



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Základní škola a Mateřská škola Vyškov, Letní pole, příspěvková organizace**, se sídlem Sídliště Osvobození 682/56, Vyškov, zastoupená Mgr. Janem Tejkalem, advokátem se sídlem Helfertova 2040/13, Brno, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2022, č. j. 41392/22/7700-40500-501895, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2023, č. j. 30 Af 39/2022-357,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalovaný **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** nahradit žalobkyni náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 3 400 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Jana Tejkala, advokáta, se sídlem Helfertova 2040/13, Brno, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Věc se týká použitelnosti lhůty pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 8 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 29. 12. 2011 (nyní § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel, v účinném znění), v níž může příslušný orgán Finanční správy České republiky stanovit porušiteli rozpočtové kázně uvedený odvod, a to za situace, kdy na věc dopadá nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 ze dne 18. 12. 1995 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství (dále jen „nařízení č. 2988/95“ nebo „nařízení“). S tím souvisí právní otázka, zda se ve vztahu k této lhůtě uplatní pravidlo o stavení běhu prekluzivní lhůty po dobu řízení před správním soudem podle § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).

[2] Žalobkyně je příspěvkovou organizací města Vyškov, která v roce 2010 požádala o dotaci z Operačního programu Životní prostředí za účelem realizace úspor energie v objektu základní školy. Ministerstvo životního prostředí rozhodnutím o poskytnutí dotace ze dne 9. 12. 2010, č. j. 115D222000763, rozhodlo, že žalobkyni budou na akci „CZ.1.02/3. 2. 00/09.04566 Realizace úspor energie na ZŠ Vyškov Letní pole, p. o.“ (dále jen „akce“) poskytnuty finanční prostředky ze Státního fondu životního prostředí České republiky (dále jen „Státní fond životního prostředí“) ve výši 1 094 141,90 Kč (5 % celkových způsobilých výdajů) a ze strukturálních fondů Evropské unie ve výši 18 600 412,30 Kč (85 % celkových způsobilých výdajů). Zbývající výdaje měla žalobkyně hradit z vlastních zdrojů.

[3] Dne 19. 11. 2013 zahájil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) u žalobkyně daňovou kontrolu, v jejímž průběhu zjistil porušení podmínek poskytnutí dotace. Na základě konečného výsledku kontrolních zjištění žalobkyni platebním výměrem ze dne 10. 11. 2015, č. j. 3691681/15/3000-31472-709520, vyměřil podle § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel odvod do Státního fondu životního prostředí za porušení rozpočtové kázně ve výši 351 216 Kč a platebním výměrem ze dne 10. 11. 2015, č. j. 3691921/15/3000-31472-709520, odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 4 499 830 Kč. Odvolací finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobkyně proti prvně uvedenému platebnímu výměru rozhodnutím ze dne 15. 12. 2016, č. j. 57032/16/5000-10470-700290, a proti druhému platebnímu výměru rozhodnutím ze dne 15. 12. 2016, č. j. 57030/16/5000-10470-700290.

[4] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudky ze dne 28. 2. 2019, č. j. 30 Af 18/2017-162, a ze dne 11. 4. 2019, č. j. 30 Af 17/2017-159, postupně zamítl žaloby žalobkyně proti prvním rozhodnutím o odvolání. Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“ nebo „kasační soud“) ale následně tyto rozsudky i obě rozhodnutí o odvolání zrušil rozsudkem ze dne 28. 5. 2020, č. j. 3 Afs 127/2019-50. Odvolací finanční ředitelství v dalším řízení rozhodnutím ze dne 21. 12. 2020, č. j. 46370/20/5000-10610-712427 (dále jen „druhé rozhodnutí o odvolání“), změnilo odvoláním napadené platební výměry tak, že žalobkyni vyměřilo (nižší) odvod do Státního fondu životního prostředí za porušení rozpočtové kázně ve výši 212 786 Kč a (nižší) odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 2 726 239 Kč. Učinilo tak z důvodu dvou zjištěných pochybení žalobkyně. První spočívalo v nedodržení podmínky nepřekročit 30% podíl subdodavatelsky zajišťovaných prací z celkového objemu stavebních nákladů akce, čehož se žalobkyně dopustila zaplacením faktur dodavateli ve dnech 26. 8. 2011, 26. 9. 2011 a 31. 10. 2011. Podstatou druhého pochybení bylo zadání zakázky na dodatečné práce v jednacím řízení bez uveřejnění, aniž by k tomu byly splněny zákonné podmínky. Žalobkyně se jej dopustila úhradou faktury vybranému dodavateli dne 29. 4. 2012.

[5] Druhé rozhodnutí o odvolání napadla žalobkyně žalobou, o níž je před krajským soudem vedeno řízení pod sp. zn. 30 Af 16/2021. Krajský soud toto řízení přerušil, neboť žalovaný (dále jen „stěžovatel“) rozhodnutím ze dne 21. 9. 2021, č. j. 62639/21/7700-40500-501895, podle § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, nařídil přezkoumání druhého rozhodnutí o odvolání, a to přímo na podnět Odvolacího finančního ředitelství podaný z důvodu opomenutí jednoho ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 127/2019-50 (obsaženého v bodu

pokračování

25 cit. rozsudku). Stěžovatel přezkoumáním spisu zjistil, že Odvolací finanční ředitelství se řádně nevypořádalo s přiměřeností stanovené výše odvodu za nedodržení podmínky nepřekročit 30% podíl subdodavatelsky zajišťovaných prací z celkového objemu stavebních nákladů akce. Rovněž se nezabývalo změnou znění Závazných pokynů pro žadatele a příjemce podpory v Operačním programu Životní prostředí, aby bylo zřejmé, jaké závazné pokyny (v jakém znění) byly pro žalobkyni rozhodné a z jakého důvodu.

[6] Odvolací finanční ředitelství vydalo v přezkumném řízení rozhodnutí ze dne 22. 3. 2022, č. j. 8719/22/5000-10611-712427, kterým změnilo druhé rozhodnutí o odvolání žalobkyně v části výroku měnící napadené platební výměry. Tato změna spočívala v tom, že nově byl vyměřen odvod do Státního fondu životního prostředí za porušení rozpočtové kázně ve výši 202 301 Kč a odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 2 591 904 Kč. Žalobkyně i toto rozhodnutí napadla odvoláním. V něm uplatnila jedinou námitku, která se vztahovala k porušení podmínky nepřekročit 30% podíl subdodavatelsky zajišťovaných prací z celkového objemu stavebních nákladů akce, jehož se dopustila v roce 2011. Podle jejího názoru vydalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí o změně druhého rozhodnutí o odvolání po uplynutí prekluzivní lhůty 10 let podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel (není-li v dalším textu uvedeno jinak, je vždy odkazováno na rozpočtová pravidla, ve znění účinném do 29. 12. 2011).

[7] Stěžovatel v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství potvrdil. Při odvodu do Státního fondu životního prostředí i Národního fondu se podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel použije prekluzivní lhůta 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně. Tato prekluzivní lhůta se však po dobu řízení před správním soudem staví podle § 41 s. ř. s. Zákonná úprava podle § 44a rozpočtových pravidel má povahu zvláštní úpravy vůči § 148 daňového řádu, tedy i vůči prekluzivní lhůtě podle § 148 odst. 5 daňového řádu, u níž se stavení jejího běhu nepřipouští. V posuzované věci není pochyb o tom, že prekluzivní lhůta začala plynout dne 1. 1. 2012, a předmětem sporu je jen její konec. Zatímco podle § 148 odst. 5 daňového řádu by prekluzivní lhůta ve vztahu k oběma odvodům uplynula dne 1. 1. 2022, při použití § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel a § 41 s. ř. s. by se v případě odvodu do Státního fondu životního prostředí lhůta stavěla ve dnech 20. 2. 2017 až 28. 3. 2019 (766 dnů), ve dnech 11. 4. 2019 až 1. 6. 2020 (417 dnů) a ve dnech 26. 2. 2021 až 2. 9. 2021 (188 dnů), a uplynula by dne 3. 10. 2025. V případě odvodu do Národního fondu by se lhůta stavěla ve dnech 20. 2. 2017 až 2. 5. 2019 (801 dnů), ve dnech 15. 5. 2019 až 1. 6. 2020 (383 dnů) a ve dnech 26. 2. 2021 až 2. 9. 2021 (188 dnů), a uplynula by dne 4. 10. 2025. Podle stěžovatele tak prekluzivní doba v den, kdy nabylo právní moci jeho rozhodnutí, ještě neuplynula.

II. Rozsudek krajského soudu

[8] Rozhodnutí stěžovatele napadla žalobkyně žalobou, v níž setrvala na svém názoru, že při lhůtě pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel se, jde-li o její konec, uplatní § 148 odst. 5 daňového řádu. Lhůta pro vyměření tohoto odvodu se tak po dobu řízení před správním soudem nestaví podle § 41 s. ř. s. Kromě toho žalobkyně rozporovala přiměřenost výše odvodu za porušení rozpočtové kázně a namítla nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[9] Krajský soud napadeným rozsudkem rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. I když bylo důvodem zrušení uvedeného rozhodnutí nesprávné posouzení běhu prekluzivní lhůty, krajský soud se nevyjádřil k právní otázce konce lhůty 10 let podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel. S ohledem na to, že žalobkyně obdržela převažující část dotace ze strukturálních fondů Evropské unie, totiž vycházel z unijní úpravy prekluzivní lhůty pro získání neoprávněně poskytnutých plateb podle čl. 3 odst. 1 nařízení č. 2988/95. Tato lhůta je kratší a je třeba ji použít přednostně. S tímto právním názorem krajský soud v průběhu řízení seznámil účastníky řízení, kteří využili možnosti se k němu vyjádřit.

[10] Unijní úprava prekluzivních lhůt podle čl. 3 nařízení č. 2988/95, která se vztahuje i na vymáhání odvodu za porušení rozpočtové kázně, byla podrobně vyložena v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2022, č. j. 5 Afs 4/2021-66, č. 4333/2022 Sb. NSS, z jehož závěrů krajský soud vycházel. Tato úprava stanoví lhůtu pro zahájení řízení („zahájení stíhání“), lhůtu pro vydání rozhodnutí („uložení sankce“) a lhůtu pro výkon rozhodnutí. Lhůta pro zahájení řízení činí podle čl. 3 odst. 1 prvního pododstavce nařízení 4 roky od okamžiku, kdy došlo k nesrovnalosti (neoprávněnému výdaji). V případě pokračujících nebo opakovaných nesrovnalostí běží prekluzivní lhůta („promlčecí doba“) ode dne, ke kterému nesrovnalost skončila. Podle krajského soudu byl pro určení počátku této lhůty rozhodný den 31. 10. 2011, kdy žalobkyně uhradila dodavateli poslední ze tří faktur. Pakliže byla daňová kontrola zahájena dne 19. 11. 2013, byla dodržena i lhůta 4 let pro zahájení řízení správními orgány.

[11] Nařízení č. 2988/95 dále v čl. 3 odst. 1 čtvrtém pododstavci stanoví lhůtu pro vydání rozhodnutí o povinnosti vrátit poskytnutou dotaci, a to jako dvojnásobek lhůty pro zahájení řízení, nevyužije-li členský stát možnosti uplatňovat lhůtu delší ve smyslu čl. 3 odst. 3 nařízení. Tato lhůta činí za běžných okolností 8 let a běží ode dne, kdy došlo k nesrovnalosti. Zároveň představuje absolutní limit pro stíhání nesrovnalosti [srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 11. 6. 2015, *Pfeifer & Langen*, C-52/14, bod 63] a nepřerušují ji žádné úkony vnitrostátních orgánů s výjimkou případů, kdy bylo řízení o povinnosti vrátit poskytnutou dotaci podle čl. 6 odst. 1 nařízení pozastaveno. Na běh lhůty pro vydání rozhodnutí nemá vliv ani 41 s. ř. s. Jelikož lhůta 8 let uplynula dne 31. 10. 2019, je zřejmé, že Odvolací finanční ředitelství vydalo rozhodnutí v přezkumném rozhodnutí po jejím uplynutí. Krajský soud proto zrušil rozhodnutí stěžovatele.

[12] Jiné posouzení by podle krajského soudu přicházelo v úvahu pouze za situace, že by český zákonodárce využil prostor pro autonomní úpravu prekluzivní lhůty podle čl. 3 odst. 3 nařízení č. 2988/95. Členské státy mohou stanovit prekluzivní lhůtu pro zahájení řízení delší než 4 roky (např. rozsudek Soudního dvora ze dne 2. 3. 2017, *Glencore Céréales France*, C-584/15). Lhůta pro vydání rozhodnutí není v nařízení stanovena přesným číslem, vychází však z lhůty pro zahájení řízení. Naproti tomu § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel upravuje pouze lhůtu pro vydání rozhodnutí, aniž by stanovil i lhůtu pro zahájení řízení. Neodpovídalo by uvedenému zmocnění pro členský stát, aby na jedné straně zůstala lhůta 4 let pro zahájení řízení zakotvená v unijním právu nedotčená, na straně druhé by ale lhůta pro vydání rozhodnutí nečinila její dvojnásobek, ale měla délku 10 let. Stejně tak nelze připustit její další implicitní prodloužení za použití § 41 s. ř. s.

pokračování

[13] Krajský soud uzavřel, že § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel nelze považovat za zvláštní úpravu k čl. 3 odst. 1 nařízení č. 2988/95, neboť nerespektuje rámec, který toto nařízení pro autonomní normotvorbu členských států vymezilo. Unijní právo se použije před českou právní úpravou. Lhůtu pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně tedy nelze považovat za delší lhůtu ve smyslu čl. 3 odst. 3 nařízení. K tomu lze odkázat na obdobný právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku č. j. 5 Afs 4/2021-66, který se týkal podobné úpravy podle zákona č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském a intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském a intervenčním fondu), který s účinností do 11. 2. 2008 (tehdejší § 11a odst. 6) upravoval možnost uložit vrácení dotace nejpozději do 10 let počítaných od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k nesplnění podmínek pro poskytnutí dotace.

[14] K námitce stěžovatele, že uvedené právní posouzení se odchyluje od ustálené soudní praxe, krajský soud uznal, že správní soudy měly k prekluzi v minulosti přihlížet z moci úřední. Dřívější soudní judikatura se nicméně evidentně opomněla zabývat unijním rozměrem prekluze v případech porušení dotačních pravidel a tuto otázku nevznesli ani účastníci. To, že správní soudy unijní úpravu v některých rozhodnutích mlčky přešly, nemá stejnou argumentační hodnotu, jako nedávné rozsudky, které se k prekluzi a její úpravě v nařízení č. 2988/95 přímo vyjadřují. V posuzované věci není namístě ani argumentace legitimním očekáváním. Provedený výklad, podle něhož mají správní orgány kratší lhůtu pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně při zacházení s evropskými dotacemi, je ku prospěchu adresátů právní úpravy.

III. Kasační stížnost žalovaného

[15] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Zpochybňuje názor krajského soudu o nepoužitelnosti prekluzivní lhůty 10 let podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel. V této souvislosti upozorňuje na judikaturu Soudního dvora, podle níž členské státy mohou podle čl. 3 odst. 3 nařízení č. 2988/95 upravit délku promlčecích (prekluzivních) lhůt uvedených v čl. 3 odst. 1 nařízení i prostřednictvím úpravy obsažené v obecných předpisech (zejména poukazuje na již zmíněný rozsudek Soudního dvora *Glencore Céréales France* a stanovisko generálního advokáta Manuela Campose Sánchez-Bordonyho ze dne 8. 9. 2016 ve stejné věci). Není nezbytné, aby promlčecí (prekluzivní) lhůta podle čl. 3 odst. 1 nařízení přesně definovala, do kdy má být zahájeno řízení. Stěžovatel má za to, že lhůta stanovená v § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel ob stojí svým vymezením jako lhůta promlčecí (prekluzivní) podle čl. 3 odst. 1 nařízení, resp. jako delší lhůta stanovená členským státem podle čl. 3 odst. 3 nařízení. Tato lhůta je ve srovnání se lhůtami jiných členských států, jejichž použití připustil Soudní dvůr, stanovena přesněji a s ohledem na dosavadní judikaturu praxi není pro své adresáty překvapivá. Rovněž jde o lhůtu přiměřenou, tedy nepřekračující meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle ochrany finančních zájmů Evropské unie.

[16] Neobstojí názor krajského soudu, že vnitrostátním právem stanovená lhůta musí svým členěním odpovídat čl. 3 odst. 1 a 2 nařízení č. 2988/95. Pokud by měl platit tento velmi přísný výklad, nemohly by touto optikou být v jiných členských státech za promlčecí (prekluzivní) lhůty podle čl. 3 odst. 1 prvního pododstavce považovány ani obecné lhůty

občanského práva pro uplatnění pohledávky u soudu. Podle stěžovatele požadavky krajského soudu na to, jak má být v souladu s čl. 3 nařízení vnitrostátní úpravou stanovena delší lhůta, jsou natolik přísné, že by vyžadovaly buď zcela změnit právní úpravu související s kontrolou plnění dotačních podmínek, nebo minimálně stanovit zahájení lhůty ve vazbě na okamžik vzniku nesrovnalosti zvlášť pro každého jednoho poskytovatele dotací, pro orgány finanční správy atd. Pokud by vnitrostátní prekluzivní lhůta musela být stanovena tak, aby za všech okolností běžela shodně s promlčecí (prekluzivní) lhůtou podle čl. 3 odst. 1 prvního pododstavce nařízení, nemohla by být za takovou lhůtu považována ani lhůta pro zahájení daňové kontroly zaměřené na kontrolu dodržení povinností rozhodnutí o poskytnutí dotace. Ne vždy jsou na začátku daňové kontroly sděleny konkrétní pochybnosti.

[17] Stěžovatel setrvává na tom, že česká právní úprava upravující „stíhání“ porušení právních předpisů při implementaci projektů spolufinancovaných z rozpočtu Evropské unie (resp. uplatnění nároku na vrácení poskytnutých finančních prostředků, u kterých nebyly splněny sjednané podmínky), jejíž součástí je i § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel, je komplexní a plně odpovídá dispozici upravené v čl. 3 odst. 3 nařízení č. 2988/95. Na takto definovanou lhůtu pro vydání rozhodnutí o vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně by se mělo pohlížet jako na vnitrostátní promlčecí (prekluzivní) lhůtu podle čl. 3 odst. 1 prvního pododstavce nařízení. Nařízení nijak nebrání stavení běhu této zákonné lhůty v souladu s § 41 s. ř. s.

[18] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 127/2019-50 neshledal, že by byl odvod stanoven po uplynutí prekluzivní lhůty, krajský soud se ale s touto skutečností přesvědčivě nevypořádal. Stěžovatel poukazuje i na další rozhodnutí správních soudů, ve kterých by optikou napadeného rozsudku prekluzivní lhůta uplynula, správními soudy však její uplynutí nebylo shledáno navzdory tomu, že jejich povinností bylo k této skutečnosti přihlédnout i bez námítky (např. rozsudky NSS ze dne 30. 7. 2019, č. j. 2 Afs 364/2017-39, ze dne 19. 7. 2023, č. j. 1 Afs 102/2022-52, nebo ze dne 14. 12. 2023, č. j. 2 Afs 166/2022-46). V uvedeném spatřuje stěžovatel vnitřní rozpornost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[19] Konečně stěžovatel nesouhlasí s právním názorem krajského soudu, podle něhož nařízení č. 2988/95 dopadá i na prostředky, které jsou poskytovány samostatně z rozpočtu České republiky, jsou-li použity ke spolufinancování dotací hrazených z rozpočtu Evropské unie. Podle stěžovatele se nařízení nemůže vztahovat na prostředky poskytnuté z rozpočtu členského státu. K tomu stěžovatel odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 7. 2023, *Napfény-Toll*, C-615/21, podle něhož daň z přidané hodnoty nelze považovat za daň vybíranou přímo ve prospěch Evropské unie ve smyslu čl. 1 odst. 2 nařízení. Poškození rozpočtu Evropské unie popisované v nařízení nelze zaměnit za poškození rozpočtu některého z členských států. Ve vztahu k prostředkům, které byly poskytnuty z rozpočtu České republiky, se použije prekluzivní lhůta podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel.

[20] Pro případ, že by se Nejvyšší správní soud ztotožnil s právním názorem krajského soudu, stěžovatel závěrem předkládá návrh na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru k posouzení souladu lhůty podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel s čl. 3 odst. 3 nařízení č. 2988/95.

IV. Vyjádření žalobkyně

[21] Žalobkyně se ve svém vyjádření ztotožnila se závěry napadeného rozsudku. Ty jsou v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se dotací poskytnutých rovněž částečně ze zdrojů Evropské unie, které museli jejich příjemci následně vrátit (např. již zmíněný rozsudek NSS č. j. 5 Afs 4/2021-66 nebo rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2024, č. j. 4 Afs 52/2023-85). Právní otázku běhu lhůty pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně, které se týkaly dotace financované alespoň částečně z unijních zdrojů, považuje za vyřešenou, a nevidí důvod se od příslušné judikatury odchýlit. Rovněž není nutné pokládat Soudnímu dvoru v této věci předběžné otázky.

[22] Stěžovatel přesvědčivě nevysvětlil, z jakého důvodu by lhůta podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel měla být považována za delší lhůtu ve smyslu čl. 3 odst. 3 nařízení č. 2988/95. Obecné závěry judikatury Soudního dvora, které stěžovatel cituje, potvrzují, a nikoli vyvracejí závěr krajského soudu obsažený v napadeném rozsudku. Soudní dvůr ve své judikatuře připustil, že stanovení delších lhůt členskými státy ve vnitrostátní právní úpravě může vycházet z obecných předpisů (rozsudek Soudního dvora ze dne 17. 9. 2014, *Cruz & Companhia*, C-341/13, body 55 až 57). V takovém případě je třeba tyto obecné lhůty vykládat v souladu s nařízením a ve své podstatě půjde o lhůty pro zahájení řízení podle čl. 3 odst. 1 prvního pododstavce nařízení (srov. rozsudek NSS č. j. 4 Afs 52/2023-85, odst. [37]).

[23] Lhůta pro vydání rozhodnutí ve smyslu čl. 3 odst. 1 čtvrtého pododstavce nařízení č. 2988/95 nesmí být stavěna ani přerušena žádnými úkony (s výjimkou uvedenou v čl. 6 odst. 1 nařízení). Jde o absolutní hranici, ve které musí správní orgány o povinnosti vrátit dotaci rozhodnout. To, že lhůta upravená v § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel není lhůtou pro zahájení řízení a že české právní předpisy tuto lhůtu ani neobsahují, potvrdil i Nejvyšší správní soud (rozsudek NSS č. j. 4 Afs 52/2023-85, odst. [17]). Nejde o komplexní právní úpravu dané problematiky, ani o stanovení delší lhůty v souladu s čl. 3 odst. 3 nařízení, neboť nelze uplatňovat delší lhůtu pro vydání rozhodnutí, aniž by členský stát zároveň stanovil delší lhůtu pro zahájení řízení. Nařízení neumožňuje členským státům určit ani jiný počátek pro běh prekluzivní lhůty. Jestliže by byla připuštěna možnost odsunutí počátku běhu prekluzivní lhůty členským státem na 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k nesrovnalosti, pak skutečná délka časového období, v jehož průběhu je správní orgán oprávněn rozhodnout o odvodu, by byla u každého příjemce dotace jiná v závislosti na tom, v jaké části kalendářního roku se příjemce dopustil nesrovnalosti. To by bylo v rozporu se zásadou právní jistoty. Z formulace čl. 3 odst. 1 čtvrtého pododstavce nařízení rovněž plyne, že délka prekluzivní lhůty pro vydání rozhodnutí se odvíjí od délky lhůty pro zahájení řízení a že délka určená jako její dvojnásobek je unijním zákonodárcem považována za nejdelší možnou.

[24] I kdyby ale Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nařízení č. 2988/95 nemělo být v dané věci použito, nebo že k prekluzi podle nařízení nedošlo, podle žalobkyně by již stejně uplynula prekluzivní lhůta podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel ve spojení s § 148 odst. 5 daňového řádu. Prekluzivní lhůta 10 let zakotvená v rozpočtových pravidlech se nestavěla podle § 41 s. ř. s. Pokud by se uplatnil výklad zastávaný stěžovatelem a stavení běhu lhůty by bylo možné, lhůta by se stavila i po dobu nyní probíhajícího soudního řízení,

kdy ke dni podání tohoto vyjádření již od tvrzených pochybení stěžovatele uplynulo více než dvanáct let. Lhůta by se tak mohla takřka neomezeně prodlužovat následkem soudních řízení, což by zásadně zvýhodňovalo správce daně.

[25] To, že se rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 127/2019-50 k prekluzi nevyjadřoval, neznámá, že mlčky potvrdil výklad zastávaný stěžovatelem. Krajský soud se přesvědčivě vypořádal s dosavadní českou i unijní judikaturní praxí a zohlednil relevantní judikaturu ve vztahu k jediné sporné otázce, kterou je prekluzivní lhůta pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. S ohledem na čl. 3 odst. 1 čtvrtého pododstavce nařízení č. 2988/95 je více než evidentní, že tato prekluzivní lhůta již uplynula.

[26] Podle stěžovatele postačuje, že dotace byla poskytnuta alespoň částečně z unijních zdrojů. Krajský soud postupoval správně, zrušil-li celé napadené rozhodnutí. Pouhá přítomnost, byť části dotačních zdrojů z rozpočtu Evropské unie, způsobuje, že se přísnější lhůty stanovené v přímo použitelném nařízení použijí pro oba odvody. Není možné posoudit, kam která část které dotace plynula a kam nikoli. Jediným možným východiskem z nastalé situace je posuzovat celý záměr optikou přísnějších lhůt stanovených v nařízení č. 2988/95, což správně učinil krajský soud v napadeném rozsudku. Pokud by Nejvyšší správní soud přesto dospěl k závěru, že nařízení nemělo být použito v části dotace poskytnuté z národních zdrojů, k prekluzi by beztak došlo přinejmenším podle českého práva. Kasační stížnost je nedůvodná a měla by být zamítnuta.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští. Za stěžovatele jedná pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Následně kasační soud přezkoumal rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i z hlediska možných vad řízení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[28] Kasační stížnost není důvodná.

[29] Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele z důvodu, že se ve vztahu k odvodu do Národního fondu a Státního fondu životního prostředí za porušení rozpočtové kázně, kterého se dopustila žalobkyně, uplatní prekluzivní lhůta podle čl. 3 odst. 1 čtvrtého pododstavce nařízení č. 2988/95. Současně konstatoval, že prekluzivní lhůtu podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel nelze považovat za delší lhůtu ve smyslu čl. 3 odst. 3 nařízení. Takovémuto závěru brání stručně řečeno to, že rozpočtová pravidla upravují toliko lhůtu pro vydání rozhodnutí („uložení sankce“) podle čl. 3 odst. 1 čtvrtého pododstavce nařízení, a nikoli také lhůtu pro zahájení řízení („zahájení stíhání“) podle čl. 3 odst. 1 prvního pododstavce nařízení, od níž teprve se odvíjí délka lhůty pro vydání rozhodnutí, dále, že prekluzivní lhůta podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel počíná běžet jiným okamžikem než lhůta pro vydání rozhodnutí, a nakonec, že u lhůty pro vydání rozhodnutí nepřichází v úvahu její prodlužování následkem stavení běhu lhůty podle § 41 s. ř. s., jak je tomu podle výkladu stěžovatele u prekluzivní lhůty podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel. V tomto

pokračování

ohledu krajský soud provedl výklad rozhodné právní úpravy, svůj právní názor jednoznačně formuloval a vypořádal se také s dosavadní judikaturou. Nejvyšší správní soud tudíž nepovažuje napadený rozsudek za vnitřně rozporný ani za nepřezkoumatelný z jiného důvodu.

V.a Rozhodná právní úprava

[30] Posouzení stěžejní námitky stěžovatele, podle něhož je prekluzivní lhůta podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel delší lhůtou pro vydání rozhodnutí ve smyslu čl. 3 odst. 3 nařízení č. 2988/95, vyžaduje nejprve shrnutí rozhodné právní úpravy.

[31] Žalobkyně se opakovaně dopustila porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel neoprávněným použitím prostředků poskytnutých ze Státního fondu životního prostředí a Národního fondu, a podle § 44a odst. 1 písm. c) rozpočtových pravidel jí byly za tato jednání vyměřeny odvody do těchto fondů. Vyměření odvodů bylo také podstatou rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství vydaného v přezkumném řízení, které bylo k odvolání žalobkyně potvrzeno rozhodnutím stěžovatele. Tyto odvody tak měly být pravomocně vyměřeny v příslušné prekluzivní lhůtě.

[32] Rozpočtová pravidla stanoví lhůtu pro vyměření odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně v § 44a odst. 8. Podle tohoto ustanovení *„[s]právu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají územní finanční orgány podle daňového řádu. Porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu. [...] Odvod a penále lze vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně.“*

[33] Jelikož správu odvodů za porušení rozpočtové kázně vykonávají územní finanční orgány (nyní finanční úřady podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů) podle daňového řádu, je třeba tyto odvody považovat za daň ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Nestanoví-li rozpočtová pravidla něco jiného, podle § 4 daňového řádu se při správě těchto odvodů podpůrně použije daňový řád nebo jeho jednotlivá ustanovení. Přednostně se tak použije lhůta pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel. Při neúplnosti její právní úpravy se však podpůrně použije i § 148 daňového řádu, který upravuje lhůtu pro stanovení daně.

[34] S prekluzivní lhůtou podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel souvisí dvě právní otázky, které mohou mít význam pro posouzení věci. První otázka se týká vztahu této lhůty k prekluzivní lhůtě podle čl. 3 nařízení č. 2988/95. Použití lhůty podle nařízení přichází v úvahu s ohledem na to, že porušení rozpočtové kázně týkající se prostředků z Národního fondu má povahu „nesrovnalosti“ podle čl. 1 odst. 1 nařízení, neboť jde o neoprávněný výdaj poškozující rozpočet Evropské unie nebo rozpočty jí spravované. Pojem „nesrovnalost“ musí být vykládán tak, že se vztahuje i na porušení vnitrostátních právních předpisů, které přispívají k zajištění řádného použití unijního práva týkajícího se řízení projektů financovaných z finančních prostředků Evropské unie (rozsudek Soudního dvora ze dne 26. 5. 2016, *Judetul Neamt*, C-260/14 a C-261/14, bod 37).

[35] Opakovaně zmíněný čl. 3 nařízení č. 2988/95 zní:

„1. Promlčecí doba pro zahájení stíhání činí čtyři roky od okamžiku, kdy došlo k nesrovnalosti uvedená 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.“

[36] Nařízení č. 2988/95 používá odlišné pojmosloví než rozpočtová pravidla. „Promlčecí doba pro zahájení stíhání“ nebo pro „stíhání“ či „uložení sankce“ podle čl. 3 odst. 1 nařízení má povahu prekluzivní lhůty (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 4/2021-66, odst. [28]). Tento článek dopadá nejen na řízení, jehož účelem je uložení sankce trestní povahy, ale i na řízení směřující k uložení správního opatření ve smyslu čl. 4 nařízení (k tomu srov. např. rozsudky Soudního dvora ze dne 29. 1. 2009, *Josef Vosding Schlacht-, Kühl- und Zerlegebetrieb a další*, C-278/07 až C-280/07, bod 22, nebo ze dne 7. 4. 2022, *IFAP*, C-447/20 a C-448/20, bod 70). Lhůty upravené v čl. 3 nařízení se tudíž uplatní i ve vztahu k oprávnění stanovit odvod za porušení rozpočtové kázně, který svou povahou není sankcí (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2020, č. j. 3 Afs 92/2018-32, odst. [36]), nýbrž správním opatřením. Přímo z čl. 3 odst. 1 prvního a čtvrtého pododstavce nařízení dále vyplývá, že lhůta pro vydání rozhodnutí („uložení sankce“) skončí uplynutím 8 let od okamžiku, kdy došlo k nesrovnalosti, ledaže se podle práva členského státu uplatní delší lhůta, jak to předpokládá čl. 3 odst. 3 nařízení č. 2988/95.

[37] Stěžovatel tvrdí, že takovouto delší lhůtou je prekluzivní lhůta stanovená v § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel. S tím souvisí druhá rozhodná právní otázka, zda se tato lhůta staví podle § 41 s. ř. s. Podle tohoto zvláštního ustanovení o běhu některých lhůt „[s]tanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů [...] lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik

pokračování

práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.“

[38] Pokud by se prekluzivní lhůta podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel nestavěla, byl by její poslední den jednoznačně určen uplynutím doby 10 let, která by počala běžet od 1. ledna roku následujícího po roku, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně. Jinak tomu ale bude při použití § 41 s. ř. s. V takovém případě by určení jejího posledního dne záviselo na tom, zda v jejím průběhu bylo vedenou řízení před správním soudem.

V.b Prekluzivní lhůta podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel se nestaví podle § 41 s. ř. s.

[39] Přestože podstatou napadeného rozsudku krajského soudu je první z uvedených dvou otázek, její zodpovězení by vzhledem k délce prekluzivních lhůt čl. 3 odst. 1 čtvrtý pododstavec nařízení č. 2988/95 a podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel mělo význam jen za předpokladu, že se ve vztahu k prekluzivní lhůtě podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel uplatní § 41 s. ř. s. Pouze při použití tohoto ustanovení by se totiž tato lhůta neuplatnila přede dnem nabytí právní moci žalobou napadeného rozhodnutí stěžovatele.

[40] Byla-li by rozhodnou lhůta podle čl. 3 odst. 1 nařízení č. 2988/95, její poslední den by se při pochybení žalobkyně spočívajícím v porušení podmínky nepřekročit 30% podíl subdodavatelysky zajišťovaných prací z celkového objemu stavebních nákladů akce ve dnech 26. 8. 2011, 26. 9. 2011 a 31. 10. 2011 odvíjel od posledně uvedeného dne. Tato jednání představovala opakovanou nesrovnalost ve smyslu čl. 3 odst. 1 druhého pododstavce nařízení č. 2988/95 (rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 1. 2007, *Vonk Dairy Products*, C-279/05, bod 44). V případě druhého pochybení, které spočívalo v zadání prací v jednacím řízení bez uveřejnění, aniž by k tomu byly splněny zákonné podmínky, by byl rozhodný den 29. 4. 2012. Platí však, že oběma platebními výměry (s přihlédnutím k jejich následným změnám) byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně vždy ve vztahu k oběma pochybením současně (jedním výměrem za obě pochybení ve vztahu k finančním prostředkům ze Státního fondu životního prostředí, druhým výměrem za obě pochybení ve vztahu k finančním prostředkům z rozpočtu Evropské unie). Pro posouzení zákonnosti platebních výměrů je tedy rozhodné plynutí lhůty, která počala plynout dříve, tedy dne 31. 10. 2011. Posledním dnem prekluzivní lhůty 8 let by tedy byl 31. 10. 2019 a rozhodnutí stěžovatele ze dne 30. 6. 2022, stejně jako jím potvrzené rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 3. 2022, by byla vydána až po jejím uplynutí.

[41] Stejný následek by nastal i při použití prekluzivní lhůty podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel, jestliže by nebylo možné použít § 41 s. ř. s. V takovém případě by tato lhůta začala plynout dne 1. 1. 2012 a oprávnění stanovit odvod za porušení rozpočtové kázně by zaniklo dne 1. 1. 2022.

[42] Krajský soud se použitelností § 41 s. ř. s. nezabýval, byť tato právní otázka byla předestřena žalobkyní v její žalobě. Tuto právní otázku považoval za nadbytečnou, neboť dospěl k závěru o použitelnosti kratší prekluzivní lhůty podle čl. 3 odst. 1 nařízení

č. 2988/95. Nejvyšší správní soud nicméně zastává názor, že nejdříve je třeba provést výklad zákonné úpravy, tedy vztahu § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel a § 41 s. ř. s., z něhož teprve vyplyne, zda má krajským soudem provedený výklad čl. 3 odst. 1 nařízení pro posuzovanou věc vůbec význam. Nejde jen o zachování posloupnosti jednotlivých právních otázek rozhodných pro řešení věci, od níž by při jednoznačné unijní úpravě prekluzivní lhůty bylo možné upustit. Nejvyšší správní soud také zohlednil, že v současnosti je před Soudním dvorem pod číslem C-539/24, *Mikroregion Porta Bohemica*, vedeno řízení o jím položených předběžných otázkách v jiné věci, které se týkají výkladu čl. 3 odst. 1 a 3 nařízení č. 2988/95 (usnesení NSS ze dne 31. 7. 2024, č. j. 10 Afs 82/2024-52).

[43] Předběžné otázky, které položil Nejvyšší správní soud, zní:

„1) Umožňuje nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 ze dne 18. 12. 1995, o ochraně finančních zájmů Evropských společenství,

a) vnitrostátní úpravu, která ve smyslu čl. 3 odst. 3 tohoto nařízení stanoví delší lhůtu pro rozhodnutí ve věci (zde desetiletou), než která vyplývá z čl. 3 odst. 1 pododstavce čtvrtého nařízení, aniž by současně výslovně stanovila také samostatnou lhůtu pro zahájení řízení, tak jak ji upravuje ve svém čl. 3 odst. 1 pododstavec první nařízení 2988/95?

b) členskému státu jako počátek lhůty pro vydání rozhodnutí určit – namísto okamžiku, kdy k nesrovnalosti došlo – první den následujícího kalendářního roku?

[...]

3) Je třeba v případě nesrovnalostí ve smyslu čl. 1 odst. 1 nařízení 2988/95, které vyvstaly při financování záměrů souvisejících s některou z politik Unie a v návaznosti na dotace poskytnuté částečně z unijních zdrojů a částečně ze zdrojů rozpočtu členského státu, postupovat jen podle nařízení 2988/95 (včetně lhůt a definic), tedy vztáhnout nařízení na nesrovnalost v celém jejím rozsahu? Nebo je třeba takto postupovat jen ve vztahu k oddělitelné části dotace poskytnuté z unijních zdrojů, a ve vztahu k oddělitelné části poskytnuté z rozpočtu členského státu naopak postupovat podle vnitrostátního předpisu?“

[44] Uvedené předběžné otázky se týkají právního posouzení, které provedl krajský soud, a Nejvyšší správní soud by v případě, že by na jejich posouzení záviselo rozhodnutí ve věci, své řízení přerušil a vyčkal na jejich zodpovězení Soudním dvorem. Tento postup však, jak bude uvedeno níže, nebyl nezbytný. Je tomu tak z toho důvodu, že na prekluzivní lhůtu podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel se podpůrně použije právní úprava lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, která použití § 41 s. ř. s. vylučuje.

[45] Nejvyšší správní soud se v minulosti zabýval obsahem a účelem zvláštního ustanovení § 41 s. ř. s. V průběhu jím stanoveného stavení běhu lhůty „*lhůta neběží, stojí a pouze [se] procesně posouvá uplynutí prekluzivní lhůty, a to při zachování její časové dotace i dalších výše zmíněných klíčových prvků prekluze v podobě určení jejího počátku či přetržení*“. Účelem přijetí tohoto ustanovení „*bylo reagovat na poznatky předchozí praxe v rámci správního soudnictví a nově stanovit stavení některých lhůt po dobu soudního řízení tak, aby se již nestávalo, že po zrušení správního rozhodnutí soudem nebude mít správní orgán dostatek*

pokračování

časového prostoru pro provedení nového řízení a vydání rozhodnutí, případně že již nebude mít prostor žádný, protože k uplynutí prekluzivní lhůty dojde ještě v průběhu samotného soudního řízení“. Tím měl být zajištěn „klid v běhu“ některých lhůt (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, č. 2676/2012 Sb. NSS; tomu odpovídá také zvláštní část důvodové zprávy k navrhovanému § 40 s. ř. s., Poslanecká sněmovna, 3. volební období, 1998-2002, sněmovní tisk 1080/0). Stavení běhu prekluzivní lhůty podle § 41 s. ř. s. se vztahuje na běh subjektivních i objektivních lhůt (rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2005, č. j. 1 Afs 130/2004-90).

[46] Ustanovení § 41 s. ř. s. se vztahovalo na lhůtu pro vyměření daně podle § 47 zákona č. 337/1992, o správě daní a poplatků, který byl účinný do 31. 12. 2010. Tento zákon však byl k 1. 1. 2011 nahrazen daňovým řádem, který obsahuje úplnou právní úpravu vylučující použití tohoto ustanovení soudního řádu správního. Je tomu tak s ohledem na § 148 odst. 4 písm. a) s. ř. s., který stanoví, že „[l]hůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem“. Zároveň je stanovena prekluzivní lhůta v § 148 odst. 5 s. ř. s., podle něhož „[l]hůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1“ (tj. od okamžiku, kdy se odvod za porušení rozpočtové kázně stal splatným). Jak vyplývá ze systematiky § 148 daňového řádu, toto ustanovení v odstavci 4 nejprve připouští stavení běhu lhůty, následně ale v odstavci 5 i ve vztahu k němu stanoví nejdelší možnou délku prekluzivní lhůty, kterou již nelze stavět ani přerušovat (blíže k tomuto výkladu srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 72/2011-218). Toto omezení se podle § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu neuplatní pouze v případě pravomocného rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu, nebo pro účely zániku trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 2. 2025, č. j. 1 Afs 231/2022-44, odst. [46]).

[47] Vyloučení použití § 41 s. ř. s. se týkalo i lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, která počala plynout před účinností daňového řádu. Výjimkou byly pouze případy, v nichž bylo ještě před tímto okamžikem zahájeno řízení před soudem. Takové řízení je totiž ve smyslu § 264 odst. 4 věty druhé daňového řádu právní skutečností, která má vliv na běh prekluzivní lhůty a která nastala přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Jeho účinky se proto posuzují podle dosavadních právních předpisů, tedy podle zákona o správě daní a poplatků, který použití § 41 s. ř. s. nevyklučoval (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, č. 4543/2024 Sb. NSS, odst. [28] až [31]).

[48] Rozpočtová pravidla neobsahují úplnou úpravu správy odvodu za porušení rozpočtové kázně, a tudíž není-li v nich obsaženo zvláštní pravidlo, podle § 4 daňového řádu se podpůrně použije daňový řád. To platí také pro úpravu lhůty pro vyměření tohoto odvodu podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel, která je zvláštní úpravou vůči lhůtě pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Zvláštní úprava podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel se nicméně omezuje na stanovení počátku a délky uvedené lhůty. Jde-li o možnost prodloužení, přerušování nebo stavení, v úvahu by přicházelo použití pravidel podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, nikoli však i § 41 s. ř. s., který se z důvodu podpůrného použití daňového řádu nevztahuje na lhůtu pro stanovení daně, ani na lhůtu pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. Není dán žádný důvod, pro který by se měl s ohledem na použitelnost daňového řádu uplatnit ke každé z těchto lhůt odlišný režim. Nic na tom nemění ani skutečnost, že vymezení lhůty pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně jako nejdelší možné fakticky vylučuje, aby mělo na její délku vliv případné

prodloužení, přerušení nebo stavení podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu. Stanovení této lhůty jako objektivní brání i podpůrnému použití kratší subjektivní lhůty podle § 148 odst. 1 daňového řádu (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2014, č. j. 7 As 117/2014-29). Lhůta pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně je stejně jako lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu nepřekročitelná (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2024, č. j. 3 Afs 113/2022-36, odst. [34]).

[49] Lze uzavřít, že pravidlo o stavení běhu prekluzivní lhůty po dobu řízení před správním soudem podle § 41 s. ř. s. se ve vztahu ke lhůtě pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel (nyní § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel, v účinném znění) nepoužije. Z tohoto důvodu není podstatné, zda se v posuzované věci uplatní prekluzivní lhůta podle čl. 3 odst. 1 nařízení č. 2988/95 nebo prekluzivní lhůta podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel, ani zda je v tomto ohledu nutno rozlišovat mezi tím, zda jde o odvod za porušení rozpočtové kázně do státního fondu nebo do Národního fondu. Při jakémkoli posouzení těchto otázek by platilo, že již Odvolací finanční ředitelství vydalo dne 22. 3. 2022 v přezkumném řízení rozhodnutí nově stanovující výši odvodů za porušení rozpočtové kázně po uplynutí prekluzivní lhůty. Právní názor krajského soudu o zániku oprávnění stanovit odvod za porušení rozpočtové kázně, na němž je založen napadený rozsudek, je podle Nejvyššího správního soudu správný, byť z jiných důvodů. Tím je opodstatněn závěr, že napadený rozsudek není nezákonným. Kasační soud se za této situace již nezabýval ostatními námitkami stěžovatele, neboť by to bylo nadbytečné.

VI. Závěr a náklady řízení

[50] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. (výrok I.).

[51] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II.). Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, má tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v tomto řízení důvodně vynaložila. Tyto náklady sestávají z odměny advokáta za zastupování v řízení o kasační stížnosti, v němž zástupce učinil jeden úkon – sepsání vyjádření. Odměna tedy činí 3 100 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024]. K úkonu právní služby je třeba připočíst paušální náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024. Odměna není zvýšena o daň z přidané hodnoty. Ze sdělení původního zástupce žalobkyně, advokáta JUDr. Jana Malého, Ph.D., který učinil uvedený úkon, vyplývá, že nebyl plátcem daně z přidané hodnoty (č. l. 13 spisu NSS). Za řízení o kasační stížnosti tak náhrada činí celkem 3 400 Kč. K zaplacení náhrady nákladů řízení byla stěžovateli stanovena přiměřená lhůta v délce 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (výrok III.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 17. dubna 2025

JUDr. Radan Malík
předseda senátu