



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ladislava Vaško a soudců JUDr. Jiřího Derfla a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobkyně: **České Švýcarsko o.p.s.**, IČO: 25436911,
sídlem Křínické náměstí 1161/10, 407 46 Krásná Lípa,
zastoupená Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem,
sídlem 1. máje 97/25, 460 07 Liberec

proti
žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2023, č. j. 11325/23/5000-10612-703694,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 4. 2023, č. j. 11325/23/5000-10612-703694, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou prostřednictvím svého právního zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 4. 2023, č. j. 11325/23/5000-10612-703694, (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byl k odvolání žalobkyně změněn výrok platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně č. 54/D/2016 vydaného Finančním úřadem pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) dne 29. 2. 2016, č. j. 356233/16/2500-31471-506373, (dále i jen „platební výměr č. 1“) tak, že se žalobkyni vyměruje odvod do státního rozpočtu za porušení Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozpočtové kázně ve výši 1 072 407 Kč namísto ve výměru uvedených 2 144 814 Kč, a současně změněn výrok platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně č. 55/D/2016 vydaného správcem daně dne 29. 2. 2016, č. j. 356279/16/2500-31471-506373, (dále i jen „platební výměr č. 2“) tak, že se žalobkyni vyměřuje odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 3 217 220 Kč namísto ve výměru uvedených 6 434 438 Kč.

2. Platebním výměrem č. 1 správce daně podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění účinném do 29. 12. 2011 (dále jen „rozpočtová pravidla“) vyměřil žalobkyni za porušení rozpočtové kázně odvod do státního rozpočtu ve výši 2 144 814 Kč, a to z důvodu porušení rozpočtové kázně spočívajícího v nedodržení podmínek uvedených v čl. III odst. 2 a 4 (nedodržení povinnosti zachovat stanovené procentní podíly jednotlivých druhů finanční pomoci na celkových uznatelných nákladech projektu), čl. VI odst. 6 (nedodržení povinnosti odečíst od celkových uznatelných nákladů projektu rozdíl mezi skutečnými a předpokládanými přímými výnosy projektu, získanými v průběhu realizace projektu, a to nejpozději v okamžiku podání poslední žádosti o proplacení výdajů projektu) a čl. IV odst. 7, 8 a 11 (nedodržení povinnosti naplnění monitorovacích ukazatelů „Vytvořená hrubá pracovní místa – 1 žena“ a „Vytvořená hrubá pracovní místa – 1 muž“ a jejich zachování po dobu nejméně pěti let ode dne podpisu Smlouvy oběma smluvními stranami) Smlouvy o financování projektu Společného regionálního operačního programu uzavřené mezi poskytovatelem dotace Ministerstvem pro místní rozvoj a žalobkyní dne 18. 5. 2005 ve znění Dodatku č. 1 ze dne 16. 8. 2006 a Dodatku č. 2 ze dne 30. 5. 2007 (dále jen „Smlouva“).
3. Platebním výměrem č. 2 správce daně podle § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel vyměřil žalobkyni za porušení rozpočtové kázně odvod do Národního fondu ve výši 6 434 438 Kč, a to z důvodu porušení rozpočtové kázně spočívajícího v nedodržení podmínek uvedených v čl. III odst. 2 a 4, čl. VI odst. 6 a čl. IV odst. 7, 8 a 11 Smlouvy.
4. Žalobkyně se zároveň domáhala toho, aby soud zrušil také uvedené platební výměry a uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

5. Žalobkyně popsala, že žalovaný v napadeném rozhodnutí na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2023, č. j. 9 Afs 151/2021-36, uznal, že žalobkyně se nedopustila pochybení vytýkaných správcem daně v platebních výměrech, konkrétně nedodržení povinnosti odečíst od celkových uznatelných nákladů projektu rozdíl mezi skutečnými a předpokládanými přímými výnosy projektu a nedodržení povinnosti zachovat stanovené procentní podíly jednotlivých druhů finanční pomoci na celkových uznatelných nákladech projektu. Potvrdil však závěry správce daně ohledně pochybení spočívajícího v nedodržení povinnosti naplnění monitorovacích ukazatelů „Vytvořená hrubá pracovní místa – 1 žena“ a „Vytvořená hrubá pracovní místa – 1 muž“ a jejich zachování po dobu nejméně pěti let ode dne podpisu Smlouvy.
6. Žalobkyně namítla nesprávnost a nezákonnost závěrů daňových orgánů týkajících se tvrzeného pochybení. Za nesprávný i nepřezkoumatelný žalobkyně považuje závěr žalovaného ohledně vytvoření nových pracovních míst učiněný na základě čl. IV odst. 8 Smlouvy („[...] *Nová pracovní místa musí být vytvořena do jednoho roku od ukončení realizace projektu.*“), podle kterého z tohoto ustanovení vyplývá i termín, od kdy je možné pracovní místa vytvořit, kterým je den podpisu Smlouvy oběma smluvními stranami, ke kterému

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

došlo 18. 5. 2005. Podle žalobkyně však jednoznačné určení takového termínu ve Smlouvě ani jiných dokumentech tvořících právní rámec poskytnutí dotace uvedeno není. Žalobkyně dodala, že pracovní místa vznikla v okamžiku, kdy s jistotou věděla, že k uzavření Smlouvy dojde v brzké době. Je tedy dána jednoznačná přímá souvislost vytvoření pracovních míst se Smlouvou. Žalobkyně argumentovala, že pracovní místa byla vytvořena v březnu a dubnu 2005, datum zahájení realizace projektu bylo stanoveno na den 1. 4. 2005 a výzva k podpisu Smlouvy byla ze dne 31. 12. 2004. Jako důkaz k prokázání oprávněnosti předpokladu podpisu Smlouvy nejpozději v březnu 2005 žalobkyně navrhla část korespondence.

7. Dále je podle žalobkyně nutné vycházet z vůle smluvních stran. Centrum pro regionální rozvoj, které podle Smlouvy vykonávalo funkci zprostředkovatele a funkci kontrolní, přitom bez jakýchkoli výhrad schválilo proplacení mezd dotyčných pracovních míst za duben 2005 v rámci projektu. Akceptovalo tedy, že pracovní místa byla vytvořena v přímé souvislosti s projektem, byť před podpisem samotné Smlouvy.
8. Daňové orgány dále dospěly k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínku zachování nově vytvořených pracovních míst, neboť „*pracovní činnosti zaměstnanců K. M., Mgr. M. K. a Ing. J. P. nebyly vykonávány po dobu 5 let v přímé souvislosti s projektem, ale v přímé souvislosti s jinými projekty*“. Podle žalobkyně se přitom žalovaný dopouští extenzivního výkladu pravidla uvedeného v Příručce pro příjemce 1. kolo výzvy č. j. 21 884/2004-53 (dále jen „Příručka“), podle kterého „[...] *Pracovní místa však musí vzniknout v přímé souvislosti s projektem*“, jelikož požaduje, aby nově vytvořená místa nejen vznikla v přímé souvislosti s projektem, ale aby také zachování pracovních míst po dobu 5 let ode dne podpisu Smlouvy s projektem přímo souviselo. Podle žalobkyně je evidentní, že přímou souvislost s projektem požaduje Příručka pouze pro případ vzniku nových pracovních míst, nikoliv v souvislosti s jejich zachováním. Původní projekt přitom byl koncipovaný jako jednoletý a skončil v roce 2006. Jeho udržitelnost tedy ani nemohla být naplněna jinak než v rámci navazujících projektů. S tímto zásadním argumentem se přitom žalovaný podle žalobkyně nevypořádal.
9. Žalobkyně dále s poukazem na § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel a § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), na který poukazované ustanovení rozpočtových pravidel fakticky odkazuje, namítla uplynutí lhůty pro vyměření odvodu a penále, neboť lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku. Daňový řád navíc je vůči rozpočtovým pravidlům speciálním předpisem a oproti zákonu č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) předpisem pozdějším. Lhůta stanovená v § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel tak podle žalobkyně je ve světle § 148 odst. 5 daňového řádu lhůtou objektivní a prekluzivní, která by se neměla stavět.
10. Pokud tedy žalovaný dovozuje porušení rozpočtové kázně, pak v souvislosti s vytvořením pracovních míst došlo k porušení rozpočtové kázně dne 30. 11. 2007, v případě zachování pracovních míst došlo k porušení rozpočtové kázně dne 18. 5. 2010. Začátek lhůty podle § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel tedy připadá na 1. 1. 2008, potažmo na 1. 1. 2011. Prekluzivní desetiletá lhůta pro vyměření odvodu a penále tak uplynula nejpozději dne 1. 1. 2021, na což nemohlo mít vliv řízení před daňovými orgány ani před soudem.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, kterou navrhoval zamítnout. Ve vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Otázkou vytvoření a zachování pracovních míst se podle něj již zabýval zdejší soud i Nejvyšší správní soud, přičemž potvrdily, že podmínky pro splnění zmíněných Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

monitorovacích ukazatelů stran vytvoření pracovních míst nebyly naplněny, přičemž žalovaný byl tímto posouzením vázán. Práva a povinnosti stanovené Smlouvou pro smluvní strany vyplývají až na základě jejího podpisu oběma smluvními stranami, nikoli z pouhého nesignovaného návrhu Smlouvy, který například mohl být až do samotného podpisu měněn. Platnost a účinnost Smlouvy před jejím podpisem nemůže ovlivnit ani to, že již před jejím podpisem došlo k zahájení projektu.

12. Smlouva ve spojení s Příručkou podle žalovaného jednoznačně stanoví nejen, do kdy musí být nová pracovní místa vytvořena (do 1 roku od konce realizace projektu) a udržena (5 let od podpisu Smlouvy), ale také nejdřívejší okamžik, od kdy lze místa pro účely projektu vytvářet, kterým je datum podpisu Smlouvy. Pracovní místa vytvořená po zahájení projektu (dne 1. 4. 2005), ale před uzavřením Smlouvy (dne 18. 5. 2005) tedy nelze do naplnění monitorovacího ukazatele započítat. Tento svůj závěr přitom žalovaný přezkoumatelně odůvodnil především v bodě 39. napadeného rozhodnutí. I kdyby snad zdejší soud dospěl k závěru, že místa vytvořená po 1. 4. 2005 a před 18. 5. 2005 (jde o pracovní místa dvou žen) lze započítat do nově vytvořených pracovních míst projektu, nic to nemění na stěžejním závěru žalovaného, že pracovní místa udržena nebyla, kdy tento závěr již krajský soud jednou aproboval. Nemůže být nejmenších pochyb tom, že nelze zohlednit pracovní místo vytvořené v březnu, kdy tuto otázku zcela jednoznačně zodpověděl ve svém rozsudku i Nejvyšší správní soud.
13. K otázce zachování nově vytvořených míst žalovaný odkázal na body 50. a 51. rozsudku zdejšího soudu a bod 23. rozsudku Nejvyššího správního soudu. Tři pracovní místa, která žalobkyně označila jako nově vzniklá v souvislosti s projektem, však podmínku své udržitelnosti (zachování) nesplnila. Zaměstnanec zařazený na pracovním místě „muž“ (odhlédnuto od faktu, že pracovní místo bylo vytvořeno již v březnu 2005) se na projektu už nijak nepodílel ode dne 1. 7. 2006 (nadto ani mzdové náklady na tohoto zaměstnance nejsou zahrnuty do nákladů projektu). Obě ženy se s účinností ode dne 1. 12. 2006 rovněž na projektu nepodílely, všichni pracovníci byli převedeni na jinou činnost. Jinými pracovníky, které bylo možno přijímat do dne 30. 11. 2007, nebyla daná pracovní místa obsazena. S ohledem na znění Smlouvy a Příručky nemůže mít na naplnění podmínky uchování nově vytvořených pracovních míst po dobu 5 let od podpisu Smlouvy žádný vliv ani to, že doba trvání samotného projektu nedosáhla ani dvou let.
14. Dle žalovaného jsou rozpočtová pravidla vůči daňovému řádu zákonem zvláštním, a obsahují tak zvláštní úpravu pro vyměření odvodu v případě porušení rozpočtové kázně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2010, č. j. 5 Aps 3/2010-78, a rozsudek ze dne 30. 9. 2008, č. j. 2 Afs 78/2008-84). Uvedené taktéž vystihuje právní věta rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2014, č. j. 7 As 117/2014-29, podle které *„prekluzivní lhůta pro stanovení odvodu či penále za porušení rozpočtové kázně obsažená v § 44a zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, je lhůtou speciální vůči prekluzivním lhůtám pro stanovení daně uvedeným v § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád“*. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně nesplnila podmínku vytvoření pracovních míst pro 1 muže a 1 ženu do 1 roku od konce projektu, za den porušení rozpočtové kázně lze označit den 30. 11. 2007. Prekluzivní lhůta dle zákona o rozpočtových pravidlech tak započala běžet dne 1. 1. 2008 a měla uplynout (pokud by nedošlo ke stavení lhůty) dne 1. 1. 2018.
15. Podle § 41 s. ř. s. byla lhůta pro vyměření odvodu stavena ode dne podání žaloby proti původním rozhodnutím o odvolání č. j. 9210/17/5000-10470-700938 a č. j. 9211/17/5000-10470-700938 do nabytí právní moci rozsudku krajského soudu, konkrétně ode dne 26. 4. 2017 do dne 23. 6. 2021, a posléze ode dne podání kasační stížnosti žalobkyně do dne nabytí Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

právní moci rozsudku Nejvyššího správního soudu, tj. ode dne 6. 7. 2021 do dne 20. 2. 2023. Prekluzivní lhůta tak měla s ohledem na § 41 s. ř. s. končit dne 17. 10. 2023. Žalobou napadené rozhodnutí tedy bylo vydáno před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně.

Replika žalobkyně

16. V replice ze dne 21. 7. 2023 žalobkyně nesouhlasila s tím, že by z předchozích rozhodnutí soudů plynuly závěry, které by byly pro soudy závazné i nyní. Nyní je napadeno jiné rozhodnutí žalovaného, a především platí, že toto aktuální soudní řízení bylo zahájeno na základě zcela jiného žalobního návrhu, v rámci kterého žalobkyně identifikuje konkrétní nedostatky a odůvodňuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Soudy v minulosti došly k závěru, že předchozí žaloba byla obecná, to však na nyní projednávané řízení nemá žádný vliv.
17. Ohledně podmínky zachování pracovních míst žalobkyně opakovaně namítala extenzivní výklad dotačních pravidel. Podle žalobkyně z nich však nevyplýval jiný požadavek než zachování nově vytvořených míst. Jelikož se jednalo o jednoletý projekt, je zcela logické, že pětiletá udržitelnost jednoletého projektu může být naplněna pouze v rámci jiných, navazujících projektů.
18. Žalovaný dále podle žalobkyně nijak neodůvodnil, proč podle něj byla lhůta pro vyměření odvodu stavena podle § 41 s. ř. s. Podle žalobkyně se v otázce stavení a počítání lhůty dle § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel použije daňový řád, jelikož rozpočtová pravidla takovou úpravu neobsahují. Daňový řád přitom nestanoví, že by se objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně (v tomto případě pro vyměření odvodu a penále) měla stavět. Prekluzivní desetiletá lhůta pro vyměření odvodu a penále tedy uplynula. K těmto skutečnostem přitom měly daňové orgány přihlédnout z úřední povinnosti.

Posouzení věci soudem

19. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
20. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
21. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a to z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení vyměřených odvodů.
22. Prekluzí se musí správní orgán i soud zabývat z úřední povinnosti, neboť prekludovanému, a tudíž již neexistujícímu (zaniklému) právu nelze poskytovat ochranu (k tomu přiměřeně srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, publ. pod č. 38/2009 Sb. ÚS). Teprve poté, co soud učiní závěr ohledně plynutí prekluzivní lhůty, je Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

namíste zabývat se dalšími věcnými či procesními námitkami. Dojde-li soud k závěru, že prekluzivní lhůta uplynula, pozbývá smyslu věcné vypořádání ostatních námitek; ty totiž na závěru o uplynutí prekluzivní lhůty nemohou nic změnit.

23. Prekluze je právní institut, který je upravován napříč odvětvími právního řádu. Setkáváme se s ní tradičně v právu soukromém, ale také veřejném. Jejím hlavním účelem coby právního institutu je zejména zajištění právní jistoty, ale sekundárně také ochrana povinného subjektu. Jejím předmětem může být jak majetkové právo, tak i možnost učinit určitý procesní úkon. Z širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají obsahové rozdíly; i přes tyto rozdíly je však možné vysledovat základní znaky, které jsou pro prekluzi společné a bez nichž by o prekluzi nebylo možno vůbec hovořit. Mezi tyto znaky lze nepochybně zařadit samotnou konstrukci prekluze, která je založena na dvou právních skutečnostech – a sice uplynutí doby a neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je vždy také zánik samotného práva, přičemž s takto závažnými následky, které jsou s prekluzí spojeny, se pojí výše zmiňovaný logický důsledek – k prekluzi musí orgán veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti.
24. Z uvedeného je zřejmé, že otázka prekluze je zásadní především z hlediska práva hmotného, neboť se s ní pojí samotný zánik subjektivního práva, kterému již nadále není možné poskytovat ochranu. Pro účely určení právní úpravy, podle které je nezbytné na prekluzi nahlížet, je tudíž nutno obecně vycházet z okamžiku, kdy nastala skutečnost určující počátek běhu prekluzivní lhůty (k tomu přiměřeně srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, publ. pod č. 2676/2012 Sb. NSS).
25. Z obsahu správního spisu vyplývá, že Ministerstvo pro místní rozvoj vydalo dne 24. 5. 2005 Rozhodnutí o účasti státního rozpočtu a strukturálních fondů EU na financování akce (projektu), č. j. 14486/2005-34, (dále jen „rozhodnutí o poskytnutí dotace“). Na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace byla žalobkyni poskytnuta dotace na realizaci projektu „České Švýcarsko – Propagační a informační kampaň 2006“, reg. č. projektu CZ.04.1.05/4.1.00.1/0328. Nedílnou součástí rozhodnutí o poskytnutí dotace byla Smlouva uzavřená dne 18. 5. 2005. Změny Smlouvy provedené Dodatky č. 1 a 2 souvisely se změnami rozhodnutí o poskytnutí dotace a týkaly se zejména rozpočtu projektu a časového harmonogramu jednotlivých etap projektu. Datem zahájení projektu byl podle Smlouvy den 1. 4. 2005, datem ukončení projektu byl den 30. 11. 2006. Nově vytvořená pracovní místa měla žalobkyně povinnost zachovat po dobu 5 let ode dne podpisu Smlouvy. Ve stejné lhůtě byla povinna zachovat i výsledky realizace projektu.
26. Projekt měl být financován z prostředků Evropského fondu pro regionální rozvoj ve výši 6 733 800 Kč, tj. 67,5 %, z prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu ve výši 2 244 600 Kč, tj. 22,5 %, a z vlastních zdrojů žalobkyně ve výši 997 600 Kč, tj. 10 %. Kontrolou bylo zjištěno, že ve skutečnosti bylo vyplaceno celkem 8 579 251,26 Kč, z toho z Evropského fondu pro regionální rozvoj byla vyplacena částka v celkové výši 6 434 438 Kč v říjnu a listopadu 2007 a ze státního rozpočtu byla vyplacena částka v celkové výši 2 144 813,26 Kč v období od října 2005 do srpna 2006.
27. Dne 13. 5. 2013 zahájil správce daně u žalobkyně na základě podnětu poskytovatele dotace daňovou kontrolu ve věci zjištění skutečností rozhodných pro stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně podle rozpočtových pravidel. Dne 30. 10. 2014 došlo k rozšíření předmětu daňové kontroly na celý rozsah rozhodnutí o poskytnutí dotace. Dne 29. 2. 2016 vydal správce daně platební výměry č. 1 a 2, kterými žalobkyni vyměřil odvody za porušení rozpočtové kázně ve výši částek vyplacených z Evropského fondu pro regionální

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozvoj a ze státního rozpočtu. Žalobkyně tyto výměry napadla včasným odvoláním, které později doplnila. Dne 24. 2. 2017 vydal žalovaný rozhodnutí č. j. 9210/17/5000-10470-700938 a č. j. 9211/17/5000-10470-700938, ve kterých odvody vyměřené žalobkyni snížil.

28. Dne 26. 4. 2017 podala žalobkyně proti rozhodnutím ze dne 24. 2. 2017, č. j. 9210/17/5000-10470-700938 a č. j. 9211/17/5000-10470-700938, žalobu ke zdejšímu soudu, který o ní rozhodl rozsudkem ze dne 22. 6. 2021, č. j. 15 Af 57/2017-52, tak, že ji zamítl. Tento rozsudek nabyl právní moci dne 23. 6. 2021. Dne 6. 7. 2021 proti němu podala žalobkyně kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl rozsudkem ze dne 17. 2. 2023, č. j. 9 Afs 151/2021-36, kterým zrušil rozsudek krajského soudu i obě rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebním výměrům č. 1 a 2 a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Tento rozsudek nabyl právní moci dne 20. 2. 2023.
29. Žalovaný v nyní žalobou napadeném rozhodnutí rozhodl tak, že odvody vyměřené platebními výměry č. 1 a 2 snížil na polovinu. Setrval na závěru, že žalobkyně se dopustila pochybení spočívajících v nedodržení povinnosti naplnění monitorovacích ukazatelů „Vytvořená hrubá pracovní místa – 1 žena“ a „Vytvořená hrubá pracovní místa – 1 muž“ a jejich zachování po dobu nejméně pěti let ode dne podpisu Smlouvy.
30. Žalobkyně s poukazem na § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel a § 148 odst. 5 daňového řádu namítla, že došlo k uplynutí maximálně desetileté lhůty pro vyměření odvodu a penále, kdy podle ní tuto lhůtu nelze stavět. Podle žalovaného jsou rozpočtová pravidla vůči daňovému řádu zákonem zvláštním, přičemž lhůta pro vyměření odvodu v souladu s § 41 s. ř. s. neběžela po dobu řízení před tímto soudem a Nejvyšším správním soudem.
31. K tomu soud konstatuje, že v rozhodné době byla prekluzivní lhůta v rozpočtových pravidlech ve znění účinném do 29. 12. 2011 zakotvena v § 44a odst. 8 tohoto zákona. Podle poslední věty tohoto ustanovení platilo, že odvod a penále lze vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně. V současném znění rozpočtových pravidel je totéž pravidlo součástí právě § 44a odst. 11 tohoto zákona.
32. V posuzované věci je však třeba zohlednit, že dotace byla žalobkyni poskytnuta zejména z rozpočtu Evropské unie. Bylo proto potřeba zohlednit také evropskou úpravu, která vyplývá z přímo použitelných nařízení a kterou byly správní orgány v projednávané věci vázány. Nařízení Evropské unie jsou obecně za splnění všech podmínek přímo použitelnými právními předpisy, které vyvolávají právní účinky a mají aplikační přednost před vnitrostátními normami. Nařízení je podle čl. 288 druhého pododstavce Smlouvy o fungování Evropské unie přímo aplikovatelným právním předpisem, který má obecnou působnost, je závazné a přímo použitelné ve všech členských státech, a musí mu tedy ustoupit taková ustanovení vnitrostátního právního předpisu, která jsou s ním v rozporu. Jak uvedl Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) v rozsudku ze dne 9. 3. 1978, *Simmenthal*, C-106/77, bod 14 „...[p]římá použitelnost znamená, že pravidla práva Společenství musí působit plně a jednotným způsobem účinky ve všech členských státech od svého vstupu v platnost a po celou dobu své platnosti“. Nařízení je tak bezprostředním zdrojem práv a povinností pro všechny, kterých se týká, ať se jedná o členské státy nebo o jednotlivce, kteří jsou účastníky právních vztahů, na které se vztahuje právo Evropské unie.
33. Na základě zásady přednosti unijního práva mají ustanovení zakládajících smluv a přímo použitelné akty unijních orgánů ve svých vztazích s vnitrostátním právem členských států za následek nejen to, že pouhým svým vstupem v platnost (účinnost) činí bez dalšího nepoužitelným jakékoli ustanovení vnitrostátního práva, které by s nimi bylo v rozporu, ale nadto, neboť tato ustanovení a akty jsou nedílnou součástí, ovšem s vyšší právní silou, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

právního řádu platného na území každého členského státu, brání platnému vytváření nových vnitrostátních zákonů v rozsahu, v němž by byly neslučitelné s normami Evropské unie.

34. Podle čl. 1 odst. 1 nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95, o ochraně finančních zájmů Evropských společenství, se pro účely ochrany finančních zájmů Evropských společenství (dále jen „nařízení č. 2988/95“) přijímají obecná pravidla týkající se stejnorodých kontrol a správních opatření a sankcí postihujících nesrovnalosti s ohledem na právo Společenství.
35. Podle čl. 1 odst. 2 nařízení č. 2988/98 se nesrovnalostí rozumí jakékoli porušení právního předpisu Společenství, vyplývající z jednání nebo opomenutí hospodářského subjektu, v důsledku kterého je nebo by mohl být poškozen souhrnný rozpočet Společenství nebo rozpočty Společenstvím spravované, a to buď snížením nebo ztrátou příjmů z vlastních zdrojů vybíraných přímo ve prospěch Společenství, nebo formou neoprávněného výdaje.
36. Nesplnil-li tedy hospodářský subjekt podmínky dotace poskytnuté (i jen částečně) z unijních zdrojů, jedná se o neoprávněný výdaj, a tudíž nesrovnalost ve smyslu nařízení č. 2988/95.
37. Daňové orgány spatřovaly pochybení žalobkyně v tom, že nedodržela povinnost naplnění monitorovacích ukazatelů „Vytvořená hrubá pracovní místa – 1 žena“ a „Vytvořená hrubá pracovní místa – 1 muž“ a jejich zachování po dobu nejméně pěti let ode dne podpisu Smlouvy. Tato pochybení soud považuje za nesrovnalosti dle čl. 1 odst. 2 nařízení č. 2988/95, neboť žalobkyně dle napadeného rozhodnutí porušila podmínky, za kterých jí byla dotace poskytnuta, protože jí žalovaný vyměřil odvod do státního rozpočtu ve výši 1 072 407 Kč a odvod do Národního fondu ve výši 3 217 220 Kč. Těmito pochybeními žalobkyně tak byl poškozen rozpočet regionální rady, a tím i Evropského fondu pro regionální rozvoj v rámci regionálního operačního programu.
38. Nařízení č. 2988/95 obsahuje vlastní úpravu prekluzivních lhůt, pokud jde o získávání neoprávněně poskytnutých plateb (dotací), a to v čl. 3, který zní následovně:

„1. Promlčecí doba pro zahájení stíhání činí čtyři roky od okamžiku, kdy došlo k nesrovnalosti uvedené v čl. 1 odst. 1. Odvětvové předpisy mohou stanovit i kratší lhůtu, která však nesmí být kratší než tři roky.

V případě pokračujících nebo opakovaných nesrovnalostí běží promlčecí doba ode dne, ke kterému nesrovnalost skončila. V případě víceletých programů běží promlčecí doba v každém případě až do definitivního ukončení programu.

Promlčecí doba pro stíhání se přerušuje každým úkonem příslušného orgánu oznámeným dané osobě, který se týká vyšetřování nebo řízení o nesrovnalosti. Promlčecí doba začíná znovu běžet od provedení každého úkonu způsobujícího přerušování.

Promlčení však nastane nejpozději ke dni, v němž uplynula lhůta rovnající se dvojnásobku promlčecí doby, aniž příslušný orgán uložil sankci, s výjimkou případů, kdy bylo řízení podle čl. 6 odst. 1 pozastaveno.

2. Lhůta pro výkon rozhodnutí, na základě kterého byla uložena správní sankce, činí tři roky. Tato lhůta běží ode dne, kdy rozhodnutí nabude právní moci.

Přerušování a pozastavení se řídí odpovídajícími pravidly vnitrostátního práva.

3. Členské státy si ponechávají možnost uplatňovat delší lhůtu, než která je uvedena v odstavci 1 nebo odstavci 2.“

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

39. Čl. 3 nařízení č. 2988/95, jak je zřejmé z jeho znění, v sobě zahrnuje úpravu několika prekluzivních lhůt. Byť toto nařízení označuje lhůty jako „promlčecí“, ze znění čl. 3 citovaného nařízení, jakož i z jeho teleologického výkladu nemá zdejší soud pochyb o tom, že jde o lhůty prekluzivní. Tento výklad potvrzuje také např. stanovisko generálního advokáta Manuela Campos Sánchez-Bordony ze dne 8. 9. 2016, Glencore Céréales France, C-584/15 (viz body 24 až 26).
40. SDEU v řadě svých rozhodnutí vyložil, že citovaný čl. 3 dopadá nejen na řízení, jejichž účelem je uložení sankce, ale také na řízení, jejichž výsledkem je uložení správního opatření, kterým je podle čl. 4 téhož nařízení také odnětí neoprávněně získané výhody spojené s povinností zaplatit nebo nahradit neoprávněně získané částky; k tomu srov. např. rozsudky SDEU ze dne 29. 1. 2009, Josef Voding Schlacht-, Kühl- und Zerlegebetrieb a další, C-278/07 až C-280/07 (zejm. body 19 až 23); ze dne 17. 9. 2014, Cruz & Companhia, C-341/13 (bod 45); ze dne 11. 6. 2015, Pfeifer & Langen II, C-52/14 (bod 23); či ze dne 3. 9. 2015, Sodial International, C-383/14 (bod 26). V posledně citovaném rozsudku SDEU výslovně uvedl, že při uplatňování čl. 3 odst. 1 nařízení č. 2988/95 není namístě rozlišovat mezi správní sankcí a správním opatřením; toto ustanovení se uplatní jak na nesrovnalosti vedoucí k uložení správní sankce ve smyslu čl. 5 téhož nařízení (např. správní pokuty), tak na nesrovnalosti, které jsou předmětem správního opatření ve smyslu čl. 4 uvedeného nařízení, jehož cílem je odnětí neoprávněně získané výhody, avšak nevykazuje povahu sankce (viz bod 27 posledně citovaného rozsudku SDEU). Opačný výklad by odporoval systematice citovaného čl. 3 odst. 1, jehož čtyři pododstavce tvoří jeden celek. Těmto pododstavcům je proto dle SDEU potřeba přisuzovat stejný rozsah působnosti tak, aby byla jeho systematika v souladu s obecnou systematikou prekluze zavedenou čl. 3 a cílem nařízení č. 2988/95, kterým je pro tento systém vytvořit koherentní rámec.
41. Ze závěrů SDEU uvedených v citované judikatuře tak pro účely nyní projednávané věci vyplývá, že na řízení o vrácení poskytnuté dotace, jež byla poskytnuta žalobkyni, se uplatní prekluzivní lhůty obsažené v čl. 3 odst. 1 nařízení č. 2988/95.
42. Článek 3 nařízení č. 2988/95 v sobě obsahuje úpravu prekluzivních lhůt, pokud jde o zahájení řízení o vrácení poskytnuté dotace (odst. 1 první pododstavec), lhůtu pro vydání rozhodnutí o povinnosti vrátit dotaci (odst. 1 čtvrtý pododstavec), jakož i lhůtu pro výkon rozhodnutí o povinnosti vrátit dotaci (odst. 2 první pododstavec). Ze systematiky čl. 3 nařízení č. 2988/95 je zřejmé, že odstavec první jako celek (všechny jeho pododstavce) upravuje prekluzivní lhůty, pokud jde o samotné řízení, jehož výsledkem je vydání rozhodnutí o povinnosti vrátit poskytnutou dotaci (jeho zahájení a ukončení); odstavec druhý pak obsahuje navazující úpravu týkající se prekluzivní lhůty pro výkon rozhodnutí. Oba zmiňované odstavce pak obsahují také vlastní úpravu přerušení a stavení (slovy nařízení pozastavení) prekluzivních lhůt.
43. Zatímco v případě samotného řízení (jeho zahájení a ukončení), jehož výsledkem je vydání rozhodnutí o povinnosti vrátit dotaci, stanoví čl. 3 odst. 1 nařízení č. 2988/95 výslovně jednak to, které konkrétní úkony způsobují přerušení prekluzivní lhůty pro zahájení řízení (viz čl. 3 odst. 1 třetí pododstavec), jednak to, v důsledku čeho dochází ke stavení lhůty pro vydání rozhodnutí (čtvrtý pododstavec téhož čl.); v případě lhůty pro výkon rozhodnutí stanoví nařízení č. 2988/95 v čl. 3 odst. 2 ve druhém pododstavci, že přerušení a pozastavení lhůty pro výkon rozhodnutí se řídí odpovídajícími pravidly vnitrostátního práva.
44. Pokud jde o prekluzivní lhůtu pro zahájení řízení, z výše citovaného čl. 3 odst. 1 prvního pododstavce nařízení č. 2988/95 vyplývá, že správní orgány mohou zahájit řízení o vrácení

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

poskytnuté dotace do čtyř let od okamžiku, kdy došlo k nesrovnalosti; odvětvové předpisy mohou stanovit i kratší lhůtu, která však nesmí být kratší než tři roky. Takováto kratší lhůta v nyní projednávané věci stanovena není. Okamžikem, od kdy v nyní projednávané věci běžela lhůta pro zahájení řízení o vrácení poskytnuté dotace, je třeba v souladu s druhou větou druhého pododstavce čl. 3 odst. 1 rozumět nejpozději dobu skončení udržitelnosti programu, která byla nastavena na 5 let od okamžiku podpisu Smlouvy dne 18. 5. 2005.

45. Okamžikem, od kterého se odvíjel počátek čtyřleté lhůty pro zahájení řízení o vrácení poskytnuté dotace a zejména osmileté lhůty pro vydání konečného rozhodnutí o povinnosti vrátit dotaci, byl tedy nejpozději den 18. 5. 2010. Zatímco lhůta pro zahájení řízení byla dodržena, neboť daňová kontrola se žalobkyní byla zahájena v květnu 2013, k dodržení lhůty pro vydání konečného rozhodnutí o povinnosti vrátit dotaci nedošlo, jak je zřejmé z žalobou napadeného rozhodnutí vydaného až v roce 2023. Napadené rozhodnutí totiž bylo vydáno až po uplynutí prekluzivní lhůty podle čl. 3 odst. 1 čtvrtého pododstavce nařízení č. 2988/95.
46. Lhůta pro vydání rozhodnutí dle čl. 3 odst. 1 čtvrtého pododstavce nařízení č. 2988/95 představuje absolutní limit pro promlčení stíhání nesrovnalostí (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 11. 6. 2015, Pfeifer & Langen II, C-52/14). Tuto lhůtu nepřerušují žádné úkony vnitrostátních orgánů s výjimkou případů, kdy bylo řízení o povinnosti vrátit poskytnutou dotaci podle čl. 6 odst. 1 nařízení č. 2988/95 pozastaveno. Jinými slovy, na běh lhůty pro vydání rozhodnutí podle čl. 3 odst. 1 nařízení č. 2988/95 nemá vliv § 41 s. ř. s., a tedy ani řízení, která ve věci předmětného odvodu vedl zdejší soud a Nejvyšší správní soud. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 3. 2022, č. j. 5 Afs 4/2021-66, publ. pod č. 4333/2022 Sb. NSS, připodobnil tuto lhůtu ke lhůtě pro stanovení daně v § 148 odst. 5 daňového řádu, na niž také nelze aplikovat instituty přerušování či stavění (s výjimkou zcela výjimečných případů stanovených výslovně v zákoně).
47. Žalobkyní namítaný § 44a odst. 11 (resp. dle rozhodného znění odst. 8) rozpočtových pravidel a § 148 odst. 5 daňového řádu s ohledem na úpravu prekluze v čl. 3 nařízení č. 2988/95 nebylo možné použít. Soud přitom před učiněním tohoto závěru zvažoval i otázku, zda český zákonodárce nevyužil prostor pro autonomní úpravu prekluzivní lhůty, který mu poskytoval čl. 3 odst. 3 nařízení č. 2988/95. Tuto otázku nadnesl už Nejvyšší správní soud v právě zmíněném rozsudku.
48. Zdejší soud má přitom stejně jako Nejvyšší správní soud (viz bod 43 a násl. zmíněného rozsudku) za to, že její definitivní zodpovězení není v projednávané věci třeba, neboť i kdyby byla úprava zvolená českým zákonodárcem v souladu s čl. 3 odst. 1 a 3 nařízení č. 2988/95, i v tomto případě by lhůta pro vydání rozhodnutí o povinnosti vrátit dotaci byla prekludovaná. Podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel ve znění účinném do 29. 12. 2011 totiž lze odvod a penále vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně. V tomto případě by tak byly daňové orgány povinny rozhodnout o povinnosti vrátit dotaci do 10 let počítaných nejpozději od 1. 1. 2011, tj. do 1. 1. 2021. I na tuto desetiletou lhůtu je totiž nutné nahlížet prizmatem čl. 3 odst. 1 čtvrtého pododstavce nařízení č. 2988/95, neboť i tato lhůta je prekluzivní lhůtou pro vydání rozhodnutí o vrácení poskytnuté dotace. I na tuto lhůtu by tedy bylo třeba pohlížet jako na absolutní limit, ve kterém musí správní orgán rozhodnout o povinnosti dotaci vrátit. Tuto lhůtu tedy nelze žádnými úkony přerušovat a s výjimkou úkonů podle čl. 6 odst. 1 nařízení č. 2988/95 (zjednodušeně řečeno je-li proti příjemci dotace zahájeno trestní řízení, což v dané věci z ničeho nevyplývá) ani pozastavovat (stavit); k tomu viz rozsudky SDEU ze dne 3. 9. 2015, Pfeifer & Langen II, C-52/14, a ze dne 2. 3. 2017, Glencore Céréales France, C-Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

584/15. Nelze proto uvažovat o tom, že by podle § 41 s. ř. s. tato lhůta neběžela po dobu řízení před soudem.

49. Soud závěrem konstatuje, že povinnost podrobit se vyměření odvodu není časově bezbřehá, je vázána prekluzivními lhůtami, k nimž je povinen správní orgán přihlížet z úřední povinnosti (srov. již zmíněný nálezn Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1169/07). Prekluze možnosti uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně je vadou natolik závažnou, že brání věcnému přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí, neboť prekludovaným právům se ochrana neposkytuje. Vyměření odvodu po uplynutí prekluzivní lhůty je proto vadou řízení před správním orgánem mající vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé a tato vada řízení je podřaditelná pod § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 76/2014-51). Prekluze možnosti uložit žalobkyni odvod za porušení rozpočtové kázně je tedy důvodem, pro který soud přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí.
50. V souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. soud neprovedl dokazování listinami, které žalobkyně v žalobě označila jako důkazy. V případech daňového spisu a žalobou napadeného rozhodnutí to bylo proto, že jimi se v řízení před správním soudem dokazování neprovádí. V případě důkazů žalobkyní předložených a označených jako korespondence k podpisu smlouvy to bylo proto, že s ohledem na závěr soudu o prekluzi možnosti uložit žalobkyni odvod za porušení rozpočtové kázně by takovéto dokazování bylo nadbytečné.
51. Z důvodu zjištěných vad se soud nezabýval dalšími námitkami žalobkyně, neboť by to bylo v projednávané věci bezpředmětné.
52. Soud tedy shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro vadu řízení zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž je ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán výše uvedenými závěry soudu.
53. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 9 300 Kč za tři úkony právní služby právního zástupce žalobkyně po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (dále jen „advokátní tarif“), [převzetí a příprava zastoupení – písm. a); podání žaloby – písm. d), podání repliky – písm. d)], z částky 900 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [tři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu] a z částky 2 142 Kč představující 21% DPH, neboť zástupce žalobkyně je společníkem právnické osoby, která je plátkyní DPH.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení

soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 20. února 2024

Mgr. Ladislav Vaško v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.