § 44a odst. 3 písm. d) rozpočtových pravidel, podle něž odvod za porušení rozpočtové kázně směřuje zpět do Národního fondu. Aplikaci § 44a odst. 3 rozpočtových pravidel připustil sám městský soud a v případě platebního výměru II. podle uvedeného ustanovení postupovaly také správní orgány. Odkazoval-li městský soud v této souvislosti na § 28 odst. 3 rozpočtových pravidel, pak ten se vztahuje pouze na odvod do státního rozpočtu, tedy na platební výměr I.

[12] V druhém doplnění kasační stížnosti stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2022, č. j. 4 Afs 249/2021-37, který se zabýval tím, zda lze státnímu fondu vyměřit odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu. Tedy posuzoval shodnou právní otázku, která je předmětem nynějšího řízení v rozsahu platebního výměru II., a to za obdobného skutkového stavu. I v tam projednávané věci stěžovatel jako žalovaný uznal, že odvod za porušení rozpočtové kázně žalobci, kterým byl státní fond, do státního rozpočtu vyměřen být neměl, a brojil toliko proti závěru, o nemožnosti vyměřit státnímu fondu také odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu. Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku dospěl k závěru, že státnímu fondu lze vyměřit odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu, jestliže se nejedná o výdaje financované z dotací ze státního rozpočtu, a to podle § 44a odst. 3 rozpočtových pravidel,

jelikož v případě odvodu do Národního fondu jsou podmínky pro uložení odvodů obdobné jako v případě organizačních složek státu ve smyslu § 44a odst. 1 písm. d) rozpočtových pravidel.

IV.

[13] Žalobce svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti nevyužil.

V.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Podstatou nyní projednávané věci je posouzení zákonnosti vyměření odvodu státnímu fondu (žalobci) do státního rozpočtu a do Národního fondu ve smyslu § 44a rozpočtových pravidel stejně, jako lze tento odvod vyměřit organizační složce státu.

[17] Problematikou odvodu uloženého státnímu fondu do státního rozpočtu se již Nejvyšší správní soud zabýval v opakovaně zmíněném rozsudku č. j. 3 Afs 203/2019-43, na nějž odkazoval i městský soud a v kasační stížnosti také stěžovatel. V něm kasační soud o této otázce, jež je nastolena i v souzené věci, vyslovil, že *„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 – tj. státní fond – poznámka soudu), 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 podmínku, kdy byla naplněna posledně uvedená skutková podstata § 44a odst. 3 rozpočtových pravidel, ledaže se jedná o výdaje fondu financované z dotací ze státního rozpočtu.“* V tomto rozsudku tedy Nejvyšší správní soud shrnul, že *„[s]tátnímu fondu nelze uložit odvod za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, tedy jako by byl organizační složkou státu, ledaže jsou příslušné správní výdaje fondu hrazeny ze státního rozpočtu, a jsou tak splněny podmínky podle § 28 odst. 3 téhož zákona.“*

[18] Judikatura Nejvyššího správního soudu tedy zastává názor, že na státní fond je možné pro účely vyměření odvodu do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně hledět jako by byl organizační složkou státu pouze v případě, že se toto porušení týká výdajů financovaných ze státního rozpočtu. Jen tehdy na něj lze aplikovat § 44a odst. 1 rozpočtových pravidel.

[19] O uvedenou spornou otázku se v nynější věci jedná v případě platebního výměru I., jímž byl žalobci jako státnímu fondu uložen odvod do státního rozpočtu, jako by byl organizační složkou státu. Městský soud ve shodě s výše citovanou judikaturou dovedl, že tento odvod lze uložit pouze ve vztahu k výdajům státního fondu financovaným dotací ze státního rozpočtu, naopak pro veškeré jiné výdaje se takové pravidlo neuplatní. Na základě

pokračování

uvedeného proto shledal, že žalobci nemohl být bez dalšího vyměřen odvod do státního rozpočtu podle pravidel pro organizační složky státu vyplývající z § 44a odst. 1 rozpočtových pravidel. Z napadeného rozhodnutí (potažmo jemu předcházejícího platebního výměru I.) totiž podle městského soudu neplyne jednoznačný a odůvodněný závěr o tom, zda v posuzovaném případě šlo o výdaje financované ze státního rozpočtu, přitom žalobce tvrdil, že tomu tak není. Městský soud tudíž stěžovateli uložil v dalším řízení posoudit, zda se v souzené věci v rozsahu odvodu do státního rozpočtu jednalo o výdaje žalobce financované dotací ze státního rozpočtu.

[20] Uvedený závěr je plně v souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Čtvrtý senát nemá důvod se od ní v nynější věci jakkoliv odchýlit. Z uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud přisvědčuje závěrům městského soudu týkajícím se odvodu uloženého žalobci do státního rozpočtu, plně se s nimi ztotožňuje, aniž považuje za potřebné k nim cokoli dalšího doplnit.

[21] Stěžovatel sice nyní v kasační stížnosti uznává, že v daném případě nelze odvod do státního rozpočtu žalobci uložit, tedy zjevně již má za to, že v rozsahu odvodu, o němž bylo rozhodnuto platebním výměrem I., se o výdaje financované ze státního rozpočtu nejedná. Z obsahu napadeného rozhodnutí v kontextu podané žaloby však plyne, že dosud (do doby podání kasační stížnosti) tato otázka byla mezi účastníky řízení spornou. Stěžovatel totiž v napadeném rozhodnutí vycházel z premisy odlišné (odvod do státního rozpočtu lze žalobci uložit jako by byl organizační složkou státu), než kterou zastává nyní. Pro uvedené Nejvyšší správní soud dovodil, že je správný závěr městského soudu o tom, že v dalším řízení je stěžovatel povinen se znovu zabývat otázkou, zda se v daném případě u žalobce jednalo o neoprávněné užití výdajů financovaných ze státního rozpočtu. Jen v takovém případě, jelikož je žalobce státním fondem, by bylo možno mu odvod do státního rozpočtu uložit ve smyslu § 44a odst. 1 rozpočtových pravidel. Na správných závěrech městského soudu tak nemůže ničeho změnit ani nynější změna názoru stěžovatele, kterou vyjadřuje v podané kasační stížnosti.

[22] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítá, že ohledně odvodu do Národního fondu je právní úprava jasná (závěry správních orgánů o uložení odvodu do Národního fondu vyplývající z platebního výměru II. jsou správné), v napadeném rozsudku se městský soud této otázce v podstatě nevěnoval a není zřejmé, jakým právním názorem v tomto rozsahu (týkajícím se platebního výměru II.) žalovaného zavázal.

[23] Nejvyšší správní soud sice přisvědčuje stěžovateli v tom, že se městský soud otázkou důvodnosti odvodu do Národního fondu v napadeném rozsudku blíže nezabýval, nejedná se však o důsledek toho, že by opomněl vypořádat některý z uplatněných žalobních bodů. Stalo se tak proto, že žalobce v žalobě, byť předeslal, že rozporuje celé napadené rozhodnutí (tedy stěžovatelovy závěry jak ve vztahu k odvodu do státního rozpočtu, tak do Národního fondu), fakticky podle obsahu vznesl konkrétní věcné námitky pouze vůči odvodu do státního rozpočtu, který byl předmětem platebního výměru I. a v žalobě především zpochybňoval stěžovatelův náhled na postavení žalobce jako by byl organizační složkou státu. Městský soud, který je vázán řádně a včas uplatněnými žalobními body, tudíž nebyl oprávněn, ale ani povinen (v souladu s dispoziční zásadou, kterou je ovládáno soudní řízení správní) za žalobce domýšlet případné námitky týkající se závěrů stěžovatele obsažených v napadeném rozhodnutí ve vztahu k odvodu do Národního fondu.

[24] Právě uvedené meze soudního přezkumu vyplývající z uplatněných žalobních bodů lze ostatně dovodit z odst. 33. napadeného rozsudku ve spojení s rekapitulací části žaloby obsaženou v jeho odst. 4. V žalobě žalobce namítal nesprávné závěry správních orgánů týkající se financování 15% podílu projektu, ve vztahu k nimž správní orgán prvního stupně v platebním výměru I. uložil odvod do státního rozpočtu se zdůrazněním sporné otázky, zda lze na žalobce v tomto ohledu hledět jako na organizační složku státu. Městský soud tedy v napadeném rozsudku vypořádal uvedený žalobní bod týkající se odvodu do státního rozpočtu, zabýval se postavením žalobce jako státního fondu ve vztahu k tomuto odvodu (a tyto jeho závěry shledal Nejvyšší správní soud výše správnými) a nakonec ve zmíněném odstavci 33. napadeného rozsudku shrnul, že závěr o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně ve vztahu k oběma platebním výměrům stěžovatel vyslovil jedním výrokem a právě tato skutečnost byla důvodem, pro který městský soud zrušil napadené rozhodnutí v celém rozsahu. Závěry žalovaného ve vztahu k platebnímu výměru II. však městský soud v napadeném rozsudku nepřezkoumával právě proto, že tato otázka nebyla v žalobě (konkrétně ve druhém žalobním bodu) nastolena. To je také důvodem, proč v napadeném rozsudku není obsažen závazný právní názor městského soudu ve vztahu k platebnímu výměru II., tedy ve vztahu k důvodnosti odvodu do Národního fondu.

[25] Jinými slovy, městský soud primárně shledal nedostatky v právním posouzení týkajícím se postavení žalobce jako osoby povinné k odvodu za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu podle pravidel pro organizační složky státu vyplývajících z § 44a odst. 1 rozpočtových pravidel. Také z toho, že odkázal na relevantní judikaturu kasačního soudu v podobě rozsudku č. j. 3 Afs 203/2019-43 (který posuzoval spornou právní otázku, zda podle rozpočtových pravidel daňové orgány mohou uložit státnímu fondu, jenž byl zřízen zvláštním zákonem, odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu, jako by byl organizační složkou státu), je zřejmé, že jeho závěry se týkaly právě platebního výměru I., resp. navazujících úvah stěžovatele obsažených v napadeném rozsudku. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že samotný žalobce na straně 11 žaloby v posledním odstavci uvádí, že z kapitoly státního rozpočtu obdržel finanční podporu v rozsahu 85% podílu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu Evropské unie (k nim se vztahuje odvod uložený platebním výměrem II.), zbylé prostředky (15 %) mají původ v jeho vlastních příjmech. I to podporuje závěry vyslovené výše.

[26] Městský soud tedy správně posoudil žalobcovy námitky výlučně v rozsahu těch konkrétně uplatněných žalobních bodů, jež vyplývaly z obsahu samotné žaloby. A ty se odvodu do Národního fondu netýkaly. Městský soud proto nemohl v tomto ohledu stěžovatele ani zavázat žádným právním názorem. Stěžovatelova kasační argumentace o nezákonnosti napadeného rozsudku v rozsahu týkajícím se platebního výměru II. je tudíž neopodstatněná.

[27] Nad rámec potřebného však Nejvyšší správní soud dodává, že i otázkou možnosti uložení odvodu do Národního fondu žalobci, který je státním fondem, se již ve své judikatuře zabýval, a to v rozsudku ze dne 30. 6. 2022, č. j. 4 Afs 249/2021-37. Na něj ostatně stěžovatel v doplnění kasační stížnosti upozorňuje, a uvedený rozsudek je mu tedy zjevně znám. Z něj vyplývá, že v případě odvodu do Národního fondu vyplývají podmínky k jeho vyměření státnímu fondu z § 44 odst. 3 písm. d) rozpočtových pravidel a ty jsou obdobné jako v případě organizačních složek státu [srov. § 44a odst. 1 písm. d) rozpočtových pravidel]. K uvedené judikatuře tak stěžovatel také přihlédne při dalším posouzení věci.

pokračování

[28] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného uzavírá, že městský soud sporné právní otázky posoudil správně, když vyslovil, že z napadeného rozhodnutí dosud nevyplývá, zda výdaje, jichž se týká odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu, byly financovány dotací ze státního rozpočtu, a proto nelze beze všech pochyb dovodit, že bylo možno žalobci jako státnímu fondu odvod do státního rozpočtu uložit. Jelikož stěžovatel rozhodl v napadeném rozhodnutí o obou platebních výměrech jedním neoddělitelným výrokem a také odůvodnění napadeného rozhodnutí je vztaženo k oběma platebním výměřům, městský soud nepochybil ani v tom, že nepřistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí pouze ve vztahu k platebnímu výměru I., k němuž se jinak podle obsahu vztahovaly žalobní námitky. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto není naplněn.

VI.

[29] Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky důvodnými, a proto kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[30] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 téhož zákona. Stěžovatel v řízení o kasační stížnosti neměl úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Naopak žalobce byl v tomto řízení procesně úspěšný, a měl by proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Jelikož však žalobce v tomto řízení žádný úkon neučinil, a žádné náklady mu tudíž nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 26. října 2023

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu