



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Kraj Vysočina**, se sídlem Žižkova 57, Jihlava, zastoupený Mgr. Petrem Sikorou, advokátem se sídlem Fügnerovo náměstí 1808/3, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 6. 2014, č. j. 62 Af 26/2013 - 37,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 24. 6. 2014, č. j. 62 Af 26/2013 - 37, byla zamítnuta žaloba, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 4. 2013, č. j. 10027/13/5000-24700-700290, č. j. 10024/13/5000-24700-700290, č. j. 10028/13/5000-24700-700290, č. j. 10029/13/5000-24700-700290, č. j. 10030/13/5000-24700-700290 a č. j. 10026/13/5000-24700-700290, jimiž byla částečně změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Jihlavě (dále jen „finanční úřad“) ze dne 5. 10. 2012, č. j. 215824/12/314981700148, č. j. 215821/12/314981700148, č. j. 212272/12/314981700148, č. j. 212268/12/314981700148, č. j. 212266/12/314981700148 a č. j. 212255/12/314981700148, o vyměření odvodu do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně stěžovateli. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že ust. § 44a odst. 8 zákona č. 218/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“) upravující prekluzivní lhůtu pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně je *lex specialis* vůči ust. § 148 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle

kteřeho nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Správní orgány tedy nepochybily, když napadenými rozhodnutími uložily stěžovateli odvod za porušení rozpočtové kázně i přesto, že k vydání prvostupňových rozhodnutí došlo až po více než 3 letech od zahájení daňové kontroly, avšak v desetileté lhůtě, která počala běžet od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně. Tato lhůta je jediná, která je podle krajského soudu v dané věci relevantní. Jelikož k porušení rozpočtové kázně došlo v roce 2006 a 2007, připadá konec této lhůty v dílčích případech na 1. 1. 2017, respektive na 1. 1. 2018. V této souvislosti krajský soud poukázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2010, č. j. 5 Aps 3/2010 -78. Naopak jako neaplikovatelný na daný případ byl krajským soudem vyhodnocen rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2011, č. j. 2 Aps 2/2011 - 95, a to z důvodu odlišností ve skutkovém a právním základu věci.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nesprávné právní posouzení stěžovatel spatřuje ve vyhodnocení vztahu ust. § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech a § 148 daňového řádu. Podle stěžovatele je zákon o rozpočtových pravidlech hmotněprávním předpisem bez vlastní procesní úpravy a celý proces se tak musí řídit právě daňovým řádem. Stěžovatel poukázal i na výslovný odkaz v ust. § 44a zákona o rozpočtových pravidlech na daňový řád. Současná aplikace norem obsažených v obou uvedených předpisech představuje jediné logicky konformní řešení situace, v níž předpis mající postavení *lex specialis* na aplikaci obecného právního předpisu výslovně odkazuje, aniž by tento odkaz limitoval. Každá z předmětných prekluzivních lhůt má vlastní smysl. Desetiletá objektivní lhůta byla zákonodárcem zakotvena především z důvodu dlouhodobosti dotačních programů, zatímco tříletá lhůta slouží jako prostředek ochrany práv kontrolovaného subjektu před nedůvodným protahováním daňové kontroly, přičemž uplynutí prekluzivní lhůty je rozhodným okamžikem představujícím konec daňového řízení. V daném případě, kdy byla daňová kontrola zahájena dne 24. 8. 2009, tak subjektivní prekluzivní lhůta pro vyměření odvodu uplynula dne 24. 8. 2012, tedy před vydáním rozhodnutí finančním úřadem. Napadený rozsudek je podle stěžovatele nepřezkoumatelný z důvodu nedostatečného odůvodnění ohledně nemožné souběžné aplikace obou úprav prekluzivních lhůt. Krajský soud totiž pouze konstatoval vztah speciality zákona o rozpočtových pravidlech vůči daňovému řádu, ale neuvedl dostatečným způsobem, z jakého důvodu. Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že krajský soud se řádně vypořádal s námitkami uplatněnými v žalobě a své právní závěry řádně odůvodnil s odkazem na příslušná zákonná ustanovení, přičemž vycházel z objektivně zjištěného a prokázaného skutkového stavu, který vyplývá z předloženého správního spisu. Z napadeného rozsudku vyplývá vztah mezi skutkovými zjištěními na straně jedné a právními závěry na straně druhé. V jeho odůvodnění reaguje krajský soud na uplatněné žalobní námitky a vysvětluje jejich odmítnutí. Rozsudek tedy netrpí nepřezkoumatelností. K námitce nesprávného právního posouzení pak odvolací finanční ředitelství uvedlo, že správní orgány se při správě odvodu za porušení rozpočtové kázně řídí procesním předpisem, kterým je daňový řád, a hmotněprávním předpisem, kterým je zákon o rozpočtových pravidlech, jenž je vůči daňovému řádu zákonem speciálním. Tato svou

pokračování

povahou speciální právní úprava v některých případech stanoví jinou délku lhůty pro stanovení daně, jako je tomu v případě ust. § 44a odst. 8, potažmo odst. 9 ve znění účinném od 29. 12. 2011, zákona o rozpočtových pravidlech nebo také např. ust. § 22 odst. 11 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. V těchto případech je stanovena autonomní desetiletá lhůta pro vyměření daně, pro kterou se ust. § 148 daňového řádu nepoužije. Z uvedených důvodů odvolací finanční ředitelství navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, z důvodu nedostatečného odůvodnění ohledně nemožné souběžné aplikace právní úpravy prekluzivních lhůt. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je rozsudek nepřezkoumatelný, není-li z jeho odůvodnění „[v]ůbec zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu soud nepřistoupil, resp. nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele obsaženou v žalobě, a proč soud subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy“ (rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Nepřezkoumatelnost je také dána, „[o]pomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek“ (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73) a rovněž tehdy, „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené [...]. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“, (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44). Má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za prokázaný a jak posoudil skutečnosti mající pro věc zásadní význam. Pokud soud v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na námitky a zásadní argumentaci, o kterou se žaloba opírá, má to za následek jeho nepřezkoumatelnost. K tomu srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, či ze dne 25. 3. 2013, č. j. 5 Afs 50/2011 - 118 (všechny dostupné na www.nssoud.cz). V kontextu uvedených požadavků Nejvyšší správní soud nepovažuje stěžovatelovu námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku za důvodnou. Z jeho odůvodnění je zřejmé, jaké důvody a úvahy vedly krajský soud k vysloveným závěrům, na jejichž základě stěžovatelovu žalobu zamítl. Ty jsou navíc mimo vlastní názor krajského soudu opřeny i o judikaturu Nejvyššího správního soudu ve skutkově obdobné věci. Stejně tak Nejvyšší správní soud neshledal, že by se krajský soud opomenul vypořádat s některou ze žalobních námitek a neshledal ani jinou vadu, která by mohla mít za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami týkajícími se nesprávného posouzení vztahu ust. § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech a § 148 daňového řádu.

Podle obsahu správního spisu stěžovatel obdržel v roce 2005 prostřednictvím ministerstva práce a sociálních věcí za účasti Evropského sociálního fondu na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 21/11 ze dne 7. 11. 2005 a rozhodnutí o změně o poskytnutí dotace č. 1/11 dotaci v celkové výši 3.790.960 Kč. Z toho činily prostředky ze státního rozpočtu na předfinancování výdajů Evropským sociálním fondem částku 3.032.768 Kč a prostředky ze státního rozpočtu ve výši 758.192 Kč. Dne 24. 8. 2009 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola a na základě výsledku (zpráva o daňové kontrole ze dne 3. 10. 2012. č. j. 192498/12/314981700148) vyměřil finanční úřad stěžovateli rozhodnutími dne 5. 10. 2012 odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně. Proti těmto rozhodnutím podal stěžovatel odvolání. Zejména namítal, že lhůta pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále marně uplynula dnem 24. 8. 2012. Odvolací finanční ředitelství odvolání zamítlo s tím, že speciální lhůta pro vyměření odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně obsahuje ust. § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech. Jelikož k jednotlivým porušením rozpočtové kázně došlo v průběhu roku 2006 a v průběhu roku 2007, připadá konec lhůt na 1. 1. 2017 a 1. 1. 2018. Proti odvolacím rozhodnutím podal stěžovatel žalobu, v níž dovozuje, že bylo nutno aplikovat ust. § 148 daňového řádu a nikoliv ust. § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech.

Podle ust. § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají územní finanční orgány podle zvláštního právního předpisu (citované ustanovení v poznámce pod čarou odkazuje na daňový řád). Odvod a penále lze vyměřit do deseti let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně.

Podle ust. § 148 odst. 1, 3 a 5 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.

Podle ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tedy předchůdce daňového řádu, pak platilo, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období. Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo

pokračování

v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.

Vztahem výše citovaných ustanovení se již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 10. 2010, č. j. 5 Aps 3/2010 - 78, v němž bylo vysloveno, že „*Krajský soud sice ve svém rozsudku nesprávně posoudil konec prekluzivní lhůty, jenž dovozoval z obecného ust. ust. § 47 zákona o správě daní, nikoli z lex specialis, a to zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech. Uvedený zákon má postavení speciálního předpisu, a v ust. ust. § 44a odst. 8 stanoví, že odvod a penále lze vyměřit do deseti let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně. Tato lhůta se však počítá nikoli od termínu obdržení dotace, nýbrž rozhodnou skutečností je pro určení počátku běhu lhůty až vlastní porušení rozpočtové kázně (za předpokladu, že k němu dojde) definované zákonem o rozpočtových pravidlech,...*“ Stejně tak lze odkázat na rozsudek ze dne 30. 9. 2008, č. j. 2 Afs 78/2008 - 84, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „*poukazuje na zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), který je vůči obecnému daňovému řádu zákonem zvláštním a který také obsahuje zvláštní úpravu pro vyměření odvodu v případě porušení rozpočtové kázně. Podle ní lze odvod a penále vyměřit „do deseti let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně“ (uvedené ustanovení je nyní obsaženo v ust. § 44a odst. 8 citovaného zákona a do 6. 9. 2004 bylo v ust. § 44 odst. 3, resp. 4). Právě tuto zvláštní úpravu, která má přednost před úpravou obecnou, je tak třeba aplikovat v daném případě místo ust. § 47 daňového řádu, který ostatně ve svém odst. 1 výslovně uvádí, že se použije pouze tehdy, pokud nestanoví zvláštní zákon jinak.*“

Podle judikatury Nejvyššího správního soudu speciální úpravu lhůt pro vyměření odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně obsahuje ust. § 44a zákona o rozpočtových pravidlech, které má přednost před obecnou úpravou obsaženou v zákoně č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Ke stejnému závěru lze dospět, i pokud jde o vztah zákona o rozpočtových pravidlech a daňového řádu. Zákon o správě daní a poplatků, jakož i daňový řád se použije jen tehdy, pokud jiný předpis nestanoví jinak (§ 47 zákona o správě daní a poplatků a § 4 daňového řádu). Lze tedy učinit závěr, že úprava prekluzivní lhůty pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně, která je obsažena v ust. § 44a odst. 8 (resp. od 29. 12. 2011 v odst. 9) zákona o rozpočtových pravidlech, představuje *lex specialis* k ust. § 148 daňového řádu. S ohledem na skutkový stav v dané věci tedy nemohlo dojít k uplynutí prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud se proto plně ztotožňuje se závěry, k nimž dospěl krajský soud.

Obecný odkaz na daňový řád v poznámce pod čarou k ust. § 44a zákona o rozpočtových pravidlech nic nemění na délce prekluzivní lhůty pro vyměření odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně. Její délka je explicitně stanovena speciální normou. Pokud stěžovatel poukazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2011, č. j. 2 Aps 2/2011 - 95, jedná se o skutkově a právně odlišnou věc. Podle názoru Nejvyššího správního lze ve vztahu k dané věci odkázat, jak již bylo uvedeno, na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2010, č. j. 5 Aps 3/2010 - 78, a ze dne 30. 9. 2008, č. j. 2 Afs 78/2008 - 84.

S ohledem na výše uvedené není žádná ze stížních námitek vztahující se k běhu prekluzivní lhůty opodstatněná. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ust. §

110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 30. října 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu