ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **Národní technické muzeum**, se sídlem Kostelní 1320/42, Praha 7, zast. JUDr. Věslavem Nemethem, advokátem, se sídlem Senovážné náměstí 1463/5, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2013, č. j. 11181/13/5000-24700-703359, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 5. 2017, č. j. 8 Af 36/2013 – 33,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 5. 2017, č. j. 8 Af 36/2013 – 33, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro Prahu 1 (dále též „správce daně“) rozhodnutím (platebním výměrem) ze dne 27. 9. 2012, č. j. 504670/12/001983107400, na základě zjištěného porušení rozpočtové kázně vyměřil žalobci podle § 44a odst. 2, § 44a odst. 4 písm. c) a § 44a odst. 9 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“) a podle § 139 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 369.000 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 4. 2013, č. j. 11181/13/5000-24700-703359, na základě odvolání žalobce podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změnil uvedený platební výměr v části týkající se splatnosti vyměřené daně a bankovního spojení, tak, že vyměřená daň ve výši 369 000 Kč je splatná v náhradní lhůtě, v souladu s § 139 odst. 3 daňového řádu, do 15 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí na dále

specifikovaný účet správce daně. V ostatním zůstal výrok odvoláním napadeného výměru beze změny.

[3] Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž v prvé řadě uvedl, že dle kontrolní zprávy ze dne 26. 9. 2012, č. j. 489248/12/001983107400, žalobce výdejem jiných peněžních prostředků státu Mgr. Horymíru Kubíčkovi bez právního důvodu porušil § 53 odst. 4 zákona o rozpočtových pravidlech, čímž došlo k porušení rozpočtové kázně v celkové výši 369 000 Kč ve smyslu § 44 odst. 1 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech. Žalobce na základě výsledků veřejnoprávní kontroly podal žalobu na Mgr. Horymíra Kubíčka o vydání bezdůvodného obohacení ve výši 358 750 Kč s příslušenstvím. Okresní soud v Pelhřimově rozsudkem ze dne 2. 7. 2012, č. j. 13 C 423/2010 – 702, žalobě vyhověl. S ohledem na shora uvedené má žalobce za to, že podáním žaloby na Mgr. Horymíra Kubíčka postupoval nejhospodárnějším způsobem ve smyslu § 53 odst. 4 zákona o rozpočtových pravidlech. V této souvislosti žalobce poukázal na skutečnost, že Mgr. Kubíčkovi vyplácel plnění z mandátní smlouvy proto, že Mgr. Kubíček byl v době tohoto vyplácení v pozici generálního ředitele žalobce. Toto plnění žalobce vymohl v drtivé většině zpět, avšak nyní je paradoxně potrestán za to, že se choval hospodárně a domáhal se po Mgr. Kubíčkovi vrácení žalované částky. Při vydání platebního výměru nebylo zohledněno, že žalobce usilovně hájil zájem státu.

[4] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 11. 5. 2017, č. j. 8 Af 36/2013 – 33, rozhodnutí žalovaného zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení a dále žalovanému uložil povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč k rukám zástupce žalobce. Městský soud v prvé řadě konstatoval, že odvod nebyl uložen za jednání žalobce poté, co vyšlo najevo, že Mgr. Kubíčkovi byly bezdůvodně vyplaceny peníze z rozpočtu žalobce, a žalobce nebyl postižen za to, že tyto peníze získal v podstatné míře zpět. Předmětný odvod byl uložen za jednání, které spočívalo právě v onom vyplacení celkové částky 369.000 Kč Mgr. Kubíčkovi. Vyplacení této částky neodpovídá § 53 odst. 4 zákona o rozpočtových pravidlech, neboť nemělo-li řádný právní důvod, jak zkonstatoval Okresní soud v Pelhřimově, nelze je považovat za hospodárné.

[5] Městský soud shledal, že správní orgány nevyhodnotily skutečnost, že žalobce vyplatil Mgr. Horymíru Kubíčkovi plnění z mandátní smlouvy v důsledku toho, že Mgr. Kubíček byl v té době v pozici generálního ředitele žalobce, tj. zastával u žalobce funkci, v rámci níž měl povinnost dbát také na plnění určených úkolů žalobce nejhospodárnějším způsobem ve shodě s § 53 odst. 4 zákona o rozpočtových pravidlech. Jeho jednání však tomuto požadavku nevyhovovalo.

[6] Ačkoliv tedy Mgr. Kubíček v pozici generálního ředitele žalobce měl jednat ve prospěch žalobce ve shodě s § 53 odst. 4 zákona o rozpočtových pravidlech, takto nekonal a naopak jednal ve prospěch svůj. Tímto jednáním podle názoru městského soudu znemožnil žalobci plnit pokyn stanovený v § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel. Žalobce měl mizivou možnost tomuto jednání zabránit, neboť takto jednala osoba, která byla jeho statutárním orgánem a v jeho systému zastávala nejvyšší exekutivní funkci. Pokud takto postavená osoba konala v neprospěch žalobce, lze jen obtížně žalobci klást k tíži, že se nechoval hospodárně. Nelze zde odhlédnout ani od skutečnosti, že předmětnou mandátní

smlouvu s Mgr. Kubíčkem uzavřel žalobce zastoupen náměstkem svého generálního ředitele, tedy právě zástupcem Mgr. Kubíčka.

[7] V této situaci by proto podle městského soudu použití § 44 odst. 1 písm. a) a § 53 odst. 4 zákona o rozpočtových pravidlech představovalo ryze formální aplikaci právního předpisu, odhlížející od okolností věci, zejména od příčin porušení příkazu plnit určené úkoly nejhospodárnějším způsobem, jakož i od účelu a smyslu citovaných ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech. Uložení odvodu správními orgány nemá za zjištěných okolností žádný srozumitelný účel. Městský soud v této souvislosti správním orgánům vytknul, že se omezily jen na citaci relevantních právních norem a na strohé konstatování, že k porušení rozpočtové kázně došlo.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[8] Proti tomuto rozsudku Městského soudu v Praze podal žalovaný (dále též „stěžovatel") včas kasační stížnost, v níž v prvé řadě namítal, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.")., neboť městský soud se vůbec nezabýval předmětem věci, tj. tím, zda byla dle zákona o rozpočtových pravidlech porušena rozpočtová kázeň a zda byl odvod za porušení rozpočtové kázně vyměřen v souladu se zákonem a ve správné výši.

[9] Podle stěžovatele městský soud nesprávně vyhodnotil otázku odpovědnosti za porušení rozpočtové kázně. Bez provedené kontroly ze strany ministerstva kultury by se žalobce vůbec nezabýval otázkou bezdůvodného vydání peněžních prostředků. Právní názor městského soudu, že při porušení rozpočtové kázně statutárním zástupcem právnické osoby nemá odvod do státního rozpočtu žádný srozumitelný účel, je v rozporu s § 151 odst. 1, 156 odst. 2 větou druhou a § 167 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ"), a § 20 odst. 2 věty druhé zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník; žalobce se zbavuje odpovědnosti za jednání svého statutárního orgánu, dává návod k protiprávnímu jednání v obdobných případech a možnosti zneužívání čerpání prostředků státního rozpočtu bez možného postihu. Skutečnost, že Mgr. Kubíček byl v pozici generálního ředitele, nemůže být důvodem pro zbavení odpovědnosti žalobce za neoprávněné použití prostředků státního rozpočtu a faktickou legalizaci porušování právních předpisů. Tato skutečnost proto nevyvrací kontrolní zjištění správce daně, že došlo k porušení rozpočtové kázně nedodržením § 53 odst. 4 zákona o rozpočtových pravidlech.

[10] Prostředky, které žalobce vymohl zpět v rámci občanského soudního řízení od Mgr. Kubíčka neměly být ze státního rozpočtu vůbec čerpány a je tak zcela zřejmé, že měly být do státního rozpočtu také vráceny, takže uložení odvodu bylo za dané situace jediným správným důsledkem.

[11] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že považuje odůvodnění rozsudku městského soudu za přiléhavé a zcela racionální, naopak postup správce daně je ryze formální aplikací právní normy, bez bližšího zkoumání jejího účelu. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že pokud by Mgr. Kubíčka nežaloval a ve sporu neuspěl, nemohl by správce

ani vystavit platební výměr. K poukazu žalovaného na NOZ žalobce uvedl, že posuzovaná věc se týká období roku 2009 a 2010, kdy NOZ nebyl vydán, a tudíž nemůže být aplikován. Žalobce si položil otázku, jak mohl zabránit excesu svého statutárního orgánu a zda má být v situaci, kdy neoprávněné plnění vymohl zpět, „potrestán“ vyměřením odvodu a penále.

III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním vyžadovaným pro výkon advokacie. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.
[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů, kterou stěžovatel spatřuje v tom, že se městský soud vůbec nezabýval meritem věci, tj. tím, zda byla dle zákona o rozpočtových pravidlech porušena rozpočtová kázeň a zda byl odvod za porušení rozpočtové kázně vyměřen v souladu se zákonem a ve správné výši.

[15] Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[16] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v tomto ohledu nelze považovat napadený rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Městský soud vystihl podstatu věci a ztotožnil se s argumentací žalobce, v níž poukazoval na skutečnost, že vyplácení plnění z mandátní smlouvy bylo zapříčiněno tím, že Mgr. Kubíček byl v době tohoto vyplácení v pozici generálního ředitele žalobce. Městský soud správním orgánům vytknul, že k této skutečnosti nepřihlédly, a proto shledal použití § 44 odst. 1 písm. a) a § 53 odst. 4 zákona o rozpočtových pravidlech za formální aplikaci právního předpisu odhlížející od příčin porušení příkazu plnit určené úkoly nejhospodárnějším způsobem a účelu a smyslu citovaných ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech. Rozsudek městského soudu tedy není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[17] Nejvyšší správní soud se dále na základě námitek stěžovatele zabýval meritem věci.

[18] Podle § 44 odst. 1 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného, *porušením rozpočtové kázně je neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu a jiných peněžních prostředků státu*.

[19] Podle § 44a odst. 2 téhož zákona, *příspěvková organizace, která porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. a), c) nebo e), je povinna provést prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu.*

[20] Podle § 53 odst. 4 zákona o rozpočtových pravidlech, *příspěvková organizace je povinna dbát, aby plnila určené úkoly nejhospodárnějším způsobem a dodržela stanovené finanční vztahy ke státnímu rozpočtu. Peněžní prostředky, kterými disponuje, může používat jen k účelům, na které jsou určeny, a to na krytí nezbytných potřeb, na opatření zakládající se na právních předpisech a na krytí opatření nutných k zabezpečení nerušeného chodu organizace. Úhrady, ke kterým se příspěvková organizace zaváže v běžném roce, nesmí překračovat její rozpočet na tento rok.*

[21] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení, zda byl žalobce povinen k odvodu za porušení rozpočtové kázně.

[22] Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že správce daně v posuzované věci dne 14. 6. 2011 zahájil u žalobce daňovou kontrolu k ověření, zda nevznikla odvodová povinnost porušením rozpočtové kázně, jak bylo uvedeno v protokolu o kontrolním zjištění odboru interního auditu a kontroly Ministerstva kultury č. j. MK 17058/2010 OIAK. Jedno ze tří kontrolních zjištění se týkalo úhrad plynoucích z mandátní smlouvy s Mgr. Kubíčkem. V následné zprávě o daňové kontrole provedené správcem daně ze dne 26. 9. 2012, č. j. 489248/12/001983107400, je mimo jiné uvedeno, že žalobce na základě uzavřené mandátní smlouvy uhradil Mg. Kubíčkovi v období za roky 2009 až 2010 částku celkem 369.000 Kč. Úhrada byla provedena z prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu v rámci rozpisu schváleného rozpočtu na příslušný rok z běžného účtu žalobce. Jedná se o jiné peněžní prostředky státu podle § 3 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech. Dne 27. 9. 2012 pak správce daně vydal výše zmíněný platební výměr a následně bylo vydáno rozhodnutí žalovaného.

[23] Mezi účastníky je nesporné, a rovněž Okresní soud v Pelhřimově v rozsudku ze dne 2. 7. 2012, č. j. 13 C 423/2010 – 702, na str. 11 konstatoval, že Mgr. Kubíček žalobci neoprávněně vystavoval dle mandátní smlouvy faktury na částky 41.000 Kč a tyto fakturované částky, které žalobce v celkové výši 369 000 Kč zaplatil, přestavují plnění bez jakéhokoliv právního důvodu. Okresní soud proto v uvedeném rozsudku vyhověl žalobě podané žalobcem v plném rozsahu a uložil Mgr. Kubíčkovi zaplatit žalobci částku ve výši 358.750 Kč s 7,75 % úrokem z prodlení ročně od 13. 11. 2010 do zaplacení. Nejvyšší správní soud z těchto závěrů okresního soudu vycházel podle § 52 odst. 2 s. ř. s.

[24] Za rozhodující pro posouzení věci Nejvyšší správní soud považuje právě výše uvedenou skutečnost, že žalobce zaplatil Mgr. Kubíčkovi částku 369.000 Kč bez náležitého právního důvodu. Vyplacení finančních prostředků bez právního důvodu nepochybně představuje neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu žalobcem a

neodpovídá § 53 odst. 4 zákona o rozpočtových pravidlech. Došlo tak k porušení rozpočtové kázně a byla naplněna skutková podstata uvedená v § 44 odst. 1 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech. V posuzované věci se nejednalo o neoprávněné použití dotace ve smyslu § 44a odst. 4 písm. a) a b) zákona o rozpočtových pravidlech a bylo proto třeba na místě postupovat podle § 44a odst. 4 písm. c) téhož zákona, dle kterého odvod za porušení rozpočtové kázně činí v ostatních případech částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň.

[25] Ke skutečnosti, že žalobce bez právního důvodu vyplácel plnění z mandátní smlouvy mimo jiné v důsledku jednání svého vlastního statutárního orgánu (generálního ředitele Mgr. Kubíčka), kterou žalobce argumentoval v žalobě a na základě které městský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, Nejvyšší správní soud uvádí, že selhání kontrolních mechanismů u žalobce, v důsledku něhož žalobce platil peněžitá plnění bez právního důvodu, nic nemění na tom, že výše uvedeným jednáním žalobce porušil rozpočtovou kázeň. Právnické osobě je totiž přičítáno jednání fyzických osob, které jsou členy jejího statutárního orgánu a za právnickou osobu jakožto statutární orgán jednají. Jednáním svého statutárního orgánu je právnická osoba vázána a vznikají jí z něj práva a povinnosti. Nejvyšší správní soud připouští, že s ohledem na skutečnost, že k porušení rozpočtové kázně žalobcem došlo v přímé souvislosti s jednáním jeho statutárního orgánu, měl žalobce ztíženou možnost toto pochybení odhalit, resp. mu zabránit. Nelze však než konstatovat, že tím, že jeho statutární orgán nejednal s péčí řádného hospodáře, když od žalobce pobíral plnění bez právního důvodu, se žalobce nemůže zbavit odpovědnosti za porušení rozpočtové kázně. Stěžovatel správně poukazuje na to, že akceptování takové logiky by ve svém důsledku umožnilo legalizaci „tunelování“ veřejných prostředků statutárními orgány osob a institucí, které s těmito veřejnými prostředky nakládají, aniž by bylo možné neoprávněně vynaložené prostředky získat zpět do státního rozpočtu. Nejvyšší správní soud se proto plně ztotožňuje se závěrem stěžovatele, že skutečnost, že Mgr. Kubíček byl v pozici generálního ředitele, nemůže být důvodem pro zbavení odpovědnosti žalobce za neoprávněné použití prostředků státního rozpočtu.

[26] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že jelikož žalobce zaplatil Mgr. Kubíčkovi částku 369.000 Kč bez právního důvodu, je zjevné, že tyto finanční prostředky neměly být ze státního rozpočtu prostřednictvím žalobce vůbec čerpány, právní účel, pro který byly čerpány, nebyl a neexistoval, a tyto prostředky musí proto být do státního rozpočtu vráceny. Uložení odvodu podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech bylo za dané situace jediným správným důsledkem, jak na to přiléhavě poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti. Žalobce se proto mýlí, pokud tvrdí, že odvod vyplacených finančních prostředků představuje jeho potrestání. Odvod za porušení rozpočtové kázně nemá funkci trestu, nýbrž plní funkci reparační. Odvod žalobcem neoprávněně vyplacených prostředků je rovněž v souladu se smyslem a účelem zákona o rozpočtových pravidlech, kterým je poskytovat finanční prostředky ze státního rozpočtu pouze ke stanovenému účelu v souladu s právními předpisy a na základě přesně stanovených podmínek. Stejně tak skutečnost, že žalobci se podařilo neoprávněně vyplacené prostředky vymoci v podstatné míře zpět, nemůže zhojit předchozí porušení rozpočtové kázně žalobcem. Ostatně právě to, že Mgr. Kubíček dle tvrzení žalobce již neoprávněně vyplacené prostředky z podstatné části žalobci uhradil zpět, ve svém důsledku znamená, že

žalobce neutrpí odvodem za porušení rozpočtové kázně újmu, neboť takto získané prostředky použije právě na zaplacení odvodu.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[27] S přihlédnutím k výše uvedenému Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil, neboť je zjevné, že městský soud věc nesprávně právně posoudil, a stěžovatel se proto úspěšně dovolal důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta prvá s. ř. s.).

[28] Podle § 110 odst. 4 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí městského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Na městském soudu tedy nyní bude, aby v dalších řízení z výše uvedených závěrů zdejšího soudu vycházel.

[29] V novém rozhodnutí ve věci městský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. srpna 2017

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu