



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **Oddíl národní házené 1. NH BRNO, z. s.**, se sídlem Brno, Novoměstská 2200/21a, zastoupený JUDr. Radkem Ondrušem, advokátem se sídlem Brno, Bubeníčková 502/42, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/21, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 3. 2022, č. j. 31 Af 78/2020 - 114,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 3. 2022, č. j. 31 Af 78/2020 - 114, **se zrušuje a věc se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Rozhodnutí žalovaného se meritorně týkají vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně a příslušného penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Žalobci, jakožto příjemci dotace, byly v roce 2007 poskytnuty Českou republikou – Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 01. 11. 2007, č. j. 24838/2007-480, peněžní prostředky v celkové výši 6 000 000 Kč (dále jen „rozhodnutí o poskytnutí dotace“), a to v rámci *PROGRAMU 233510* na realizaci projektu s názvem „*PS7-TJ-Brno, Řečkovice-Výstavba zázemí házené*“, evid. č. ISPROFIN 233512-2217.

[2] Platebním výměrem Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj – Územní pracoviště Brno I (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 8. 2012, č. j. 344139/12/288981703079 (dále jen „platební výměr na odvod“), byl žalobci podle § 44a odst. 3 písm. a), § 44a odst. 4 písm. c)

a § 44a odst. 9 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“) a podle § 139 a § 147 daňového řádu, vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 6 000 000 Kč. V návaznosti na platební výměr na odvod vydal správce daně také platební výměr ze dne 12. 4. 2013, č. j. 1349107/13/30000-04701-703079 (dále jen „platební výměr na penále“), kterým žalobci vyměřil penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 14. 11. 2007 do 13. 8. 2012 ve výši 6 000 000 Kč.

[3] Proti platebnímu výměru na odvod žalobce podal odvolání, o němž žalovaný již dříve dvakrát rozhodl (rozhodnutími ze dne 20. 3. 2013, č. j. 9086/13/5000-24700-710142, a ze dne 18. 12. 2015, č. j. 42303/15/5000-10470-711175). Obě tato rozhodnutí byla postupně zrušena rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2015, č. j. 31 Af 49/2013 - 60, a ze dne 4. 10. 2017, č. j. 31 Af 15/2016 - 65 (kasační stížnost proti posledně zmiňovanému rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2019, č. j. 2 Afs 364/2017 - 39). Žalovaný proto opět rozhodl o podaném odvolání, a to rozhodnutím ze dne 1. 10. 2020, č. j. 36613/20/5000-10480-711175 (dále jen „napadené rozhodnutí o odvodu“) kterým změnil platební výměr na odvod tak, že odvod snížil na 903 942 Kč.

[4] Proti platebnímu výměru na penále podal žalobce taktéž odvolání, o němž žalovaný také opakovaně rozhodoval (rozhodnutími ze dne 11. 11. 2013, č. j. 27462/13/5000-24700-710142, a ze dne 3. 8. 2016, č. j. 34404/16/5000-10470-711175). Také tato rozhodnutí byla zrušena rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2015, č. j. 31 Af 4/2014 - 38, a ze dne 13. 2. 2018, č. j. 31 Af 65/2016 - 52. Žalovaný proto opět rozhodl o podaném odvolání rozhodnutím ze dne 27. 1. 2021, č. j. 3015/21/5000-10480-712945 (dále jen „napadené rozhodnutí o penále“), a to tak, že změnil platební výměr na penále tak, že penále snížil na 903 942 Kč.

[5] Žalobce samostatnými žalobami brojil proti napadenému rozhodnutí o odvodu i napadenému rozhodnutí o penále. Jelikož obě žaloby spolu úzce souvisely, rozhodl krajský soud usnesením ze dne 1. 11. 2021, č. j. 31 Af 78/2020 - 103, o spojení obou věcí ke společnému projednání. Krajský soud poté nadepsaným rozsudkem obě napadená rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[6] V odůvodnění svého rozsudku krajský soud předně konstatoval, že se jedná o opakované posouzení věci, v jehož rámci není prostor pro opětovné otevírání již posouzených otázek. K námitce nepřezkoumatelnosti sdělil, že rozhodnutí žalovaného touto vadou netrpí; žalovaný identifikoval rozhodnou právní úpravu, provedl její interpretaci, popsál zjištěné skutečnosti a na ně aplikoval svůj právní názor.

[7] K námitce neposouzení možného *likvidačního charakteru* odvodu za porušení rozpočtové kázně krajský soud předestřel, že Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 6. 2019, č. j. 2 Afs 364/2017 - 39, explicitně korigoval právní názor vyslovený v rozsudku krajského soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 31 Af 15/2016 - 65 tak, že „[k] posouzení majetkového dopadu odvodu slouží právní nástroje jako posečkání dle daňového řádu

pokračování

nebo institut prominutí dle zákona o rozpočtových pravidlech. Je tedy zřejmé, že tento odvod může mít likvidační dopad na žalobce, avšak vzhledem k povaze odvodu není možné likvidační dopad zohlednit již při jeho ukládání, nýbrž až v rámci dodatečných řízení o posečkání nebo prominutí.“ Žalovaný se závazným právním názorem kasačního soudu řídil.

[8] Naproti tomu krajský soud shledal důvodnou námitku *nepřiměřenosti* výše odvodu za porušení rozpočtové kázně. Při stanovení výše odvodu vyšel žalovaný z pokynu Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) č. GFŘ-D-38 pro stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně ze dne 6. 12. 2018, č. j. 74816/18/7500-30091 (dále jen „pokyn D-38“). Krajský soud dospěl k závěru, že ačkoli žalovaný v rozhodnutí reflektoval závažnost pochybení žalobce z hlediska účelu naplnění dotace, samotný odvod fakticky stanovil primárně s ohledem na závažnost zjištěného porušení zákona o veřejných zakázkách bez zohlednění míry naplnění účelu dotace a v konečném důsledku neproporcionálně. V posuzované věci byl účel dotace z hlediska plnění funkce stavby, pro kterou byla dotace poskytnuta, naplněn. Z hlediska zájmů chráněných zákonem o rozpočtových pravidlech se pochybení žalobce jeví spíše jako formální (byť z hlediska zákona o veřejných zakázkách zásadní). Sankci za porušení zákona o veřejných zakázkách má nicméně ukládat primárně Úřad pro ochranu hospodářské soutěže (dále jen „ÚOHS“). Pokud tak neučiní, nemůže jeho nečinnost „dohánět“ správce daně. Závažné porušení zákona o veřejných zakázkách nutně neznamená závažné porušení rozpočtové kázně, postupoval-li příjemce dotace prokazatelně hospodárně a svým (byť nezákonným) postupem naopak snížil výdaje ze státního rozpočtu (o min. 665 000 Kč). Odvod za porušení rozpočtové kázně není „trestní“ sankcí, ale sleduje jako cíl nápravu (reparaci) protiprávního stavu. Krajský soud konstatoval, že základy chybného nahlížení na stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně obsahuje již samotný pokyn GFŘ D-38. Odvod ve výši 15 % z částky dotace je podle názoru soudu zcela nepřiměřený tomu, že žalovaným bylo zjištěno, že účel dotace byl zcela naplněn a nabídková cena vítězného uchazeče byla o 665 000 Kč nižší, než nabídková cena druhého uchazeče (z 5 nabídek). Jakkoliv krajský soud konstatoval, že mu nepřísluší nahrazovat správní uvážení žalovaného, s ohledem na konkrétní okolnosti dal za pravdu žalobci, že za přiměřený by s ohledem na všechny skutečnosti bylo možné považovat odvod v řádu desítek tisíc Kč.

[9] S ohledem na to, že krajský soud zrušil rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně, zrušil rovněž rozhodnutí o penále, jakožto akcesorické rozhodnutí. Námitku, že žalovaný nezkoumal délku období, kdy byl žalobce objektivně v prodlení a kdy bylo prodlení způsobeno nečinností finančního úřadu, nicméně neshledal důvodnou. Uvedl, že ačkoli je právní úprava přísná, jedná se o určité dobrodiní od státu, proto je poskytnutí dotace vázáno na dodržování přísných podmínek a je spojeno s přísnými následky při jejím neoprávněném použití.

[10] Proti nadepsanému rozsudku krajského soudu podal žalovaný, dále jen „stěžovatel“ kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Stěžovatel považuje závěr krajského soudu spočívající v nezákonně stanovené výši odvodu za porušení rozpočtové kázně za nesprávný.

[12] Ze zjištěných pochybení žalobce považuje stěžovatel za nejzávažnější, že žalobce nevyločil z účasti v zadávacím řízení na předmětnou veřejnou zakázku uchazeče, kteří nesplňovali kvalifikaci v požadovaném rozsahu, nevyločil nabídky, které neobsahovaly požadované náležitosti, neprokázal splnění povinností souvisejících s uveřejňováním informací k dané zakázce, a uzavřel smlouvu o dílo dříve, než uplynula lhůta pro podání nabídek, nadto s personálně i fakticky propojeným daňovým subjektem.

[13] Krajský soud zdůvodnil závěr o toliko formálních pochybeních žalobce tím, že pokud by se žalobce vytýkaných porušení zákona o veřejných zakázkách nedopustil, byla by cena předmětné zakázky o 665 tisíc Kč vyšší, než jaká v konečném důsledku byla. Dle názoru stěžovatele ovšem v případě, kdy nejsou dodrženy elementární principy transparentnosti, rovného zacházení, či zákazu diskriminace, nelze vůbec činit závěr, že bylo v takovém výběrovém řízení dosaženo obvyklé, či pro zadavatele jinak výhodné ceny předmětné zakázky. Výběrové řízení, jež je prováděno netransparentně, nerovně a diskriminačně, může být toliko pokřiveným odrazem trhu, z něhož nelze o normální cenové hladině vyvozovat žádné relevantní názory. Stěžovatel poukazuje na to, že i judikatura Nejvyššího správního soudu (například rozsudek ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012 - 38) dovozuje narušení požadavku transparentnosti už jen ohrožením této zásady, a nikoli kvantifikací následků, k nimž narušením této zásady došlo.

[14] Stěžovatel zdůrazňuje, že závěr krajského soudu, dle kterého nedošlo k nehospodárnému výdeji předmětných prostředků, je v rozporu s právním posouzením věci v jeho předchozím rozsudku, v němž vyslovil závěr, že žalobce „*porušil zásadu transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace a tento postup žalobce mohl mít podstatný vliv na výběr dodavatele a cenu zakázky.*“ Předmětný rozsudek byl podroben přezkumu Nejvyšším správním soudem, jenž tento právní názor krajského soudu nikterak nekorigoval. Nyní vyslovený závěr nemá oporu v provedených důkazních prostředcích, a je nadto nepřipustně rozporný s předchozím právním názorem krajského soudu.

[15] Krajský soud stěžovateli vytýká, že rozhodnutím o odvodu ingeroval do pravomoci ÚOHS. Stěžovatel k tomu namítá, že krajský soud postup orgánů finanční správy dezinterpretuje, neboť tyto postupovaly bezezbytku v intencích svých zákonných pravomocí. Stěžovatel, rovněž vázán právním názorem krajského soudu vyjádřeným v předchozím rozsudku, provedl ve věci posouzení závažnosti jednotlivých porušení rozpočtové kázně, přičemž na tomto základě stanovil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 15 % z celkové částky dotace. Dle stěžovatele je zcela nesprávný názor krajského soudu, „*aby orgány finanční správy v řízení o odvodu za porušení rozpočtové kázně přestaly hodnotit závažnost pochybení zadavatele z hlediska zákona o veřejných zakázkách a zaměřily se výlučně na závažnost pochybení příjemce dotace z hlediska zákona o rozpočtových pravidlech.*“ (odst. 29 *in fine* odůvodnění napadeného rozsudku). Krajský soud touto úvahou zcela pomíjí základní principy vyměrování odvodů za porušení rozpočtové kázně.

[16] Uvedenou úvahu krajského soudu by bylo možné přijmout toliko v případě, kdy by podmínky dotace závazek příjemce postupovat dle zákona o veřejných zakázkách neobsahovaly. Ve zde řešeném případě je však povinnost příjemce dotace postupovat

pokračování

dle zákona o veřejných zakázkách stanovena v bodu 4 závazných podmínek čerpání prostředků státního rozpočtu, které byly přílohou k rozhodnutí o poskytnutí dotace (dále jen „podmínky“). Stěžovatel tak musel porušení zákona o veřejných zakázkách ve věci postihnout jako naplnění skutkové podstaty § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech, a takový postup není vměšováním do působnosti ÚOHS, ale jen naplněním zákonných pravomocí orgánů finanční správy. Stěžovatel zároveň uvádí, že absorpční zásada je vlastní nejen správnímu trestání, ale i zákonu o rozpočtových pravidlech.

[17] Stěžovatel má dále za to, že závěry krajského soudu stran dichotomie působnosti orgánů finanční správy a ÚOHS, jsou natolik originální a inovativní, že by příslušely spíše soudům vyšších instancí. Zároveň jsou v rozporu s rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu, například rozsudkem ze dne 22. 1. 2021, č. j. 4 Afs 161/2020 - 40, v němž byl jako přiměřený posouzen odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 25 % z celkové částky dotace, a to za porušení zákona o veřejných zakázkách ve vztahu k transparentnosti zadávacího řízení.

[18] Stěžovatel nesouhlasí ani s kritikou krajského soudu ohledně pokynu D-38, kdy krajský soud označil v něm uvedená pravidla za nevhodná a kontraproduktivní. Stěžovatel k tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2016, č. j. 1 Afs 117/2016 - 30, z něhož je zřejmé, že rovněž pravidla obsažená v zákoně o veřejných zakázkách mohou být předmětem dotační politiky státu a poskytovatel dotace může mít zvláštní zájem na jejich dodržování. Stěžovatel poukazuje také na judikaturu ohledně předchozí metodické pomůcky, pokynu GFŘ D-27, jež byla obsahově podobná, a u níž správní soudy opakovaně kvitovaly, že obsahuje procentní rozmezí pro nejčastější typy pochybení, a postup orgánů finanční správy dle tohoto pokynu opakovaně aprobovaly jakožto přezkoumatelný (například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2021, č. j. 3 Afs 292/2019 - 27, ze dne 15. 2. 2021, č. j. 6 Afs 253/2020 - 46, nebo ze dne 25. 11. 2020, č. j. 9 Afs 441/2018 - 52).

[19] Konečně stěžovatel namítá, že ačkoli krajský soud uvádí, že mu nepřisluší nahrazovat správní uvážení, svým závěrem, že za přiměřený by bylo možné považovat odvod v řádech desítek tisíc Kč, tak fakticky činí. To je navíc i v rozporu s jeho předcházejícím právním názorem, že není na místě, aby jakkoli předjímal úvahy žalovaného stran výše odvodu za porušení rozpočtové kázně. Zmiňovaným postupem dochází k suplování moderačního práva soudu podle § 65 odst. 3 s. ř. s., které ale nelze v dané věci použít, neboť odvod za porušení rozpočtové kázně není sankcí.

[20] S ohledem na uvedené navrhuje stěžovatel napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[21] Žalobce se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

[22] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a přihlédl přitom ke skutečnostem, které je povinen v rámci svého přezkumu zohlednit *ex officio* (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[23] Nejvyšší správní soud úvodem konstatuje, že k vytýkanému porušení rozpočtové kázně došlo připsáním dotace na bankovní účet žalobce dne 13. 11. 2007 (viz str. 23 zprávy o daňové kontrole).

[24] Podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech je porušením rozpočtové kázně *neoprávněné použití nebo zadržetí peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem.*

[25] Podle § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech se *neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty, porušení účelu nebo podmínek, za kterých byly prostředky zařazeny do státního rozpočtu nebo přesunuty rozpočtovým opatřením a v rozporu se stanoveným účelem nebo podmínkami vydány; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity.*

[26] Podle § 44a odst. 11 *in fine* o rozpočtových pravidlech (ve znění účinném do 29. 2. 2008 se jednalo o větu poslední odst. 8 téhož ustanovení v totožném znění) *odvod a penále lze vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně.*

[27] Nejvyšší správní soud po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že klíčovou otázkou je v nyní posuzované věci otázka možné prekluze práva finančních orgánů vyměřit odvod a penále za porušení rozpočtové kázně. Touto otázkou se totiž musí Nejvyšší správní soud (stejně jako před ním daňové orgány i krajský soud) zabývat z úřední povinnosti, neboť prekludovanému, a tudíž již neexistujícímu (zaniklému) právu nelze poskytovat ochranu (srov. například nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 138/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 815/07, ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. III. ÚS 1463/07, a ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2022, č. j. 5 Afs 4/2021 - 66). Teprve poté, co si soud učiní závěr ohledně (ne)zachování prekluzivní lhůty, je namístě zabývat se dalšími věcnými či procesními námitkami. Dojde-li soud k závěru, že prekluzivní lhůta uplynula již před pravomocným skončením fiskálního řízení, pozbývá smyslu věcné vypořádání ostatních námitek; ty totiž na závěru o uplynutí prekluzivní lhůty a důsledcích s tím spojenými nemohou nic změnit. Otázka prekluze je tedy zásadní především z hlediska práva hmotného, neboť se s ní pojí samotný zánik subjektivního práva; jelikož se jedná o lhůtu

pokračování

hmotněprávní, je nutné tuto otázku posoudit vždy podle právních předpisů účinných v okamžiku kdy došlo k porušení rozpočtové kázně.

[28] Jak již bylo uvedeno, k porušení rozpočtové kázně došlo 13. 11. 2007 (dále též „rozhodné datum“). Podle zákona o rozpočtových pravidlech účinných k tomuto datu (uvedená lhůta nedostála změn ani následně) tak bylo možné odvod a penále vyměřit od 1. 1. 2008 do 1. 1. 2018.

[29] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) v § 1 odst. 1 stanovil, že *upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně*. Daňový řád v § 2 odst. 3 písm. b) stanoví, že daní se pro účely tohoto zákona rozumí *peněžitě plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona*. Zákon o rozpočtových pravidlech v § 44a odst. 11 větě první (respektive odst. 8 k rozhodnému datu) uvádí, že *správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu* (respektive, před jeho účinností, podle ZSDP). Odvod za porušení rozpočtové kázně lze tedy s ohledem na uvedené považovat za „daň“ ve smyslu legislativní zkratky, pro jejíž správu platí postupy stanovené procesními daňovými předpisy, nestanoví-li zvláštní zákon jinak (srov. § 47 odst. 1 ZSDP respektive § 4 daňového řádu).

[30] Lhůta pro vyměření odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně začala v projednávané věci běžet 1. 1. 2008, tj. ještě za účinnosti staré právní úpravy v ZSDP; platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně byl vydán dne 14. 8. 2012, platební výměr na penále dne 12. 4. 2013, žalobou napadená rozhodnutí o odvoláních, o kterých rozhodoval krajský soud napadeným rozsudkem, dne 1. 10. 2020 a 27. 1. 2021. Jelikož byly platební výměry vydány až po 1. 1. 2011, kdy nabyla účinnosti nová právní úprava v daňovém řádu, je nutné zodpovědět otázku, která právní úprava se aplikuje na tuto lhůtu s ohledem na její hmotněprávní povahu.

[31] Uvedenou situaci řeší daňový řád v § 264 odst. 4 tak, že *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona*.

[32] Výkladem tohoto ustanovení, respektive poměrem nové (komplexní) úpravy běhu lhůt pro stanovení daně v daňovém řádu k daňovým povinnostem, u kterých počala lhůta běžet ještě před 1. 1. 2011 podle ZSDP, se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021 - 64 (dále jen „rozhodnutí rozšířeného senátu“). Výkladem citovaného ustanovení, které stanovuje intertemporální pravidlo, dovodil, že na lhůty pro vyměření daně (tj. také odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále), které počaly běžet podle předchozí právní úpravy a k okamžiku účinnosti daňového řádu stále běží, se od 1. 1. 2011 použijí pravidla o běhu a délce lhůt pro stanovení daně podle daňového řádu. „*Použije-li se na 'starou' (tedy již před rokem 2011 běžící)*

prekluzivní lhůtu § 148 daňového řádu, nutně to obnáší též použití jeho odstavce 5 o nejdelší desetileté lhůtě pro stanovení daně.“ Konstatoval také, že „[t]oto pravidlo mj. znamená, že byla-li žaloba (nebo kasační stížnost) podána před 1. 1. 2011, uplatní se ještě úprava § 41 s. ř. s. (ve spojení s § 47 zákona o správě daní a poplatků); po celou dobu řízení o této žalobě (nebo o kasační stížnosti) se proto prekluzivní lhůta staví a tomu odpovídající doba se nepočítá do maximální desetileté lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu. A naopak, byla-li žaloba (nebo kasační stížnost) podána 1. 1. 2011 či později, prekluzivní lhůta se nestaví podle § 41 s. ř. s., ale podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V takovém případě však stavení lhůty neprodlužuje nejdelší možnou lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu.“ (zvýraznění doplněno). V posuzované věci, jak již bylo výše uvedeno, byly platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně a na penále, stejně jako všechna rozhodnutí o odvoláních proti nim, vydány až za účinnosti daňového řádu. Žaloby (popřípadě kasační stížnosti) proti těmto rozhodnutím byly tedy logicky rovněž podány až po 1. 1. 2011. Optikou citovaného rozsudku rozšířeného senátu se proto na běh lhůty pro vyměření odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně aplikují pravidla podle daňového řádu včetně maximální (nepřekročitelné) lhůty pro stanovení daně ve smyslu jeho § 148 odst. 5.

[33] V této situaci je zásadní zodpovědět otázku, zda je lhůta pro stanovení odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně podle zákona o rozpočtových pravidlech lhůtou maximální (odpovídající § 148 odst. 5 daňového řádu), anebo lhůtou, kterou je možné za určitých, zákonem předvídaných okolností prodlužovat.

[34] Jak již bylo uvedeno, zákon o rozpočtových pravidlech upravuje jako *lex specialis* lhůtu pro vyměření odvodu a penále odlišně od obecných předpisů daňového práva, zejména pokud jde o počátek jejího běhu; prakticky jedinou zde výslovně neupravenou otázkou je povaha této lhůty, potažmo možnost jejího stavení dle § 41 s. ř. s. Jelikož se tedy nejedná o úpravu komplexní, aplikuje se na neupravené otázky právní úprava lhůt v daňovém řádu [§ 1 odst. 1 ve spojení s § 47 odst. 1 ZSDP, § 264 a § 2 odst. 3 písm. b) ve spojení s § 4 daňového řádu], jakožto *lex generalis*, která komplexní je (srov. také závěry plynoucí z rozsudku tohoto soudu ze dne 31. 5. 2012, č. 9 Afs 72/2011 - 218). Daňový řád v § 148 odst. 1 upravuje obecnou tříletou lhůtu pro stanovení daně, kterou je v zákonem předvídaných situacích možné prodloužit, přerušit nebo stavit (§ 148 odst. 2 až 4 daňového řádu). Zároveň je však v § 148 odst. 5 daňového řádu upravena desetiletá lhůta, kterou již překročit nelze a předchozí ustanovení se na ni neaplikují. Nejvyšší správní soud již v minulosti opakovaně dovodil, že se lhůta podle § 148 odst. 1 daňového řádu na odvod za porušení rozpočtové kázně neuplatní, neboť zákon o rozpočtových pravidlech obsahuje speciální úpravu (srov. například rozsudky ze dne 22. 10. 2010, č. j. 5 Aps 3/2010 - 78, ze dne 30. 9. 2008, č. j. 2 Afs 78/2008 - 84, které odkazovaly ještě na starší úpravu v § 47 ZSDP, nebo rozsudek ze dne 30. 10. 2014, 7 As 117/2014 - 29, ve vztahu k § 148 odst. 1 daňového řádu). S ohledem na uvedené lze výkladem předmětných ustanovení dovodit, že lhůta pro stanovení odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 11 (respektive odst. 8 ve znění k rozhodnému datu) je svou povahou shodná s lhůtou pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu (respektive předchozí lhůtou podle § 47 odst. 2, druhá věta ZSDP), s odlišnostmi upravenými v zákoně o rozpočtových pravidlech (tj. i s odlišně stanoveným počátkem jejího běhu), a to se všemi s tím spojenými důsledky. Jedná se proto o lhůtu, na kterou nelze aplikovat institut přerušení či stavení lhůty podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu [k tomu srov. zejména rozsudek Nejvyššího

pokračování

správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, č. 2676/2012 Sb. NSS, přiměřeně také rozsudky tohoto soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85 (bod 15), ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018 - 48 (body 33 až 37), ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021 - 21, či ze dne 24. 2. 2022, č. j. 9 Afs 261/2019 - 47 (bod 17)], a vzhledem k již citovanému rozhodnutí rozšířeného senátu (odst. [32] výše) ani podle § 41 s. ř. s. Jedná se tak o lhůtu maximální, nepřekročitelnou.

[35] Ostatně k obdobnému závěru došel Nejvyšší správní soud v nedávné době v rozsudcích ze dne 18. 3. 2022, č. j. 5 Afs 4/2021 - 66, respektive ze 15. 2. 2024, č. j. 4 Afs 52/2023 - 85, v nichž se zabýval otázkou prekluze práva na vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně v situaci, kdy byla příjemci dotace poskytnuta dotace částečně ze zdrojů Evropské unie. V takovém případě se neuplatní zákon o rozpočtových pravidlech, ale Nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 ze dne 18. prosince 1995 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že tam stanovená lhůta v délce 8 let představuje lhůtu limitní, na kterou již nelze aplikovat ustanovení o přerušení nebo stavení lhůty, a po jejím uplynutí právo vyměřit odvod za porušení rozpočtové kázně zaniká. Ačkoli se v nyní projednávané věci nejedná o totožnou situaci, neboť dotace poskytnutá žalobci pocházela výlučně z vnitrostátních zdrojů, má Nejvyšší správní soud za to, že závěry učiněné v uvedených rozsudcích lze podpůrně vztáhnout rovněž na lhůtu pro vyměření odvodu a penále dle zákona o rozpočtových pravidlech.

[36] Vzhledem k datu vydání žalobou napadených rozhodnutí o odvodu a penále je tak zcela evidentní, že byla vydána až po uplynutí lhůty podle § 44a odst. 11 (odst. 8) zákona o rozpočtových pravidlech, tedy v době, kdy již daňovým orgánům zaniklo právo odvod, respektive penále vyměřit.

[37] Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že výše uvedený závěr se může jevit jako překvapivý, neboť otázkou možné prekluze se v dané věci daňové orgány ani soudy ve svých rozhodnutích explicitně nezabývaly a tato otázka nebyla nastolena ani žalobcem. Dle názoru Nejvyššího správního soudu nicméně nebylo nutné jeho výše uvedený náhled sdělovat účastníkům řízení k případnému vyjádření. Jak bylo již uvedeno, touto otázkou se musí soudy (včetně soudu kasačního) zabývat *ex officio*; zároveň není pochyb o tom, že jakékoliv vyjádření účastníků řízení by nebylo s to ovlivnit závěr o zániku práva na vyměření odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně, neboť k prekluzi bez jakýchkoli pochybností došlo k 1. 1. 2018. Uvedený úkon by vedl toliko k dalšímu prodlužování tohoto řízení.

[38] Kasační soud rovněž nepominul, že ve věci předmětného vyměření odvodu a penále rozhodoval již rozsudkem ze dne 30. 6. 2019, č. j. 2 Afs 364/2017 - 39, kterým zamítl kasační stížnost stěžovatele proti předchozímu rozsudku krajského soudu, jímž bylo předešlé rozhodnutí stěžovatele o odvodu zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Ačkoli se tedy měl kasační soud (stejně jak ve věci nyní projednávané) *ex officio* zabývat otázkou možné prekluze (což minimálně explicitně neučinil), podstatné je, že žádný závazný právní názor k otázce (ne)existence prekluze nevyslovil. Jakkoli je tedy dříve vysloveným právním názorem vázán nejen krajský soud, ale i sám Nejvyšší správní soud, pokud v téže věci rozhoduje opakovaně (viz například usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne

8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, a ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/0218 - 50), ve věci nyní projednávané se nyní vyslovený právní názor *stricto sensu* nedostává do kolize s právním názorem vysloveným v předcházejícím rozsudku a princip kasační závaznosti předcházejícího rozsudku tak není narušen. Kromě toho, Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku rozhodoval v době před rozhodnutím rozšířeného senátu, jenž sjednotilo do té doby nejednotný výklad § 264 daňového řádu.

[39] S ohledem na konstatovanou prekluzi práva vyměřit odvod a penále za porušení rozpočtové kázně se již Nejvyšší správní soud nezabýval námitkami uplatněnými v kasační stížnosti, neboť by nemohly žádným způsobem ovlivnit výsledek tohoto řízení.

[40] Nejvyšší správní soud uzavírá, že ačkoli akceptuje postup krajského soudu, který zrušil rozhodnutí žalovaného, nelze přehlédnout, že důvody, pro které tak učinil, respektive závazný právní názor adresovaný v dané věci stěžovateli, ve světle shora uvedených závěrů neobstojí. Vzhledem k tomu, že důvody, pro které mělo dojít ke zrušení rozhodnutí žalovaného, se zcela liší od důvodů, na nichž je vystaven napadený rozsudek, není možné pouze korigovat právní názor vyslovený krajským soudem bez nutnosti jeho rozsudek zrušit. Takový postup je myslitelný pouze v případech, kdy důvody zrušujícího rozsudku *obstojí v podstatné míře* (viz usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75).

[41] Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku k otázce prekluze práva daňových orgánů vyměřit odvod a penále za porušení rozpočtové kázně žalobcem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[42] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 104 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. května 2024

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu