



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Mikroregion Porta Bohemica**, IČO: 70582688,
sídlem Kamýk 65, 412 01 Kamýk,
zastoupen Mgr. Janem Sedláčkem, advokátem,
sídlem Moravské náměstí 754/13, 602 00 Brno,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2022, č. j. 45320/22/5000-10612-706239,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 12. 2022, č. j. 45320/22/5000-10612-706239, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce, který je dobrovolným svazkem obcí, se včas podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2022, č. j. 45320/22/5000-10612-706239, kterým bylo (výrokem I.) zamítnuto jeho odvolání a potvrzen platební výměr č. 80/D/2021 Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1982099/21/2500-31471-507479, jímž byl žalobci podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále jen „rozpočtová pravidla“) vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

do Národního fondu ve výši 1 259 646 Kč. Výrokem II. napadeného rozhodnutí byl zčásti změněn platební výměr č. 81/D/2021 správce daně ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1982471/21/2500-31471-507479, jímž byl žalobci podle § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 74 089 Kč. Změna provedená napadeným rozhodnutím spočívala v tom, že žalovaný změnil údaj v platebním výměru, že odvod se vyměřuje do státního rozpočtu tak, že odvod se vyměřuje do Státního fondu životního prostředí, když uvedené pochybení správce daně považoval za zjevnou nesprávnost. V ostatním zůstal zmíněný platební výměr beze změny.

Žaloba

2. Žalobce v žalobě nesouhlasil se závěrem žalovaného, že se dopustil porušení rozpočtové kázně, neboť má za to, že žalovaný věc nesprávně právně posoudil, přičemž považuje za nezákonný i postup správce daně, který žalobci vyměřil odvod.
3. Žalobce nesouhlasil se závěrem správce daně a žalovaného, že porušil podmínky uvedené v čl. III odst. 5 písm. b) Smlouvy č. 12129021 o poskytnutí podpory ze Státního fondu životního prostředí uzavřené dne 15. 4. 2014 (dále jen „Smlouva o poskytnutí podpory“) a v části A písm. b) přílohy č. 1 k Rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 4. 4. 2014, č. j. 115D112001000, které vydalo Ministerstvo životního prostředí (dále jen „MŽP“ nebo „poskytovatel“), ve znění změn ze dne 7. 7. 2014, 10. 10. 2014, 26. 11. 2014, 20. 10. 2015 a 31. 3. 2016 (dále jen „Rozhodnutí o poskytnutí dotace“). Dle žalobce se jednalo o údajné porušení jeho povinnosti dodržovat pravidla pro zadávání zakázek stanovená v čl. 7 Směrnice MŽP č. 3/2011, č. j. 249/M/11, 5971/ENV/11 a v Závazných pokynech pro žadatele a příjemce podpory v OPŽP (zkratka: Operační program Životní prostředí, pozn. soudu). Žalobce se měl těchto porušení dopustit jako zadavatel veřejné zakázky s názvem „Protipovodňová opatření pro Mikroregion Porta Bohemica II.“, která byla uveřejněna ve Věstníku veřejných zakázek dne 14. 11. 2013 pod ev. č. 373217 (dále jen „veřejná zakázka“).
4. Žalobce reprodukoval názory správce daně uvedené ve sdělení Dosavadního výsledku kontrolního zjištění ze dne 19. 5. 2021, č. j. 1394663/21/2500-31471-507479 (dále jen „Dosavadní výsledek kontrolního zjištění“), že nabídky uchazečů EMPEMONT s.r.o., IČO: 27772179 (dále jen „EMPEMONT“ nebo „vybraný dodavatel“) a Tomáše Mikuly – ELMIK, IČO: 60040459 (dále jen „Tomáš Mikula“ nebo „ELMIK“), obsahovaly návrhy smluv s nesprávně uvedeným termínem plnění, a to od 1. 1. 2014 do 30. 9. 2014. Podle správce daně tak měly být tyto nabídky vyřazeny, protože údajně nebyly v souladu se zadávacími podmínkami. Tímto postupem mělo dle správce daně dojít k porušení § 76 odst. 1 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“), a tím také k porušení rozpočtové kázně. Správce daně dle žalobce dále uvedl, že ve smlouvě o dílo č. SOD E402/3/2014 uzavřené dne 17. 2. 2014 mezi žalobcem a vybraným dodavatelem (dále jen „Smlouva o dílo“) byl uveden termín plnění od 1. 3. 2014 do 30. 11. 2014, z čehož má vyplývat, že tato uzavřená Smlouva o dílo byla oproti nabídce vybraného dodavatele změněna. Správce daně dle žalobce odkazuje dále na Dodatek č. 1 ze dne 19. 5. 2014 k uzavřené Smlouvě o dílo (dále jen „Dodatek č. 1“), kterým měl být opět změněn původní termín zahájení provádění díla ze dne 1. 3. 2014 na 1. 7. 2014. Tímto jednáním mělo dle správce daně dojít ze strany žalobce k podstatné změně smlouvy dle § 82 odst. 7 písm. b) zákona o veřejných zakázkách. Podle vyjádření správce daně byla údajná dodatečná změna termínu dodání předmětu plnění podstatnou změnou, jejíž použití by v původním zadávacím řízení umožnilo účast jiných dodavatelů. Tito potenciální dodavatelé potom dle správce daně mohli případně Mikroregionu poskytnout i lepší podmínky než

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vybraný dodavatel. Shora uvedeným postupem mělo podle správce daně dojít k porušení rozpočtové kázně dnem 17. 2. 2014 (den uzavření Smlouvy o dílo).

5. Žalobce k v předchozím odstavci uvedené argumentaci správce daně namítl, že nesouhlasí s tím, že by porušil § 76 odst. 1 a § 82 odst. 7 písm. b) zákona o veřejných zakázkách, což namítl již ve svém vyjádření ze dne 18. 6. 2021 k Dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění (dále jen „Vyjádření ze dne 18. 6. 2021“). Žalobce již ve zmíněném vyjádření odkázal na znění čl. 5 (s názvem *Lbůta a místo plnění zakázky*) Zadávací dokumentace ze dne 13. 11. 2013, ze kterého jasně vyplývá, že termín zahájení doby plnění zakázky a termín dokončení plnění zakázky jsou pouze předpokládány (viz formulace „předpokládaný termín zahájení doby plnění zakázky se předpokládá 1. 2. 2014“ a dále „požadovaný termín dokončení plnění zakázky zadavatel předpokládá nejpozději na 30. 9. 2014“), a jejich splnění tak není povinné a ze strany žalobce jakkoliv vymahatelné.
6. Dle žalobce byly součástí Zadávací dokumentace i Obchodní podmínky vypracované ve formě a struktuře smlouvy o dílo, do které potenciální uchazeči doplnili své identifikační údaje, cenu a případné další údaje, čímž vznikl návrh smlouvy o dílo. Dle žalobce z pohledu účelového výkladu je zřejmé, že článek 5 Zadávací dokumentace nelze vykládat bez kontextu k článku III. Obchodních podmínek s nadpisem *Doba a místo plnění*. V odst. 3.1. článku III. totiž žalobce coby zadavatel explicitně uvádí, že „termín zahájení realizace díla plnění zakázky se předpokládá po obdržení oficiálního oznámení implementační agentury o podpoře projektu zadavateli. Předpokládaný termín zahájení realizace je 1. 2. 2014.“ Z tohoto je dle žalobce zřejmé, že zadavatel (žalobce) záměrně vázal okamžik zahájení plnění veřejné zakázky na termín obdržení zmíněného oznámení o podpoře projektu. Jinými slovy, termín zahájení plnění nikde v Zadávací dokumentaci, jejíž byly Obchodní podmínky přílohou, stanoven nebyl. Žalobce totiž v průběhu zadávacího řízení veřejné zakázky ještě neměl k dispozici konečné oznámení o přiznání podpory projektu z OPŽP, a proto stanovil termín zahájení plnění formou tzv. odkládací podmínky ve smyslu § 36 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Všichni potenciální dodavatelé, kteří se seznámili se Zadávací dokumentací, tak museli vědět, že není jisté, zda termín plnění nastane dle předpokladu, neboť závisí na doručení jistého dokumentu třetí stranou.
7. Žalobce konstatoval, že již ve výše zmíněném Vyjádření ze dne 18. 6. 2021 zdůraznil, že příprava článku 5 Zadávací dokumentace a článku III. Obchodních podmínek smlouvy o dílo reflektovala tehdy aktuální rozhodovací praxi Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže (dále jen „Úřad“). V rozhodnutí ze dne 12. 4. 2013, č. j. S397/2012/VZ-6596/2013/511/MKL, se Úřad vyslovil pro možnost výhrady posunutí termínu zahájení a dokončení plnění veřejné zakázky zejména s ohledem na možnosti financování veřejné zakázky. Žalobce tak již ve Vyjádření ze dne 18. 6. 2021 konstatoval, že je přesvědčen, že obdobně ani on sám v pozici zadavatele nepochybil, když při uzavření Smlouvy o dílo s vybraným dodavatelem uvedl jako předpokládaný termín zahájení realizace datum 1. 3. 2014 a po uzavření Smlouvy o dílo s vybraným dodavatelem využil výhrady změny doby plnění zakotvené v odst. 3.1. Smlouvy o dílo a v Dodatku č. 1 uvedl jako termín zahájení realizace díla datum 1. 7. 2014, nikoliv termín předpokládaný.
8. Žalobce upozornil, že navíc k posunutí termínu zahájení realizace díla v Dodatku č. 1 doplnil v souladu se zásadou transparentnosti uvedenou v § 6 zákona o veřejných zakázkách také odůvodnění tohoto postupu, když v závorce uvedl, že již „[...] obdržel oficiální oznámení implementační agentury o podpoře projektu zadavateli 2. 4. 2014“. Ze shora uvedeného dle žalobce vyplývá, že daná odkládací podmínka byla transparentně oznámena všem zájemcům Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

o veřejnou zakázku, nedošlo k porušení zadávacích podmínek ani zákona o veřejných zakázkách a namítaná změna termínu realizace díla nezpůsobila změnu Smlouvy o dílo uzavřené s vybraným dodavatelem. Vzhledem k tomu, že v Obchodních podmínkách (předvyplněná smlouva o dílo) byl uveden pouze předpokládaný termín plnění, dostaly se dle žalobce smluvní strany (žalobce a vybraný dodavatel) při uzavírání smlouvy dne 17. 2. 2014 do situace, kdy mohly zachovat původní předpokládaný a v té chvíli již nemožný předpoklad zahájení realizace díla (tedy 1. 2. 2014), nebo doplnit předpokládaný termín nový a uskutečnitelný. Žalobce se domníval, že uvedení nereálného předpokladu zahájení by mohlo vést k neplatnosti tohoto ustanovení pro počáteční nemožnost plnění ve smyslu § 37 odst. 2 občanského zákoníku, přičemž nepovažoval ani za účelné uzavírat smlouvu s nemožným termínem zahájení plnění, neboť pokud by takovou smlouvu uzavřel, porušil by tzv. zásadu 3E [zásadu hospodárného, efektivního a účelného vynakládání veřejných prostředků, zakotvenou v zákoně č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční kontrole“)]. Uzavíral by totiž smlouvu, u které od počátku věděl, že v jisté části bude neplatná. I z toho důvodu žalobce přistoupil k úpravě předpokládaného termínu zahájení realizace na první den kalendářního měsíce nejbližšího dni uzavření smlouvy, tj. k úpravě na datum 1. 3. 2014.

9. Žalobce dále připomněl, že již ve Vyjádření ze dne 18. 6. 2021 uváděl, že v kontextu shora uvedeného je třeba přistupovat i k údajnému porušení § 76 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách, ke kterému mělo dle správce daně dojít nevyřazením nabídek vybraného dodavatele a uchazeče Tomáše Mikuly, v nichž se namísto původního předpokládaného termínu zahájení realizace (1. 2. 2014) objevilo datum 1. 1. 2014 jakožto nový předpokládaný termín zahájení realizace. Žalobce nicméně při posuzování nabídek vycházel jednak ze shora uvedené rozhodovací praxe Úřadu, která tuto úpravu nepovažovala za změnu smlouvy, a jednak z toho, že uchazeči nabízená změna předpokládaného termínu zahájení realizace díla také žádným způsobem neměnila ekonomickou rovnováhu ve prospěch vybraného dodavatele ve smyslu § 82 odst. 7 písm. d) zákona o veřejných zakázkách. Dle žalobce totiž oba uchazeči v návrzích smluv o dílo nabídli de facto pouze to, že v případě potřeby, resp. v případě dřívějšího doručení oznámení o podpoře, jsou schopni zahájit realizaci již 1. 1. 2014. Takové ujednání bylo pro žalobce ekonomicky výhodné, resp. oproti Zadávací dokumentaci výhodnější, a nebyl tak důvod jej neakceptovat, nabídky vyřadit a uchazeče přes nabídku ekonomicky výhodnějšího plnění vyloučit. Naopak trvání na textaci s uvedením původního termínu realizace by dle žalobce bylo možné považovat za rozporné se zásadou zákazu diskriminace v § 6 zákona o veřejných zakázkách a s povinností dodržet zásadu 3E. Žalobce se tak choval hospodárně a v souladu se zásadami zákona o veřejných zakázkách a zásadami hospodárného nakládání s veřejnými prostředky.
10. Žalobce dále uvedl, že správce daně v Dosavadním výsledku kontrolního zjištění dále uvedl, že zadavatel (žalobce) měl porušit povinnost vyplývající z § 147a odst. 2 zákona o veřejných zakázkách, když Dodatek č. 1 ze dne 19. 5. 2014 a Dodatek č. 2 ze dne 3. 11. 2014 ke Smlouvě o dílo uveřejnil na profilu zadavatele až 3. 4. 2015, tj. nikoliv ve lhůtě 15 dnů ode dne uzavření jednotlivých dodatků. Tímto mělo podle správce daně dojít k porušení rozpočtové kázně, a to dnem 3. 6. 2014 (den kdy měl být dodatek č. 1 zveřejněn na profilu zadavatele). Žalobce konstatoval, že nesouhlasil s uvedenými závěry správce daně již ve Vyjádření z 18. 6. 2021, kde odkázal správce daně na přesné znění § 147a odst. 2 zákona o veřejných zakázkách, které stanovuje povinnost uveřejnit do 15 dnů od uzavření „celé znění smlouvy nebo rámcové smlouvy“, pročez se povinnost zveřejnění dokumentů nevztahuje na později uzavřené dodatky. Pro dodatky se dle žalobce použije § 147a odst. 1 písm. a) zákona o Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

veřejných zakázkách, který stanovuje povinnost dodatky uveřejnit, ale neudává už konkrétní lhůtu, kdy tak má být učiněno. Dle žalobce z jazykového a účelového výkladu § 147a odst. 2 věty první vyplývá úmysl zákonodárce stanovit speciální lhůtu pro uveřejnění smluv a rámcových smluv. V opačném případě by zákonodárce nepoužil spojení „*smlouvy a rámcové smlouvy*“, ale např. „*dokumenty podle odstave 1 písm. a)*“, resp. by zjevně nepovažoval za nutné vymezovat okruh ve speciální lhůtě uveřejňovaných dokumentů. Z důvodů uvedených výše je dle žalobce zřejmé, že se ani v tomto případě nedopustil porušení podmínek Rozhodnutí o poskytnutí dotace a Smlouvy o poskytnutí podpory, a proto nedošlo ze strany žalobce k porušení rozpočtové kázně.

11. V další části žaloby se žalobce zabýval závěry správce daně ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 3. 9. 2021. K správcem daně tvrzenému porušení § 76 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách (nevýřazení vybraného dodavatele a uchazeče Tomáše Mikuly) žalobce uvedl, že pravděpodobně šlo v případě nabídek obou uchazečů o překlep ohledně data zahájení realizace díla, který byl navíc zjevně způsoben tím, že oba uchazeči vycházeli ze zadávacích podmínek zrušené veřejné zakázky s názvem *Protipovodňová opatření pro Mikroregion Porta Bohemica* uveřejněné na profilu zadavatele (žalobce) na adrese <https://www.kdv.cz/profil.php?ic=70582688>, neboť odst. 3.1 Obchodních podmínek (předvyplněná smlouva o dílo), které byly přílohou Zadávací dokumentace, uváděl jako předpokládaný termín zahájení realizace díla datum 1. 1. 2014. Na zadávací řízení této veřejné zakázky později navázalo zadávací řízení veřejné zakázky s pořadovým označením II., které už v Obchodních podmínkách zakotvilo jako předpokládaný termín zahájení realizace datum 1. 2. 2014. Lze tak dle žalobce s jistotou tvrdit, že uchazeči pouze přejali obchodní podmínky z původní veřejné zakázky, a to s i chybným datem. V kontextu rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 10. 2011, č. j. 62 Af 50/2010-104, příp. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2015, č. j. 2 As 6/2015-38, se tak dle žalobce jednalo o překlep lehce popsatelný, avšak bez potřeby jeho vysvětlení, jelikož bylo nade vší pochybnost zřejmé, jak k němu došlo. Žalobce tak má v rozporu s tvrzením správce daně za to, že hodnotící komise žalobce mohla predikovat, že uvedený předpokládaný termín je pouze překlep, což také udělala a nabídku připustila do hodnocení. Opačný přístup, tj. vyřazení nabídky a vyloučení účastníka, by dle žalobce nebyl v souladu s uvedenými judikáty.
12. Žalobce souhlasil s názorem správce daně ve Zprávě o daňové kontrole, že mohl žalobce postupovat v souladu s § 76 odst. 3 zákona o veřejných zakázkách, tedy využít institutu vysvětlení nabídky, avšak nikoliv nezbytně. Žalobce se neztotožňuje s tvrzením správce daně, že by nebylo příliš formalistické, pokud by nabídky za tento překlep byly vyřazeny. Žalobce na svoji obhajobu odkázal na již výše zmíněný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 10. 2011, č. j. 62 Af 50/2010-104, který sice uvádí, že je třeba vycházet z premisy, že návrh smlouvy lze měnit jen výjimečně, avšak v daném případě změny data 1. 2. na 1. 1. se ve smyslu tohoto rozsudku jednalo toliko o písařskou chybu, překlep nebo omyl, a to na první pohled. Pokud by zadavatel přistoupil k vyřazení nabídky, jak žádá správce daně, nepochybně by v takovém případě postupoval v rozporu s uvedenou rozhodovací soudní praxí. Žalobce konstatoval, že s ohledem na shora uvedené nemohlo dojít ani k druhému vytykánému porušení rozpočtové kázně, které mělo být způsobeno údajnou podstatnou změnou smlouvy před jejím uzavřením. V případě překlepu data 1. 2. 2014 na datum 1. 1. 2014 se jednalo nanejvýš o nepodstatnou změnu smlouvy, které neměla vliv na výběr nejvhodnější nabídky. Na podporu své argumentace žalobce poukázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 19. 6. 2008, sp. zn. C-454/06 (případ presstext

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Nachrichtenagentur GmbH v. Rakouská republika), jenž se zabýval pravidly pro možnost změn smlouvy, kdy byly řešeny podstatné a nepodstatné změny smlouvy.

13. Žalobce dále nesouhlasil s tvrzením správce daně, že došlo k prodloužení doby plnění veřejné zakázky, protože dle Zadávací dokumentace měla být doba plnění zakázky 8 měsíců, přičemž dle Smlouvy o dílo byla údajně tato doba nakonec 9 měsíců. Žalobce opětovně zdůraznil, že předpokládaný termín zahájení realizace díla ani předpokládaný termín dokončení celého díla nepředstavují skutečnou dobu plnění veřejné zakázky, jelikož ta byla vždy odvislá od okamžiku obdržení oficiálního oznámení implementační agentury o podpoře projektu ze strany zadavatele. Předpokládané termíny jsou odhadované termíny zahájení a dokončení realizace díla, kterými zadavatel informuje uchazeče o nikoliv jistém začátku a konci plnění, přičemž sám správce daně nijak nerozporoval, že termínem zahájení realizace díla je ono doručení oficiálního oznámení. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2017, č. j. 9 As 252/2016-36, který připouští jen změny týkající se některých formálních náležitostí, které „nemají dopad na práva a povinnosti stran smlouvy – neomezují je či nerozšiřují a které se netýkají hodnotících kritérií.“ Záměna předpokládaného termínu zahájení realizace díla za předpokládaný termín bližší v čase se posouvající realitě dle žalobce nepochybně představuje změnu, která žádným způsobem nemění práva a povinnosti smluvních stran a která se nijak nedotkla hodnotícího kritéria nejnížší nabídkové ceny. Pokud měl přesto správce daně za to, že se tato změna týká nějakého práva či povinnosti vyplývajících ze Smlouvy o dílo, resp. že toto právo či povinnost mění, opomněl alespoň příkladem takové právo či povinnost uvést, což činí jeho závěr ve Zprávě o daňové kontrole v tomto bodě nepřezkoumatelný.
14. Dle žalobce ve Zprávě o daňové kontrole správce daně dále konstatoval, že při stanovení výše odvodu postupoval v souladu s proporcionalitou, když na jedné straně uvedl, že postupem podle § 76 zákona o veřejných zakázkách by uchazeč, se kterým byla uzavřena Smlouva o dílo, zjevně chybu způsobenou psaním napravil, aby na straně druhé tvrdil, že došlo k posunutí doby realizace zakázky, což považuje za závažné pochybení, a to jakkoliv bylo toto posunutí předvídáno již v zadávacích podmínkách.
15. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že z jeho strany nedošlo k tvrzenému porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel a nedopustil se neoprávněného použití peněžních prostředků ve smyslu § 3 písm. e) rozpočtových pravidel.
16. V další části žaloby uvedl žalobce svoji argumentaci přímo ve vztahu k napadenému rozhodnutí, přičemž konstatoval, že nepovažuje za správný způsob, kterým se žalovaný vypořádal s odvolacími důvody. Žalobce se předně nedomnívá, že měl přistoupit k žádosti o vysvětlení nabídek u nabídky vybraného dodavatele a u řešených předpokládaných termínů zahájení a dokončení plnění, a to právě z toho důvodu, že v rámci nabídky nebylo třeba vysvětlovat zjevný překlep, neboť vysoká míra takto formalistického přístupu k zadávání veřejných zakázek, na které trvá ve své argumentaci správce daně i žalovaný, by ve výsledku znamenala faktickou nemožnost zadat veřejnou zakázku v souladu se zákonem o veřejných zakázkách. Žalobce zdůraznil, že jej při zadávání veřejné zakázky navíc zastupovala třetí osoba ve smyslu § 151 zákona o veřejných zakázkách, kdy ani tato tedy zjevně nevyužila postupu dle § 76 zákona o veřejných zakázkách a nabídku vybraného dodavatele nepovažovala za způsobitou k objasnění.
17. Žalobce trval na svém výkladu sousloví *předpokládaný termín*, příp. *zadavatel předpokládá*, kdy má za to, že není možné, aby se jednalo o podstatnou změnu smlouvy na veřejnou zakázku. Pokud by totiž platilo, že *předpokládaný termín* je nějakým způsobem závazný,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vzniká dle žalobce otázka, proč by zadavatel (žalobce) vázal skutečný termín zahájení realizace díla na okamžik obdržení oficiálního oznámení implementační agentury. Ze Zadávací dokumentace i Obchodních podmínek (předvyplněná smlouva o dílo) je dle žalobce patrné, že žalobce v době zahájení zadávacího řízení veřejné zakázky nevěděl, které datum je skutečným datem zahájení/dokončení plnění veřejné zakázky a rozhodl se tak zcela transparentně k vyhrazení změny závazku ve smyslu již uvedeného, tj. výhradou změny předpokládaného termínu po obdržení oficiálního oznámení implementační agentury o podpoře projektu. Žalobce doplnil, že tato výhrada zakotvila toliko to, že termín zahájení realizace díla plnění zakázky se předpokládá po obdržení oficiálního oznámení implementační agentury o podpoře projektů zadavateli.

18. V kontextu argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí žalobce dále uvedl, že i u termínu dokončení plnění zakázky žalobce pouze předpokládal toto dokončení do 30. 9. 2014. Žalobce proto nesouhlasil se žalovaným, že šlo o stanovení nějakého nepřekročitelného termínu, neboť to by žalobce rozhodně nepřistoupil k uvození slovesem *předpokládá*. Žalobce dále podotkl, že by se může jednat při prvotním přiblížení se k textu o typické slovíčkaření, není tomu tak, jelikož výklad pojmů *předpoklad*, *předpokládá se* či *předpokládáný* je pro rozhodnutí ve věci zcela klíčový.

Vyjádření žalovaného k žalobě

19. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby, jelikož veškeré námitky žalobce považuje za nedůvodné. Dle žalovaného v žalobě uvedená tvrzení není možno pokládat za samostatné žalobní body ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Žalobce totiž prakticky převzal do žaloby text odvolání, kterým napadl prvoinstanční platební výměry, aniž by v žalobě jakkoliv uvedl důvody, pro které napadá rozhodnutí žalovaného o odvolání. Dle žalovaného námitky žalobce směřují proti odůvodnění správce daně obsaženému v Dosavadním výsledku kontrolního zjištění a ve Zprávě o daňové kontrole, nikoliv v napadeném rozhodnutí, přičemž žalobce v žalobě vůbec nereflektuje argumentaci žalovaného a vypořádání odvolacích námitek v napadeném rozhodnutí.
20. Dle žalovaného teprve na straně 11 podané žaloby žalobce obecně uvádí, že nepovažuje způsob, kterým se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami za správný, a má za to, že napadené rozhodnutí lze označit za nezákonné, neuvádí však žádné konkrétní důvody, pro které by mělo být rozhodnutí žalovaného o odvolání nezákonné. S ohledem na skutečnost, že žaloba neobsahuje žalobní body, ze kterých by bylo patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky žalobou napadeného rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné, má žalovaný za to, že by žaloba měla být odmítnuta dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť nejsou splněny jiné podmínky řízení (absence žalobních bodů) a tento nedostatek již nelze odstranit. Z procesní opatrnosti se však žalovaný vyjádřil k námitkám v žalobě, byť nesměřovaly proti napadenému rozhodnutí, přičemž odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které stručně reprodukoval ve vztahu k jednotlivým námitkám.
21. Ve vztahu k žalobním námitkám směřujícím přímo proti napadenému rozhodnutí žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí podrobně vymezil rozhodující skutkové okolnosti projednávané věci a právní rámec, v jehož mezích byl skutkový stav posuzován a řádně se vypořádal s odvolacími námitkami žalobce. Žalovaný zcela jednoznačně a srozumitelně uvedl, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že žalobce tím, že nevyřadil nabídky uchazečů EMPEMONT a ELMIK, které obsahovaly návrhy smluv o dílo, jež nebyly v Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

souladu se zadávacími podmínkami, porušil § 76 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách. Žalovaný dále zcela jednoznačně a srozumitelně uvedl, že došlo k porušení § 82 odst. 7 písm. b) zákona o veřejných zakázkách, neboť žalobce umožnil podstatnou změnu smlouvy tím, že u uzavřené Smlouvy o dílo došlo uzavřením dodatků k posunutí termínu zahájení i ukončení realizace díla. Dle žalovaného žalobce rovněž v rozporu s § 147a odst. 2 zákona o veřejných zakázkách nezveřejnil na profilu zadavatele ve lhůtě 15 dnů od jejich uzavření Dodatek č. 1 a Dodatek č. 2 ke Smlouvě o dílo. Námitku žalobce, že žalovaný vydal nesprávné a nezákonné rozhodnutí, je tak dle žalovaného třeba odmítnout jako nedůvodnou.

22. Žalovaný setrval na svém stanovisku, že ani ve Zprávě o posouzení a hodnocení nabídek ze dne 8. 1. 2014 není informace o zřejmém překlepu (jak tvrdí žalobce) uvedena, naopak je v ní uvedeno, že hodnotící komise konstatovala, že všichni uchazeči splnili všechny zadávací podmínky a nebylo shledáno žádné pochybení, a dále neshledala v nabídkách uchazečů nejasnosti vyžadující si písemné vysvětlení nabídky. Žalovaný má i nadále za to, že Smlouva o dílo obsahovala nejasné (nesplnitelné) časové údaje a žalobce měl proto povinnost odstranit nejasnost postupem dle § 76 odst. 3 zákona o veřejných zakázkách, jelikož změna termínu realizace akce, i když šlo o předpokládaný termín realizace akce, je podstatnou změnou smlouvy.
23. K tvrzení žalobce, že jej při zadávání veřejné zakázky zastupovala třetí osoba ve smyslu § 151 zákona o veřejných zakázkách a ani tato nevyužila postupu dle § 76 zákona o veřejných zakázkách, protože nabídku nepovažovala za způsobilou k objasnění, žalovaný uvedl, že dle § 151 odst. 3 zákona o veřejných zakázkách není dotčena odpovědnost zadavatele (žalobce) za dodržování zákona o veřejných zakázkách, z čehož vyplývá, že odpovědnost spočívá výlučně na žalobci a není možné ji přenést na jinou osobu, kterou se nechal zastoupit.

Replika žalobce

24. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou ze dne 11. 4. 2023, kdy uvedl, že žalovaný ve vyjádření k žalobě pouze replikuje právní argumentaci použitou v předchozím řízení. K argumentaci žalovaného, že žaloba neobsahuje žádné žalobní body, pročez by měl soud žalobu odmítnout, žalobce uvedl, že má za to, že v žalobě podrobně rozvedl veškeré konkrétní skutkové a právní argumenty, které ho vedou k tomu, že žalovaný nesprávně právně posoudil předmětnou věc. Vzhledem k tomu, že žalobce setrvává na argumentech uvedených v průběhu proběhnuvší daňové kontroly a shrnutých v napadeném rozhodnutí, byly tyto proto v žalobě shrnuty. Žalobce má tedy za to, že nezákonnost postupu žalovaného spočívá v nesprávném právním posouzení toho, že údajně mělo dojít k porušení rozpočtové kázně podle § 44 písm. j) rozpočtových pravidel a neoprávněnému použití peněžních prostředků ve smyslu § 3 písm. e) rozpočtových pravidel. Skutečnost, že žalobní argumenty mohou vyznívat repetitivně, dle žalobce zcela odráží způsob, jakým se s argumenty žalobce vypořádal žalovaný, tj. opakováním již dříve vyjádřeného hodnocení v Dosavadním výsledku kontrolního zjištění a Zprávě o daňové kontrole.

Posouzení věci soudem

25. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť oba účastníci výslovně souhlasili s tímto postupem.
26. 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 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 přihlídnout 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.

27. 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, byť z jiných než v žalobě uplatněných důvodů.
28. Úvodem vypořádání žalobních námitek soud přisvědčuje žalovanému, že jednotlivé žalobní námitky (s výjimkou námitek v článku III. bod D žaloby směřujících přímo proti napadenému rozhodnutí) byly žalobcem ve shodné podobě uplatněny již v odvolání ze dne 20. 10. 2021 proti prvostupňovým rozhodnutím (dvěma platebním výměrům), přičemž v žalobě i v odvolání jsou námitky koncipovány tak, že zpochybňují Dosavadní výsledek kontrolního zjištění a Zprávu o daňové kontrole, která je dle § 147 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), součástí odůvodnění obou platebních výměrů. Žalobce však v žalobě nereaguje na vypořádání těchto námitek v napadeném rozhodnutí žalovaného. Směrem k žalobci proto soud zdůrazňuje, že při formulaci žalobního bodu nestačí jen zopakovat argumentaci přednesenou v odvolacím řízení nebo na ni obecně (souhrnně) odkázat, neboť žaloba by měla primárně reagovat na napadené rozhodnutí o odvolání. Odvolací námitky směřují proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (zde Finančního úřadu pro Ústecký kraj) a logicky nemohou být reakcí na to, jak na ně samotné odpověděl odvolací orgán (žalovaný). Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce domýšlel a dotvářel jeho odvolací námitky do podoby odpovídající tomu, že předmětem soudního přezkumu je až vlastní rozhodnutí o odvolání. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63, konstatoval, že *„žalobní body mají primárně směřovat proti napadenému rozhodnutí (tj. rozhodnutí o odvolání) a jeho důvodům. Pokud odvolací orgán uplatněné námitky dostatečně vypořádá a žalobce je v žalobě pouze zopakuje, aniž by na důvody rozhodnutí o odvolání reagoval, podstatně tím snižuje své šance na úspěch, neboť soud za něj nemůže domýšlet další argumenty.“* S těmito závěry Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje a dodává, že žalobce v projednávané věci převzal (zkopíroval) do žaloby prakticky celé své odvolání, což doplnil stručnou argumentací vůči napadenému rozhodnutí v článku III. bod D žaloby. Odvolací námitky však již řádně vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí, přičemž žaloba na takovéto explicitní vypořádání nereaguje. Nutno však dodat, že odvolacími námitkami se již de facto zabýval správce daně, jelikož obsahově stejné námitky byly obsaženy v předchozích podáních žalobce (viz například Vyjádření ze dne 18. 6. 2021). Žalovaný tak de facto jinými slovy vypořádal v napadeném rozhodnutí tytéž námitky. Za popsané situace soud vycházel z toho, že žalobce navzdory argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí setrval na svých námitkách. Soud neshledal podmínky k odmítnutí žaloby dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro neodstranitelný nedostatek podmínek řízení, jak se toho domáhal žalovaný, neboť s ohledem na nastíněnou situaci nelze říci, že by v žalobě zcela absentovaly žalobní body, a že by tak žaloba nebyla projednatelná.
29. Jak již soud naznačil výše, shledal žalobu důvodnou z jiných než v žalobě uplatněných důvodů, a to s ohledem na skutečnost, že shledal marné uplynutí prekluzivní lhůty pro zahájení řízení o stanovení odvodu i prekluzivní lhůty pro rozhodnutí o odvodu, jak bude vysvětleno níže.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

30. 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. nálezy 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 namístě 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.
31. 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.
32. 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).
33. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalobci byly poskytnuty peněžní prostředky, a to na základě Rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 4. 4. 2014, č. j. 115D112001000 (ve znění několika změn), které vydalo MŽP. Nedílnou součástí zmíněného rozhodnutí jsou: Příloha č. 1 *Podmínky poskytnutí dotace*, Příloha č. 2 *Technická a finanční příloha* a Příloha č. 3 *Tabulky postihů za porušení pravidel zadávání veřejných zakázek*. Dále byly žalobci poskytnuty peněžní prostředky na základě Smlouvy č. 12129021 o poskytnutí podpory ze dne 15. 4. 2014 uzavřené mezi příjemcem dotace (žalobcem) a Státním fondem životního prostředí České republiky (dále jen „SFŽP“). V obou případech byly peněžní prostředky poskytnuty na realizaci projektu s názvem *Protipovodňová opatření pro Mikroregion Porta Bohemica*, reg. č. CZ.1.02/1.3.00/12.14977 (dále jen „projekt“). Peněžní prostředky byly poskytnuty v rámci Operačního programu Životní prostředí (dále jen „OPŽP“), prioritní osa 1 *Zlepšování vodohospodářské infrastruktury a snižování rizika povodní*, oblast podpory 1.3 *Omezování rizika povodní*. Účelem poskytnutí podpory mělo být zpracování digitálního povodňového plánu a pořízení hlásného a varovného systému pro obce regionu Porta Bohemica.
34. Dle Rozhodnutí o poskytnutí dotace byly příjemci dotace (žalobci) poskytnuty peněžní prostředky z Fondu soudržnosti v celkové maximální výši 5 341 683,05 Kč, tedy ve výši 85 % celkových způsobilých výdajů projektu. Dle Smlouvy o poskytnutí podpory pak byly příjemci dotace poskytnuty peněžní prostředky ze SFŽP v celkové maximální výši 314 216,65 Kč, tedy ve výši 5 % celkových způsobilých výdajů projektu. Celková výše dotace tedy činila 5 655 899,70 Kč. Vlastní zdroje příjemce dotace činily částku ve výši 628 433,30

Kč. Dotace byla připsána žalobci na účet dne 8. 12. 2014 (částka 312 795,38 Kč ze SFŽP a částka 5 317 521,58 Kč z Fondu soudržnosti).

35. Dne 26. 2. 2020 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu, a to Protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 390603/20/2500-31471-507479 z téhož dne. Předmětem daňové kontroly byla kontrola dodržení podmínek Rozhodnutí o poskytnutí dotace a Smlouvy o poskytnutí podpory v rozsahu skutečností rozhodných pro vznik povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně dle rozpočtových pravidel. V Protokolu o zahájení daňové kontroly je dále mimo jiné uvedeno, že zároveň správce daně zahajuje u žalobce podle § 91 odst. 1 daňového řádu daňové řízení ve věci skutečností rozhodných pro vznik povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně. Daňová kontrola pak byla ukončena dne 6. 9. 2021 doručením Oznámení o ukončení daňové kontroly č. j. 1971914/21/250031471-507479 ze dne 3. 9. 2021, jehož přílohou byla Zpráva o daňové kontrole, ve které je obsaženo kontrolní zjištění ohledně vícero porušení zákona o veřejných zakázkách žalobcem v průběhu zadávacího řízení.
36. Z obsahu správního spisu dále plyne, že žalobce coby zadavatel oznámil svůj úmysl zadat veřejnou zakázku dne 14. 11. 2013 ve Věstníku veřejných zakázek. K této zakázce byla uveřejněna Zadávací dokumentace, jejíž součástí byla předvyplněná smlouva o dílo s předpokládaným termínem zahájení realizace od 1. 2. 2014 a předpokládaným dokončením celého díla do 30. 9. 2014. Jediným hodnotícím kritériem byla nejnižší nabídková cena. Žalobce obdržel celkem tři nabídky, přičemž žádnou nevyřadil a všechny nabídky pak byly předmětem dalšího posouzení.
37. Ve Zprávě o daňové kontrole je uvedeno kontrolní zjištění ve dvou bodech. Správcem daně bylo zjištěno, že žalobce nevyřadil ze zadávacího řízení nabídky s termínem plnění odlišným od zadávací dokumentace a uzavřel smlouvu s dodavatelem neodpovídající zadávacím podmínkám. Žalobce nevyřadil nabídky vybraného dodavatele (EMPEMONT) a Tomáše Mikuly, které obsahovaly návrhy smluv o dílo, jež nebyly v souladu se zadávacími podmínkami, a došlo tak k porušení § 76 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách. Dále došlo k porušení § 82 odst. 7 písm. b) zákona o veřejných zakázkách, neboť žalobce umožnil podstatnou změnu smlouvy tím, že u uzavřené Smlouvy o dílo došlo k posunutí termínu počátku realizace díla o celý kalendářní měsíc a v případě Dodatku č. 1 dokonce o 4 měsíce (dále jen „Kontrolní zjištění č. 1“).
38. V rámci druhého bodu kontrolního zjištění správce daně shledal, že žalobce měl dle § 147a odst. 2 zákona o veřejných zakázkách povinnost uveřejnit na profilu zadavatele smlouvu uzavřenou na veřejnou zakázku včetně všech jejích změn a dodatků, a to ve lhůtě do 15 dnů od jejího uzavření. Smlouva o dílo č. SOD E402/3/2014 byla podepsána dne 17. 2. 2014 a byla zveřejněna na profilu zadavatele dne 28. 2. 2014, tedy včas. Dodatek č. 1 ke Smlouvě o dílo ze dne 19. 5. 2014 měl být uveřejněn do 3. 6. 2014 a Dodatek č. 2 ke Smlouvě o dílo ze dne 3. 11. 2014, měl být uveřejněn do 18. 11. 2014, přičemž správce daně zjistil, že oba Dodatky byly zveřejněny až dne 3. 4. 2015, tedy po marném uplynutí zákonné lhůty (dále jen „Kontrolní zjištění č. 2“).
39. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně konstatoval, že došlo k porušení oddílu B, bodu 3 písm. a) Rozhodnutí o poskytnutí dotace a článku III. bodu 6 oddílu C písm. a) Smlouvy o poskytnutí podpory. Správce daně za uvedená zjištění stanovil souhrnně odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 25 % z částky dotace, která byla použita na financování předmětné veřejné zakázky, tedy ve výši 1 333 734,75 Kč, tj. 25 % z 5 334 939 Kč, přičemž celková výše způsobilých výdajů veřejné zakázky činila 5 927 710,00 Kč. Odvod za porušení rozpočtové

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

kázně byl rozdělen ve smyslu § 44a odst. 9 rozpočtových pravidel dle poměru spolufinancování na odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 1 259 645,78 Kč a na odvod do SFŽP ve výši 74 088,97 Kč. Výše popsaná kontrolní zjištění a závěry správce daně aproboval žalovaný v napadeném rozhodnutí.

40. Po výše uvedené rekapitulaci podstatného obsahu správního spisu se soud zabýval posouzením prekluze při vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. Zmíněnou otázkou prekluze se žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval a ani v žalobě nebyla prekluze namítána. Přesto s ohledem na výše zmiňovanou judikaturu bylo třeba, aby se soud věnoval prekluzi z úřední povinnosti, přičemž při předběžném posouzení dospěl soud k závěru o prekluzi možnosti zahájit řízení o odvodu i prekluzi možnosti rozhodnout o uložení odvodu. Soud proto za nastalé situace přípisem ze dne 28. 2. 2024 upozornil žalobce i žalovaného, že hodlá posuzovat otázku prekluze, a to s přihlédnutím k nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95, o ochraně finančních zájmů Evropských společenství (dále jen „nařízení č. 2988/95“) s tím, že po předběžném posouzení věci se soudu jeví, že došlo k uplynutí prekluzivní lhůty jak pro zahájení, tak pro skončení řízení o odvodu. Soud zároveň umožnil účastníkům vyjádřit se ve lhůtě 14 dní k naznačenému postupu soudu. Tímto soud s ohledem na zásadu předvídatelnosti rozhodnutí upozornil účastníky na možnost, že může dojít ke zrušení napadeného rozhodnutí z jiných než v žalobě uvedených důvodů, aby pro účastníky řízení nebylo rozhodnutí soudu překvapivé.
41. Na výzvu soudu reagoval pouze žalovaný, který sdělil, že v posuzované věci se jedná o prostředky poskytnuté z rozpočtu Evropské unie pouze ve výši 85 % celkových způsobilých výdajů, zbylých 15 % dotace bylo financováno ze SFŽP, přičemž ve stejném poměru byl rozdělen odvod. Ve vztahu k odvodu uloženému do SFŽP se dle žalovaného o evropské prostředky nejedná a vůbec není namístě ve vztahu ke lhůtě pro uložení odvodu do SFŽP aplikovat nařízení č. 2988/95, nýbrž by měla být aplikována prekluzivní lhůta dle § 44a odst. 9 rozpočtových pravidel. Tato vnitrostátní právní úprava je dle žalovaného komplexní a plně odpovídá dispozici upravené čl. 3 odst. 3 nařízení č. 2988/95, přičemž dle zmíněné vnitrostátní úpravy k prekluzi zjevně nedošlo. Žalovaný upozornil, že možnost vlastní vnitrostátní úpravy lhůt řešil i Soudní dvůr Evropské unie, přičemž konstatoval, že členským státem stanovená delší prekluzivní lhůta musí respektovat obecné zásady unijního práva, zejm. zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality (rozsudek ze dne 8. 9. 2016 ve věci C-584/15, Glencore Céréales France). Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že česká právní úprava zásadě právní jistoty plně odpovídá. Dle žalovaného Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 7. 2023, č. j. 1 Afs 102/2022-52, neshledal uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení odvodu v situaci, kdy rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství bylo vydáno dne 2. 12. 2019 a okamžik souvisejícího faktického porušení rozpočtové kázně nastal ke dni 17. 4. a 20. 4. 2009. Obdobně dle žalovaného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2023, č. j. 2 Afs 166/2022-46, neshledal uplynutí prekluzivní lhůty v situaci, kdy rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 45900/20/5000-10480-710970 bylo vydáno dne 4. 12. 2020, a k (nejzazšímu) porušení rozpočtové kázně došlo dne 21. 1. 2010. Žalovaný upozornil, že otázka aplikace nařízení č. 2988/95 na prostředky poskytnuté z Evropské unie je aktuálně předmětem dvou řízení u Nejvyššího správního soudu (spisové značky 10 Afs 244/2023 a 9 Afs 45/2024). Žalovaný proto ponechal na zvážení krajského soudu, zda není na místě přerušit dané řízení a vyčkat na zmíněná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Pro případ, že by krajský soud dospěl k závěru, že ve vztahu k evropským prostředkům a odvodu uloženému do Národního fondu je namístě aplikovat nařízení č. 2988/95, žalovaný upozornil na možnou dělitelnost výroku napadeného rozhodnutí, kdy

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ve vztahu k finančním prostředkům ze SFŽP (výrok II. napadeného rozhodnutí) je nepochybné, že k prekluzi práva stanovit odvod nedošlo.

42. Soud konstatuje, že v rozhodné době byla prekluzivní lhůta v rozpočtových pravidlech ve znění účinném do 19. 2. 2015 zakotvena v § 44a odst. 9 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.
43. V posuzované věci je však třeba zohlednit, že dotace byla žalobci poskytnuta zejména z rozpočtu Evropské unie (Operační program Životní prostředí, Fond soudržnosti). 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 též 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.
44. 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, 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.
45. Podle čl. 1 odst. 1 nařízení č. 2988/95 se „pro účely ochrany finančních zájmů Evropských společenství přijímají obecná pravidla týkající se stejnorodých kontrol a správních opatření a sankcí postihujících nesrovnalosti s ohledem na právo Společenství“.
46. Podle čl. 1 odst. 2 nařízení č. 2988/95 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.“
47. Soud konstatuje ve smyslu citovaného ustanovení, že pokud nesplnil 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2022, č. j. 5 Afs 4/2021-66, bod 26).
48. Daňové orgány spatřovaly pochybení žalobce v porušení zákona o veřejných zakázkách tím, že žalobce nevyřadil ze zadávacího řízení nabídku s termínem plnění odlišným od zadávací dokumentace a uzavřel podstatně změněnou Smlouvu o dílo s vybraným dodavatelem, jehož nabídka měla být vyřazena, protože neodpovídala zadávacím podmínkám. Jednalo se dle Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňových orgánů o porušení § 76 odst. 1 a § 82 odst. 7 písm. b) zákona o veřejných zakázkách, kdy zároveň šlo o porušení podmínek, za kterých byla dotace poskytnuta (viz výše). Žalovaný v bodě 42 napadeného rozhodnutí konstatoval, že „termíny uvedené v zadávací dokumentaci nelze svévolně měnit, neboť takové jednání porušuje zásadu transparentnosti a rovného zacházení dle § 6 zákona o veřejných zakázkách.“ Dále pak ke změně termínů realizace díla žalovaný v bodě 32 napadeného rozhodnutí uvedl, že „jednání odvolatele porušilo zásadu transparentnosti a rovného zacházení, neboť jako podstatná může být vyhodnocena jakákoliv změna smluvních podmínek, které byly zároveň zadávacími podmínkami realizovaného výběrového řízení. Důvodem je zejména to, že tyto pevně dané podmínky mohou ovlivnit potencionální dodavatele v rozhodování, zda podat či nepodat nabídku do vyhlášeného výběrového řízení.“

49. Pochybení žalobce bylo dále daňovými orgány spatřováno v opožděném zveřejnění Dodatku č. 1 a 2 Smlouvy o dílo (porušení § 147a odst. 2 zákona o veřejných zakázkách). K povinnosti uveřejnit celé znění uzavřené smlouvy včetně dodatků žalovaný v bodě 39 napadeného rozhodnutí uvedl, že „uverejňovací povinnosti jsou zadavateli stanovovány z důvodu transparentnosti zadávacích řízení. Pokud by v této lhůtě nebyly uveřejněny i veškeré dodatky, pak by zadávací řízení působilo netransparentně a nebylo by možno činit kontrolu nad nakládáním s veřejnými prostředky.“
50. Výše popsaná pochybení (nedodržení podmínek dotace v důsledku výše specifikovaného netransparentního postupu žalobce) soud považuje za nesrovnalosti dle čl. 1 odst. 2 nařízení č. 2988/95, neboť žalobce dle napadeného rozhodnutí porušil podmínky, za kterých mu byla dotace poskytnuta, pročez mu žalovaný vyměřil odvod do Národního fondu ve výši 1 259 646 Kč Kč a do SFŽP ve výši 74 089 Kč Těmito pochybeními žalobce tak byl poškozen rozpočet Fondu soudržnosti v rámci Operačního programu Životní prostředí.
51. 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.

52. Čl. 3 nařízení č. 2988/95, jak je zřejmé z jeho znění, v sobě zahrnuje úpravu několika prekluzivních lhůt. Byť toto nařízení označuje doby (lhůty) jako „promlčecí“, ze znění čl. 3 citovaného nařízení, jakož i z jeho teleologického výkladu nemá zdejší soud pochyb o tom, že jde o doby (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).
53. Soudní dvůr Evropské unie 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 Vosding 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, Sodiaal 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 systematické 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.
54. Ze závěrů SDEU uvedených v citované judikatuře tak pro účely nyní projednávané věci vyplývá, že na řízení o vrácení poskytnuté dotace, jež byla poskytnuta žalobci, se uplatní prekluzivní lhůty obsažené v čl. 3 odst. 1 nařízení č. 2988/95.
55. 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.
56. 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.
57. 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. Pokud jde o okamžik, od kdy v nyní projednávané věci běžela lhůta pro zahájení (i skončení) řízení o vrácení poskytnuté dotace, soud vycházel z toho, že v případě žalovaným shledaných pochybení spočívajících v nevyřazení nabídek dvou uchazečů o veřejnou zakázku a uzavření Smlouvy o dílo (dne 17. 2. 2014) s vybraným dodavatelem, jehož nabídka měla být vyřazena, se jednalo o pochybení, která nastala ještě předtím, než bylo vydáno Rozhodnutí o poskytnutí dotace (4. 4. 2014) a uzavřena Smlouva o poskytnutí podpory (15. 4. 2014). Nejvyšší správní soud ve výše zmíněném rozsudku ze dne 18. 3. 2022, č. j. 5 Afs 4/2021-66, pro takový případ pochybení nastalého před vznikem rozhodnutí či smlouvy o dotaci, za okamžik, kdy došlo k nesrovnalosti, označil den, kdy nabylo právní moci rozhodnutí o poskytnutí dotace, neboť nejpozději tímto dnem došlo k porušení právního předpisu Společenství (Evropské unie) vyplývajícího z jednání hospodářského subjektu, v důsledku kterého mohl být poškozen souhrnný rozpočet Unie, a to formou neoprávněného výdaje. Za nepodstatný, z hlediska okamžiku vzniku nesrovnalosti, pak Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku považoval okamžik, kdy došlo k vyplacení dotace žadateli, resp. připsání dotace na jeho účet. Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 2. 2024, č. j. 4 Afs 52/2023-85, uvedl, že „z judikatury SDEU vyplývá, že za okolností, kdy bylo porušení unijního práva zjištěno až poté, co došlo k poškození, začíná běžet prekluzivní lhůta od okamžiku, kdy došlo k nesrovnalosti, a sice od okamžiku, kdy došlo jak k jednání nebo opomenutí hospodářského subjektu, které představuje porušení unijního práva, tak k poškození rozpočtu EU nebo rozpočtů EU spravovaných (rozsudek ze dne 6. 10. 2015, ve věci C-59/14, Firma Ernst Kollmer Fleischimport und-export). V této souvislosti je nutno zdůraznit, jak ostatně Nejvyšší správní soud uvedl již výše, že za nesrovnalost ve smyslu citovaného nařízení je nutno považovat porušení dotačních podmínek, kterým byl či případně mohl být poškozen rozpočet EU. Z uvedeného tak vyplývá, že pro závěr o nesrovnalosti ve smyslu nařízení č. 2988/95 postačí pouhá potencialita poškození unijního rozpočtu. Nelze tak souhlasit s argumentací žalovaného, že teprve v okamžiku, kdy byly stěžovateli vyplaceny na jeho účet prostředky z předmětné dotace, byly naplněny zmíněné podmínky nesrovnalosti podle nařízení č. 2988/95. Okamžikem, kdy došlo k nesrovnalosti, je tedy podle judikatury SDEU citované v předchozím odstavci nutno v nyní projednávané věci rozumět nejpozději uzavření Smlouvy o poskytnutí dotace.“

58. Soud se ztotožňuje s výše citovanou judikaturou a v poměrech projednávané věci konstatuje, že v případě žalovaným shledaných pochybení spočívajících v nevyřazení nabídek dvou uchazečů o veřejnou zakázku a uzavření Smlouvy o dílo s vybraným dodavatelem, jehož nabídka měla být vyřazena, začala čtyřletá prekluzivní lhůta pro zahájení řízení o vrácení poskytnuté dotace a osmiletá lhůta pro vydání konečného rozhodnutí o povinnosti vrátit dotaci běžet nejpozději od okamžiku uzavření Smlouvy o poskytnutí podpory (15. 4. 2014), když v té době bylo již pravomocné Rozhodnutí o poskytnutí dotace vydané dne 4. 4. 2014. Soud podotýká, že na zmíněné rozhodnutí se dle § 14 odst. 5 rozpočtových pravidel nevztahují obecné předpisy o správním řízení, z čehož je zřejmé, že rozhodnutí nabývá právní moci dnem, kdy je vydáno, resp. doručeno žadateli o dotaci.
59. V případě žalovaným shledaných pochybení spočívajících ve včasném nezveřejnění Dodatků č. 1 a 2 Smlouvy o dílo soud uvádí, že dle zjištění žalovaného v bodě 28 napadeného rozhodnutí měly být zmíněné dodatky uveřejněny dle § 147a odst. 2 zákona o veřejných zakázkách do 15 dnů od jejich sjednání mezi žalobcem a vybraným dodavatelem. Dodatek č. 1 uzavřený dne 19. 5. 2014 měl být uveřejněn do 3. 6. 2014 a Dodatek č. 2 uzavřený dne 3. 11. 2014 měl být uveřejněn do 18. 11. 2014. Oba zmíněné dodatky však byly žalobcem dle Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zjištění žalovaného uveřejněny až dne 3. 4. 2015. Je zřejmé, že v tomto případě pochybení nastalo až poté, co nabylo právní moci Rozhodnutí o poskytnutí dotace a byla uzavřena Smlouva o poskytnutí podpory. V takovém případě je třeba stanovit počátek běhu prekluzivní lhůty na den, kdy došlo ke zmíněným pochybením (marné uplynutí lhůty 15 dnů pro uveřejnění Dodatků č. 1 a 2). Prekluzivní lhůta tak začala běžet nejpozději od 19. 11. 2014. Soud zároveň podotýká, že okamžik, od kdy běží prekluzivní lhůta, nelze navázat na den porušení rozpočtové kázně určený dle rozpočtových pravidel, neboť v rozpočtových pravidlech se uplatňují pro určení dne porušení rozpočtové kázně jiné principy než pro určení dne vzniku nesrovnalosti dle nařízení č. 2988/95. V tomto směru soud opětovně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2024, č. j. 4 Afs 52/2023-85, ve kterém Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„je třeba zdůraznit, že v čl. 1 odst. 2 nařízení č. 2988/95 je i okamžik, od kterého počíná běžet prekluzivní lhůta pro zahájení řízení, definován jinak, než jak jsou porušení rozpočtové kázně i den porušení rozpočtové kázně vymezeny v rozpočtových pravidlech.“*

60. Jak již soud konstatoval výše, správce daně zahájil dne 26. 2. 2020 u žalobce podle § 91 odst. 1 daňového řádu daňové řízení ve věci skutečností rozhodných pro vznik povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně. Daňové řízení tak bylo zahájeno po více než pěti letech po vzniku výše popsaných nesrovnalostí. Z obsahu předloženého správního spisu nevyplývá, že by před zahájením zmíněného daňového řízení byly činěny nějaké úkony, kterými by došlo k přerušení běhu lhůty ve smyslu čl. 3 nařízení č. 2988/95. Soud proto dospěl k závěru, že zmíněné daňové řízení bylo zahájeno po uplynutí prekluzivní lhůty 4 let, přičemž žalovaný pochybil při vydání napadeného rozhodnutí, jelikož nebylo možné v opožděně zahájeném daňovém řízení uložit žalobci odvod za porušení rozpočtové kázně.
61. Soud dále shledal, že ze strany žalovaného nedošlo k dodržení prekluzivní lhůty pro vydání konečného rozhodnutí o povinnosti vrátit dotaci, jelikož napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 9. 12. 2022 a právní moci nabylo dne 19. 12. 2022. Rozhodným okamžikem z hlediska ukončení běhu prekluzivní lhůty je až právní moc napadeného rozhodnutí, kdy teprve došlo k uložení sankce (odvodu) ve smyslu čl. 3 nařízení č. 2988/95 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2024, č. j. 4 Afs 52/2023-85, bod 40). Vzhledem k tomu, že soud již výše určil počátek běhu prekluzivní lhůty v návaznosti na jednotlivá pochybení (nesrovnalosti) nastalé nejpozději v listopadu 2014, je zřejmé, že od té doby do právní moci napadeného rozhodnutí (19. 12. 2022) uplynulo více než 8 let, tedy došlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro rozhodnutí o odvodu. Z obsahu správního spisu nevyplývají žádné poznatky o případném pozastavení daňového řízení ve smyslu čl. 6 odst. 1 nařízení č. 2988/95.
62. 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. 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 přerušení či stavění (s výjimkou zcela výjimečných případů stanovených výslovně v zákoně).
63. Soud konstatuje, že při posuzování prekluze nebylo možné použít § 44a odst. 9 rozpočtových pravidel a § 148 odst. 5 daňového řádu s ohledem na úpravu prekluze v čl. 3 nařízení č. 2988/95. Soud přitom před učiněním tohoto závěru zvažoval i otázku, zda český Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zákonodárce nevyužil prostor pro autonomní úpravu prekluzivní lhůty, který mu poskytoval čl. 3 odst. 3 nařízení č. 2988/95.

64. Pokud jde o prekluzivní lhůtu pro zahájení řízení, rozpočtová pravidla výslovně neobsahují úpravu prekluzivní lhůty pro zahájení řízení o vrácení dotace ve smyslu čl. 3 odst. 1 prvního pododstavce nařízení č. 2988/95 ani prekluzivní lhůtu pro výkon rozhodnutí o vrácení dotace podle odst. 2 téhož ustanovení. Pokud SDEU v judikatuře (srov. například rozsudek ze dne 8. 9. 2016, ve věci C-584/15, Glencore Céréales France) připustil, že ačkoli mohou členské státy uplatnit delší prekluzivní lhůty než uvedené v čl. 3 odst. 1 a odst. 2 citovaného ustanovení, pak zároveň zdůraznil, že každopádně nejpozději v den, kdy uplyne lhůta rovnající se dvojnásobku této delší lhůty pro zahájení řízení, bude prekludováno právo vydat rozhodnutí o vrácení dotace, a to bez ohledu na jakékoli úkony příslušných orgánů, které by jinak tuto lhůtu přerušily. Jinak řečeno, SDEU s ohledem na princip právní jistoty trvá na maximální a nepřekročitelné hranici, od níž již nelze za nesrovnalost stíhat hospodářský subjekt, který se jí dopustil. Současně v tomto ohledu konkrétně odkazuje na dvojnásobek lhůty pro zahájení řízení o vrácení dotace. Vzhledem k tomu, že rozpočtová pravidla neobsahují komplexní úpravu prekluzivních lhůt tak, jak je upravuje nařízení č. 2988/95, přičemž úprava prekluzivní lhůty v rozpočtových pravidlech nenaplnuje ani v judikatuře SDEU akcentované pravidlo dvojnásobku prekluzivní lhůty pro zahájení řízení o vrácení dotace, bylo nutné v posuzovaném případě vycházet z prekluzivních lhůt uvedených v citovaném nařízení. Jedinou prekluzivní lhůtou, kterou rozpočtová pravidla definují v § 44a odst. 9, je desetiletá prekluzivní lhůta pro vydání rozhodnutí. Výslovnou úpravu prekluzivních lhůt pro zahájení řízení a výkon rozhodnutí o vrácení dotace však neobsahují, a proto ani nelze v souladu s judikaturou SDEU zejména vzhledem k absenci prekluzivní lhůty pro zahájení řízení vyhodnotit, zdali bylo splněno pravidlo maximálně jejího dvojnásobku pro vydání rozhodnutí o vrácení dotace.
65. Závěry soudu učiněné v předchozím odstavci jsou ve shodě s již výše zmiňovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2024, č. j. 4 Afs 52/2023-85, body 37 a 38. Soud podotýká, že zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu se vztahuje k porušení rozpočtové kázně dle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, nicméně úprava prekluzivních lhůt je v uvedeném přepisu shodná s úpravou v rozpočtových pravidlech, přičemž obdobná je i úprava porušení rozpočtové kázně, pročez byly závěry Nejvyššího správního soudu ve zmíněném rozsudku aplikovatelné i v projednávané věci.
66. K argumentaci žalovaného, že část prostředků dotace byla poskytnuta nikoliv z prostředků Evropské unie, nýbrž z prostředků České republiky (SFŽP) soud uvádí, že v posuzované věci se jednalo o projekt, který byl financován ze tří zdrojů, a to z Fondu soudržnosti na základě Rozhodnutí o poskytnutí dotace (částka 5 341 683,05 Kč), ze SFŽP na základě Smlouvy o poskytnutí podpory (částka 314 216,65 Kč), přičemž zbylé výdaje financovala žalobkyně z vlastních prostředků (cca 10 % způsobilých výdajů projektu). Soud nesouhlasí s vyjádřením žalovaného ze dne 13. 3. 2024, že v posuzované věci bylo 15 % způsobilých výdajů hrazeno ze SFŽP. Žalovaný totiž pominul tu část výdajů, které byly hrazeny z vlastních prostředků žalobkyně. Ve skutečnosti tedy byly poskytnuty v rámci dotace finanční prostředky z Evropské unie v rozsahu cca 95 % a z prostředků SFŽP cca 5 %. Správné procentní podíly s přesností na 3 desetinná místa uvedl správce daně v obou platebních výměrech, přičemž ve stejném poměru (cca 95:5) byl rozdělen i odvod. Z uvedeného je zřejmé, že poskytnuté prostředky Evropské unie byly mnohonásobně vyšší než prostředky ze SFŽP, které byly v tomto případě zcela marginální.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

67. Soud nesouhlasí se žalovaným, že by měla být přinejmenším na prostředky poskytnuté ze SFŽP uplatněna prekluzivní lhůta dle rozpočtových pravidel. Dle názoru soudu je totiž třeba brát v úvahu, že se jednalo o jediný projekt financovaný ze tří zdrojů, přičemž financování projektu z Fondu soudržnosti a SFŽP spolu souvisí, když s takovým financováním projekt počítá. S tím souvisí skutečnost, že i posuzování odvodu se provádí v jediném daňovém řízení. Nařízení č. 2988/95 má aplikační přednost před rozpočtovými pravidly, protože se uplatní na zjištěnou nesrovnalost (porušení rozpočtové kázně) jako na celek, aniž by bylo možné oddělit část finančních prostředků, které nepochází z Evropské unie, nýbrž z členského státu. Soud si je vědom skutečnosti, že smyslem nařízení č. 2988/95 je ochrana finančních zájmů Evropské unie, nikoli členského státu, avšak zmíněné nařízení při definování nesrovnalostí v článku 1 hovoří o jednání nebo opomenutí hospodářského subjektu, v důsledku kterého by mohl být poškozen rozpočet EU a příkladmo se zmiňuje o neoprávněném výdaji, přičemž dle názoru soudu taková definice rovněž svědčí pro posuzování porušení rozpočtové kázně jako celku. Rozlišování prekluzivních lhůt dle konkrétního zdroje financování by dle názoru soudu navíc přineslo zmatečnost a dvojkolejnost posuzování porušování rozpočtové kázně, resp. nesrovnalostí, což by bylo nežádoucí. Výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2022, č. j. 5 Afs 4/2021-66, vychází z toho, že podstatná je skutečnost, že alespoň částečně došlo k poskytnutí finančních prostředků ze zdrojů Evropské unie (bod 26 zmíněného rozsudku NSS). Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v bodě 11 rozsudku ze dne 15. 2. 2024, č. j. 4 Afs 52/2023-85. Se zmíněným názorem Nejvyššího správního soudu soud souhlasí a dodává, že Nejvyšší správní soud zjevně vycházel z toho, že podstatná je skutečnost, že alespoň část finančních prostředků pocházela ze zdrojů EU bez ohledu na procentní podíl mezi prostředky EU a členského státu. Zdejší soud dodává, že v nyní posuzované věci se jednalo o dotaci, která z cca 95 % byla financována z prostředků EU, zatímco příspěvek státu byl marginální, což rovněž svědčí ve prospěch závěru, že se v posuzované věci uplatní výhradně prekluzivní lhůty dle nařízení č. 2988/95, jak bylo podrobně rozebráno shora.
68. K argumentaci žalovaného ve vyjádření ze dne 13. 3. 2024, že Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 19. 7. 2023, č. j. 1 Afs 102/2022-52, a ze dne 14. 12. 2023, č. j. 2 Afs 166/2022-46, neshledal prekluzi, ačkoli žalovaný vydal v odvolacím řízení rozhodnutí až po téměř deseti letech od porušení rozpočtové kázně, soud po prostudování zmíněných rozsudků uvádí, že se v nich Nejvyšší správní soud vůbec nezabýval otázkou prekluze, a to ani dle české právní úpravy ani dle nařízení č. 2988/95. Pokud snad směřovala argumentace žalovaného k tomu, že se Nejvyšší správní soud explicitně nezabýval otázkou prekluze, ačkoli soudy tak činí z úřední povinnosti, soud konstatuje, že mu nepřísluší posuzovat, zda ve zmíněných dvou řízeních by při aplikaci nařízení č. 2988/95 bylo shledáno uplynutí prekluzivní lhůty pro zahájení řízení o odvodu či jeho skončení. Soud dodává, že standardně soudy postupují tak, že otázku prekluze posuzují z úřední povinnosti, ovšem pokud soud neshledá prekluzi, a není zde žalobní námitka ohledně prekluze, není nutné, aby soud v takovém případě psal do rozsudku svůj závěr, že prekluzi neshledal.
69. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 13. 3. 2024 upozornil, že otázka aplikace nařízení č. 2988/95 na prostředky poskytnuté z Evropské unie je aktuálně předmětem dvou řízení u Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 10 Afs 244/2023 a 9 Afs 45/2024), přičemž ponechal na zvážení soudu přerušování řízení. K tomu soud uvádí, že žalovaný neuvedl žádné podrobnosti ke zmíněným řízením, proč by případně měl soud čekat na skončení dvou řízení před Nejvyšším správním soudem, když existuje k věci judikatura zmiňovaná soudem výše. Soud zjistil, že pod sp. zn. 10 Afs 244/2023 probíhá řízení o kasační stížnosti Ministerstva financí Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 23. 8. 2023, č. j. 15 Af 15/2021-86. Pod sp. zn. 9 Afs 45/2024 pak probíhá řízení o kasační stížnosti Generálního finančního ředitelství proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2023, č. j. 30 Af 39/2022-357. V obou zmíněných rozsudcích dospěly krajské soudy k obdobným závěrům ohledně prekluze jako v nyní posuzované věci. Dle názoru zdejšího soudu nemá smysl čekat, zda například ve výše zmíněných řízeních u Nejvyššího správního soudu nedojde k odklonu od stávající judikatury, v což snad doufá žalovaný. Proto soud neshledal důvod k přerušení řízení.

70. 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 zahájit řízení o uložení odvodu i prekluze možnosti uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně jsou vadami natolik závažnými, že brání věcnému přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí, neboť prekludovaným právům se ochrana neposkytuje. Zahájení daňového řízení o odvodu po uplynutí prekluzivní lhůty a pravomocné vyměření odvodu po uplynutí prekluzivní lhůty jsou vadami řízení před správním orgánem majícími vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé a tyto vady řízení jsou podřaditelné 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). Uvedené vady jsou tedy důvodem, pro který soud přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí. Soud pro úplnost uvádí, že ke zrušení napadeného rozhodnutí by plně postačovalo překročení, byť jen jedné ze dvou výše popsanych prekluzivních lhůt.
71. Za popsané situace nemělo smysl, aby se soud zabýval jednotlivými žalobními námitkami zpochybňujícími porušení rozpočtové kázně shledané žalovaným. Pokud soud v předchozích částech tohoto rozsudku zmiňoval jednotlivá zjištěná pochybení, vycházel výhradně ze závěrů žalovaného a správce daně, aniž by soud sám posuzoval, zda jednotlivá kontrolní zjištění ohledně porušení rozpočtové kázně jsou věcně správná a zákonná.
72. Soud tedy shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro vady 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.
73. Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit mu 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 žalobce 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 žalobce je společníkem právnické osoby, která je plátcem 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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

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 25. března 2024

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.