



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **FINBAU a. s.**, se sídlem Měnin 440, zastoupená Mgr. Jiřím Hladíkem, advokátem se sídlem Lidická 960/81, Brno, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2023, č. j. 1749/23/7600-50500-050215, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 11. 2024, č. j. 55 Af 3/2023-98,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 11. 2024, č. j. 55 Af 3/2023-98, a rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2023, č. j. 1749/23/7600-50500-050215, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 39 700 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Jiřího Hladíka, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně v roce 2014 obdržela dotaci v celkové výši 4 495 500 Kč na realizaci projektu s názvem „Recyklace PP“. Rozhodnutím Ministerstva životního prostředí o poskytnutí dotace ze dne 2. 9. 2014, č. j. 115D242001530/2, získala peněžní prostředky z Fondu soudržnosti ve výši 85 % z celkových způsobilých výdajů projektu a maximální výši 4 245 750 Kč a dále smlouvou č. 12134214 o poskytnutí podpory ze dne 12. 9. 2014 uzavřenou mezi žalobkyní a Státním fondem životního prostředí České republiky jí byly poskytnuty peněžní prostředky ve výši 5 % z celkových způsobilých výdajů projektu

a maximální výši 249 750 Kč [Ministerstvo životního prostředí a Státní fond životního prostředí České republiky (dále „SFŽP“) dále souhrnně též „poskytovatel dotace“].

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) na základě daňové kontroly zahájené dne 22. 1. 2018 zjistil při realizaci dotovaného projektu porušení rozpočtové kázně. Kontrolním zjištěním č. 1 shledal, že žalobkyně nenaplnila závazný monitorovací ukazatel projektu, čímž porušila podmínky poskytnutí dotace uvedené v oddílu A písm. a) až c) rozhodnutí o poskytnutí dotace a v čl. III bodu 5 písm. a) až d) smlouvy o poskytnutí podpory. Kontrolním zjištěním č. 2 dospěl k závěru, že žalobkyně v rámci veřejné zakázky na nákup zařízení na materiálové využití odpadu uzavřela s vítězným uchazečem BOCO PARDUBICE machines, s. r. o., v rozporu s § 82 odst. 7 a § 6 odst. 1 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ke kupní smlouvě ze dne 31. 12. 2013 dodatky č. 1 (ze dne 31. 12. 2013), č. 2 (ze dne 7. 1. 2014) a č. 3 (ze dne 5. 9. 2014), přičemž dodatky č. 2 a č. 3 došlo ke změně sjednaného termínu pro realizaci projektu. Tento termín byl z původního data 1. 4. 2014 prodloužen ve výsledku až do 14. 11. 2014. Změnou termínu dokončení projektu, k níž došlo až po uzavření kupní smlouvy s vítězným uchazečem, se žalobkyně dopustila porušení zásady rovného zacházení, neboť provedla podstatnou změnu podmínek (oproti podmínkám původně zadáním ve výběrovém řízení), která mohla ovlivnit průběh samotného zadávacího řízení. Popsaným jednáním žalobkyně porušila podmínku stanovenou v oddílu B bodu 3 písm. a) rozhodnutí o poskytnutí dotace a článku III bodu 6 oddílu C písm. a) smlouvy o poskytnutí podpory.

[3] Platebními výměry ze dne 15. 10. 2019, č. j. 4354741/19/3000-31471-708424 a č. j. 4354788/19/3000-31471-708424, proto správce daně uložil žalobkyni odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 4 013 132 Kč do Národního fondu a ve výši 236 087 Kč do SFŽP. K odvolání žalobkyně Odvolací finanční ředitelství (dále „OFŘ“) rozhodnutím ze dne 30. 6. 2020, č. j. 25556/20/5000-10480-706239, změnilo napadené platební výměry tak, že odvod za porušení rozpočtové kázně byl celkem snížen na částku 3 800 820 Kč, a to z důvodu změny výpočtu odvodu za porušení rozpočtové kázně ve vztahu ke kontrolnímu zjištění č. 1. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 9. 5. 2022, č. j. 27426/22/7700-40050-203903, nařídil přezkoumání rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 6. 2020. OFŘ navazujícím rozhodnutím ze dne 21. 7. 2022, č. j. 26869/22/500-10612-706239, změnilo svoje předchozí rozhodnutí ze dne 30. 6. 2020 tak, že změnou odvoláním napadených platebních výměrů byl celkový odvod za porušení rozpočtové kázně snížen na částku 1 123 876 Kč, neboť vyšlo najevo, že ve vztahu ke kontrolnímu zjištění č. 1 nelze konstatovat porušení rozpočtové kázně. Celá částka nově stanoveného odvodu se tak týká porušení rozpočtové kázně v rozsahu kontrolního zjištění č. 2. Proti rozhodnutí OFŘ ze dne 21. 7. 2022 se žalobkyně znovu bránila odvoláním, které však žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl.

[4] Před zahájením přezkumného řízení ze strany žalovaného podala žalobkyně žalobu proti rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 6. 2020 ke Krajskému soudu v Brně (dále „krajský soud“; věc byla vedena pod sp. zn. 31 Af 56/2020). Po nabytí právní moci napadeného rozhodnutí krajský soud usnesením ze dne 1. 2. 2023, č. j. 31 Af 56/2020-103, žalobu odmítl. Shledal, že v dané věci odpadl předmět řízení, neboť žalobou napadené rozhodnutí *de facto* zaniklo a bylo nahrazeno změnovým rozhodnutím OFŘ ze dne 21. 7. 2022. Dodal přitom, že žalobkyni byla zachována možnost přístupu k soudu prostřednictvím případné žaloby proti

pokračování

nyň napadenému rozhodnutí žalovaného. Kasační stížnost proti usnesení krajského soudu zamítl Nejvyšší správní soud (dále „NSS“) rozsudkem ze dne 29. 2. 2024, č. j. 2 Afs 36/2023-38.

[5] Žalobkyně tedy podala žalobu proti napadenému rozhodnutí žalovaného, kterou krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Ve vztahu k procesním námitkám žalobkyně dospěl k závěru, že zahájením přezkumného řízení žalobkyně nebyla zkrácena na svých právech. Žalobkyni byl původně uložen odvod za porušení rozpočtové kázně ve vztahu ke dvěma kontrolním zjištěním, konečným výsledkem rozhodovací činnosti orgánů finanční správy však je stanovení odvodu toliko za kontrolní zjištění č. 2. K tomuto výsledku dospěly orgány finanční správy na základě hierarchie rozhodnutí orgánů finanční správy, která tvoří jeden celek. K námitce, že v přezkumném řízení mělo dojít ke zrušení rozhodnutí OFŘ, nikoli k jeho změně, krajský soud konstatoval, že přezkumné řízení je dozorcím právním prostředkem nápravy pravomocného rozhodnutí a dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, může správce daně nezákonné původní rozhodnutí buď zrušit, nebo změnit. Vzhledem k tomu, že zákon již blíže nespecifikuje, v jakých případech je nutné rozhodnutí změnit, a kdy je naopak třeba upřednostnit zrušení celého rozhodnutí, lze vycházet z logického závěru NSS (uvedeného v rozsudcích ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018-49, a ze dne 28. 7. 2021, č. j. 2 Afs 277/2019-26), že pokud to nebude vylučovat povaha rozhodnutí nebo rozsah nezákonnosti, bude zpravidla efektivnější rozhodnutí změnit. V posuzované věci se změna rozhodnutí v konečném důsledku týkala dílčí nezákonnosti přezkoumávaného rozhodnutí (v rozsahu kontrolního zjištění č. 1), přičemž v tomto rozsahu žalovaný vymezil předmět přezkumného řízení.

[6] Co se týče srozumitelnosti a určitosti výroku, pak krajský soud shledal, že důvod pro změnu přezkoumávaného rozhodnutí byl orgány finanční správy náležitě vysvětlen. Přezkumné rozhodnutí ze dne 21. 7. 2022 stanovilo jasně a určitě konečnou výši odvodu, přičemž z jeho odůvodnění vyplývá, že přezkoumávané rozhodnutí (a v návaznosti na to současně i platební výměry) je měněno v části týkající se kontrolního zjištění č. 1, které bylo shledáno nezákonným a v tomto směru již žalobkyně není postihována. Výše odvodu za porušení povinnosti popsané v kontrolním zjištění č. 2 nebyla přezkumným řízením dotčena, přičemž ve vztahu k tomuto zjištění poskytují odůvodnění původní rozhodnutí ze dne 30. 6. 2020, jemu předcházející platební výměry a rozhodnutí žalovaného. Celková výše odvodu tak podle krajského soudu sice poněkud kostrbatě, ale jednoznačně plyne z hierarchie uvedených rozhodnutí, a to ve vztahu ke všem důvodům, pro které byl odvod stanoven. V závěru přezkumu procesních námitek žalobkyně krajský soud konstatoval, že neshledal-li soud napadená rozhodnutí nezákonnými, tím méně je lze označit za nicotná.

[7] Ohledně věcné podstaty sporu dospěl krajský soud k závěru, že uzavření dodatků č. 2 a 3, kterými byl prodloužen termín plnění, představovalo podstatnou změnu práv a povinností vyplývajících ze smlouvy uzavřené s vybraným uchazečem ve smyslu § 82 odst. 7 zákona o veřejných zakázkách. Změnu veřejné zakázky během doby trvání lze považovat za podstatnou, jestliže zavádí podmínky, které by umožnily, pokud by se vyskytovaly v původním zadání veřejné zakázky, připuštění jiných uchazečů než těch, kteří byli původně připuštěni, nebo pokud by umožnily přijmout jinou nabídku než tu, která byla původně přijata. Termín dodání je významným parametrem kontraktu a určuje

samotný charakter závazku, jeho změnou tedy došlo k podstatné změně práv a povinností vyplývajících ze smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a vybraným uchazečem. Žalobkyně tímto postupem podle krajského soudu znemožnila účast těm potenciálním dodavatelům, kteří mohli být limitováni právě původní dodací lhůtou uvedenou v zadávací dokumentaci. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že nebylo nutné provádět důkaz komunikací mezi žalobkyní a SFŽP, neboť správní spis obsahuje dostatek podkladů pro náležité zjištění skutkového stavu.

II. Argumentace účastníků řízení

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodu, který podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

[9] Ve vztahu k věcné podstatě sporu stěžovatelka rozporuje jak závěr žalovaného a krajského soudu, že uzavřením dodatků č. 2 a 3 ke kupní smlouvě došlo k podstatné změně závazku, tak i závěr, že tím stěžovatelka zvýhodnila vítězného dodavatele oproti jiným soutěžitelům. Žalovaný i krajský soud dle stěžovatelky nevzali v potaz širší souvislosti případu, konkrétně jaké skutečnosti vedly smluvní strany k uzavření dodatků a jaká byla skutečná lhůta pro dodání. Ke změně termínu dodání totiž došlo z důvodu pozdržení administrace dotace ze strany jejího poskytovatele, neboť pokud by k němu nedošlo, stěžovatelka by byla povinna uhradit kupní cenu předtím, než by jí byla poskytnuta dotace. Stěžovatelka však potřebnými peněžními prostředky nedisponovala, vystavila by se tak riziku úroků z prodlení a případně i exekuce. Dodavateli by v případě prodlení hrozila smluvní pokuta. Zvoleným postupem tak stěžovatelka předešla vzniku škody, kterou by byla následně oprávněna regresivně nárokovat po poskytovateli dotace.

[10] K závěru žalovaného a krajského soudu, že posunutím termínu dodání došlo ke zvýhodnění vítězného dodavatele, stěžovatelka namítá, že termín pro zhotovení a dodání zařízení činil tři měsíce od sjednání dodatku smlouvy, šlo tedy dokonce o kratší lhůtu, než jaká byla uvedena v zadávací dokumentaci. Prodlení poskytovatele dotace vítězného dodavatele nezvýhodnilo; ten se naopak ocitl v nejistotě, zda bude mít pro vyrobené zařízení odbyť. Právě posuzovaný případ se odlišuje od krajským soudem odkazované judikatury v tom, že stěžovatelka ani její dodavatel posunutí termínu dodávky nezavinili.

[11] Dále se stěžovatelka vymezuje proti posouzení procesních námitek krajským soudem. Má za to, že orgány finanční správy postupovaly v rozporu s procesními předpisy, když došlo pouze ke změně, nikoli ke zrušení rozhodnutí OFŘ. Přezkoumávané rozhodnutí bylo změněno ve všech svých výrocích, nikoli pouze v problematické části. Stěžovatelka namítá, že nevrácením věci správci daně došlo k omezení prostředků procesní obrany stěžovatelky a nebylo jí umožněno uplatnit nové poznatky. Z důvodu zvoleného postupu se správní orgán dle stěžovatelky nezabýval jádrem věci, tedy důvody, pro které stěžovatelka sporované dodatky ke kupní smlouvě uzavřela. Stěžovatelka se domnívá, že procesní postup byl zvolen účelově, z důvodu vyhnutí se důsledkům uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně.

pokračování

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že na svém závěru, že se stěžovatelka dopustila porušení rozpočtové kázně, trvá. Porušení zákona o veřejných zakázkách nelze ospravedlnit tím, že stěžovatelka uzavřela smlouvu s vítězem zadávacího řízení dříve, než bylo o poskytnutí dotace rozhodnuto. K tomuto kroku stěžovatelka přistoupila dobrovolně a na vlastní zodpovědnost, ačkoli jí muselo být známo, že na poskytnutí dotace není právní nárok. Dále žalovaný namítá, že se jedná o podstatnou změnu ve smyslu § 82 odst. 7 zákona o veřejných zakázkách, neboť výsledné plnění bylo poskytnuto za zcela jiných podmínek, než které byly uvedeny v původně uzavřené smlouvě a vyhlášení výběrového řízení. Uzavřením dodatků byla prodloužena realizace plnění z třech měsíců na cca 10 a půl měsíce. Tvrděními, že skutečná lhůta pro realizaci zakázky byla ve finále kratší než lhůta původně stanovená, stěžovatelka nepřipustně bagatelizuje skutečnost, že změna termínu realizace byla aplikována pouze ve vztahu k vítěznému uchazeči, čímž došlo k porušení zásady rovného zacházení. Nadto, vzhledem k možnosti odstoupit od smlouvy v případě neobdržení dotace je tvrzení o nezbytnosti prodloužení termínu plnění k odvrácení škody zavádějící. Stěžovatelka si měla být při zadávání veřejné zakázky vědoma, že se jedná o formalizovaný proces, limitovaný zákonnými pravidly. Námitky proti výkladu čl. 8 návrhu kupní smlouvy jsou dle žalovaného irrelevantní, neboť stěžovatelka byla povinna uzavřít smlouvu s vítězným zájemcem dle podmínek uvedených v zadávací dokumentaci. Smluvní strany jsou návrhem smlouvy v zadávací dokumentaci vázány a přípustné jsou pouze změny nepodstatné. Dále žalovaný rozebírá stěžovatelkou citovanou judikaturu a závěry z ní dovozované.

[13] Stran procesních námitek žalovaný konstatuje, že postup zvolený OFŘ nevedl ke zhoršení stěžovatelčina postavení, přičemž orgány finanční správy postupovaly v souladu nejen se zákonem, ale i s ustálenou judikaturou. Ačkoli lze souhlasit se stěžovatelkou, že rozhodnutím OFŘ ze dne 21. 7. 2022 byl v zásadě nahrazen celý výrok přezkoumávaného rozhodnutí ze dne 30. 6. 2020, tato změna spočívala *de facto* pouze ve snížení odvodu z důvodu, že dílčí část jeho výše se zakládala na nezákonném posouzení kontrolního zjištění č. 1. Ve zbytku (tj. ve vztahu ke kontrolnímu zjištění č. 2) zůstalo původní rozhodnutí změnovým rozhodnutím nedotčeno. Závěrem žalovaný uvádí, že jak OFŘ, tak i sám žalovaný se vypořádali s veškerými námitkami uplatněnými stěžovatelkou v rámci řízení před orgány finanční správy.

[14] Po vydání rozsudku Soudního dvora Evropské unie (Soudní dvůr) ze dne 27. 11. 2025, ve věci C-539/24, *Mikroregion Porta Bohemica* (dále jen „rozsudek ve věci *Mikroregion Porta Bohemica*“), stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti argumentuje, že k pravomocnému uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty ve smyslu nařízení č. 2988/95, a upozorňuje, že k prekluzi je Nejvyšší správní soud (NSS) povinen přihlídnout z úřední povinnosti. Počátek běhu prekluzivní lhůty je podle stěžovatelky třeba odvíjet od uzavření dodatků ke kupní smlouvě, tedy nejpozději ode dne 5. 9. 2014. Stěžovatelka má za to, že čtyřletá prekluzivní lhůta pro zahájení stíhání byla dodržena, neboť k zahájení daňové kontroly došlo dne 21. 1. 2018, překročena však byla osmiletá prekluzivní lhůta pro vydání rozhodnutí, která podle stěžovatelky uplynula nejpozději dne 5. 9. 2022, zatímco k pravomocnému stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně došlo až pravomocným rozhodnutím žalovaného, tj. dne 30. 1. 2023.

[15] Žalovaný v návaznosti na rozsudek Soudního dvora ve věci *Mikroregion Porta Bohemica* doplňuje své vyjádření ke kasační stížnosti v tom smyslu, že daňová kontrola byla zahájena ve čtyřleté prekluzivní lhůtě, a to ve vztahu k oběma porušením rozpočtové kázně, byť od prvního porušení bylo později ze strany orgánů finanční správy ustoupeno. Žalovaný nicméně uznává, že napadené rozhodnutí bylo vydáno až po uplynutí osmileté prekluzivní lhůty pro vydání rozhodnutí. Má však za to, že absolutní lhůta pro vydání rozhodnutí ve věci samé uplyne teprve 1. 1. 2027. V takovém případě by podle žalovaného rozhodnutí OFŘ ze dne 21. 7. 2022 dosud nenabýlo právní moci a rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 6. 2020 by nadále platilo a bylo vykonatelné. Žalovaný proto navrhuje zrušení rozhodnutí OFŘ ze dne 21. 7. 2022 spolu s napadeným rozsudkem a napadeným rozhodnutím.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat.

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil námitky směřující proti postupu orgánů finanční správy v rámci přezkumného řízení.

[18] Přezkumné řízení podle § 123 daňového řádu je zahájeno rozhodnutím nadřízeného správce daně (§ 122 odst. 1 daňového řádu), který po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem (§ 121 odst. 1 daňového řádu). Samotné přezkumné řízení následně provádí správce daně, který vydal přezkoumávané rozhodnutí (§ 123 odst. 1 daňového řádu). Nadřízený správní orgán, resp. správce daně, tedy vlastním výrokem přezkoumávané rozhodnutí ani neruší, ani sám nemění, nýbrž správce daně, který dané rozhodnutí vydal, zavazuje k tomu, aby se sám zabýval tím, nebylo-li vydáno v rozporu s právními předpisy, přičemž je vázán důvody, pro něž nadřízený správce daně přezkumné řízení zahájil, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí (§ 123 odst. 3 daňového řádu). Správce daně může následně přezkoumávané rozhodnutí zrušit nebo změnit, bylo-li vydáno v rozporu s právními předpisy, anebo řízení zastavit, dospěje-li k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v souladu s nimi (§ 123 odst. 5 daňového řádu).

[19] Povahou rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení podle daňového řádu se NSS již zabýval ve své judikatuře. V rozsudku ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018-49, č. 3951/2020 Sb. NSS, bod 16, dospěl k závěru, že „se v přezkumném řízení podle daňového řádu nevydává zcela nové rozhodnutí, které by přezkoumávané rozhodnutí kompletně nabrazovalo. To však nemění nic na tom, že správce daně přezkoumávané rozhodnutí změní, dospěje-li k závěru, že bylo (být částečně) vydáno v rozporu se zákonem. Jinak řečeno, správce daně v takovém případě změní tu část rozhodnutí, kterou posoudí jako nezákonnou. Namísto toho, aby rozhodnutí jako celek zrušil, zvolí postup, při němž „problematickou“ část původního rozhodnutí *de facto* nahradí (změní). Ke stejnému výsledku by dospěl i tím, že by rozhodnutí jako celek zrušil a v následném řízení jej vydal znovu, avšak s upravenou částí, která nezákonnost založila. Pokud však není takový postup nutný např. z důvodu povahy nebo rozsahu nezákonnosti, jeví se jako efektivnější, rychlejší a účinnější postup v přezkumném řízení přezkoumávané rozhodnutí pouze změnit v určitém rozsahu. Nelze nicméně odhlédnout od toho, že důvody pro oba postupy (tedy změnu i zrušení původního rozhodnutí) jsou velmi obdobné, a rovněž tak i jejich důsledky

pokračování

v podobě meritorního rozhodnutí (buď změněné původní rozhodnutí, anebo rozhodnutí po zrušení předchozího rozhodnutí v přezkumném řízení).“

[20] V posuzované věci OFŘ nejprve rozhodnutím ze dne 30. 6. 2020 změnilo odvoláním napadené platební výměry tak, že se platebním výměrem č. j. 4354741/19/3000-31471-708424 vyměřuje odvod do Národního fondu ve výši 3 589 663 Kč (namísto původních 4 013 132 Kč) a platebním výměrem č. j. 4354788/19/3000-31471-708424 se vyměřuje odvod do SFŽP ve výši 211 157 Kč (namísto původních 236 087 Kč), v ostatním zůstávají napadená rozhodnutí beze změny. Následně rozhodnutím ze dne 9. 5. 2022 č. j. 27426/22/7700-40050-203903 žalovaný nařídil přezkoumání rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 6. 2020, neboť dospěl k závěru, že porušení rozpočtové kázně ve vztahu ke kontrolnímu zjištění č. 1, jakož i stanovení výše odvodu vychází z nesprávně posouzeného skutkového stavu. V návaznosti na nařízení přezkumného řízení OFŘ vydalo přezkumné rozhodnutí ze dne 21. 7. 2022, v němž nahradilo změnový výrok rozhodnutí ze dne 30. 6. 2020 novým změnovým výrokem, dle kterého se platebním výměrem č. j. 4354741/19/3000-31471-708424 vyměřuje odvod do Národního fondu ve výši 1 061 438 Kč (namísto původních 4 013 132 Kč) a platebním výměrem č. j. 4354788/19/3000-31471-708424 se vyměřuje odvod do SFŽP ve výši 62 438 Kč (namísto původních 236 087 Kč), a potvrdilo výrok, že ve zbytku zůstávají platební výměry beze změny. Přezkumným rozhodnutím OFŘ ze dne 21. 7. 2022 tedy došlo ke změně pouze té části rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 6. 2020, která se týkala posouzení odvolání stěžovatelky proti kontrolnímu zjištění č. 1, přičemž ve vztahu k závěrům týkajícím se kontrolního zjištění č. 2 zůstalo rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 6. 2020 beze změny. Žalovaný následně k odvolání stěžovatelky posoudil zákonnost přezkumného rozhodnutí OFŘ ze dne 21. 7. 2022 a dospěl k závěru, že jeho výrok je srozumitelný a zákonný a námitky proti závěrům kontrolního zjištění č. 2 nedůvodné. Krajskému soudu je tedy třeba přisvědčit, že přezkumným rozhodnutím OFŘ ze dne 21. 7. 2022 došlo ke změně pouze části rozhodnutí ze dne 30. 6. 2020, neboť v části, která potvrdila platební výměry ve vztahu ke kontrolnímu zjištění č. 2, zůstalo rozhodnutí beze změny. Orgány finanční správy tak postupovaly zcela v souladu s výše uvedenou zákonnou úpravou i judikaturou.

[21] Dále se NSS zabýval námitkou prekluze práva orgánů finanční správy vyměřit odvod za porušení rozpočtové kázně, kterou sice stěžovatelka uplatnila až v řízení o kasační stížnosti, správní soudy jsou však k prekluzi povinny přihlížet z úřední povinnosti (srov. např. rozsudek NSS ze dne 13. 9. 2024, č. j. 4 Afs 376/2023-67, bod 83, a zde citovaný nálezn Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08). Teprve poté, co si soud učiní závěr ohledně plynutí prekluzivní lhůty, je namístě zabývat se meritem věci. Dojde-li totiž soud k závěru, že prekluzivní lhůta uplynula, pozbývá smyslu věcné vypořádání ostatních námitek.

[22] V posuzované věci je třeba zohlednit, že předmětná dotace byla částečně poskytnuta ze strukturálních fondů Evropské unie (viz bod 1 tohoto rozsudku). Podle judikatury Soudního dvora se prekluzivní lhůty zakotvené v čl. 3 nařízení č. 2988/95 vztahují na nesrovnalost, kterou je dotčeno financování projektu souvisejícího s některou politikou Unie, i tehdy, když tato nesrovnalost poškozuje nebo může poškodit finanční zájmy Unie a zároveň finanční zájmy členského státu (rozsudek ve věci *Mikroregion Porta Bohemica*, bod

44). Netřeba přitom připomínat, že nařízení Evropské unie 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 (srov. rozsudek ze dne 9. 3. 1978, ve věci C-106/77, *Simmenthal*, bod 14). Žalovaný i krajský soud tak pochybili, když se aplikací prekluzivních lhůt zakotvených v čl. 3 nařízení č. 2988/95 vůbec nezabývali, a aprobovali tak závěr správce daně, který případnou prekluzi práva na vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně posuzoval pouze podle § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel, podle kterého *odvod a penále lze vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně* (viz stanovisko OFŘ k odvolání proti rozhodnutí o přezkoumání, str. 2, č. 1. 4 spisu OFŘ 2/3).

[23] Podle č. 1 odst. 2 nařízení č. 2988/95 „[n]esrovnalostí“ se 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.

[24] Podle čl. 3 odst. 1 nařízení č. 2988/95 [p]romlčecí 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.

[25] Podle čl. 3 odst. 3 nařízení č. 2988/95 [č]lenské státy si ponechávají možnost uplatňovat delší lhůtu, než která je uvedena v odstavci 1 nebo odstavci 2.

[26] Úvodem je třeba vyjasnit, že ačkoli čl. 3 nařízení č. 2988/95 označuje lhůty jako „promlčecí“, ze znění citovaného ustanovení, jakož i z jeho teleologického výkladu vyplývá, že jde o lhůty prekluzivní (rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2022, č. j. 5 Afs 4/2021-66, č. 4333/2022 Sb. NSS, bod 28; obdobně též stanovisko generálního advokáta Manuela Campos Sánchez-Bordony ze dne 8. 9. 2016, ve věci C-584/15, *Glencore Céréales France*, body 24 až 26).

[27] Dále z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že čl. 3 odst. 1 nařízení č. 2988/95 se uplatní jak na nesrovnalosti vedoucí k uložení jedné ze správních sankcí uvedených v čl. 5 tohoto nařízení, tak na nesrovnalosti, které jsou předmětem správního opatření podle čl. 4 nařízení, jehož cílem je odnětí neoprávněně získané výhody, avšak

pokračování

nevykazuje povahu sankce (srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 29. 1. 2009, ve spojených věcech C-278/07 až C-280/07, *Josef Vosding Schlacht-, Kühl- und Zerlegebetrieb a další*, bod 22, ze dne 17. 9. 2014, ve věci C-341/13, *Cruz & Companhia*, bod 45, ze dne 11. 6. 2015, ve věci C-52/14, *Pfeifer & Langen II*, bod 23, či ze dne 3. 9. 2015, ve věci C-383/14, *Sodiaal International*, body 26 až 33). Lhůty upravené v čl. 3 nařízení č. 2988/99 se tudíž uplatní i ve vztahu k oprávnění stanovit odvod za porušení rozpočtové kázně, který svou povahou není sankcí, nýbrž správním opatřením (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2020, č. j. 3 Afs 92/2018-32, bod 36).

[28] V již zmíněném rozsudku ve věci *Mikroregion Porta Bohemica* Soudní dvůr dospěl, vedle odpovědi na třetí předběžnou otázku, podle které se prekluzivní lhůty dle čl. 3 nařízení č. 2988/95 vztahují na nesrovnalost, kterou je dotčeno financování projektu souvisejícího s některou politikou Unie, i tehdy, když tato nesrovnalost poškozuje nebo může poškodit finanční zájmy Unie a zároveň finanční zájmy členského státu, jinými slovy je částečně financována z unijního a částečně z vnitrostátního rozpočtu (viz odst. [21] tohoto rozsudku), k následujícím závěrům: za prvé, čl. 3 odst. 1 čtvrtý pododstavec a odst. 3 nařízení č. 2988/95 musí být vykládány v tom smyslu, že „členský stát, který nevyužil oprávnění stanovit delší promlčecí lhůtu pro zahájení stíhání, než je čtyřletá lhůta stanovená v čl. 3 odst. 1 prvním pododstavci uvedeného nařízení, nemůže pro vydání rozhodnutí, kterým se ukládá sankce, stanovit absolutní promlčecí lhůtu, která by byla delší než dvojnásobek této čtyřleté lhůty“. Za druhé, že čl. 3 odst. 3 nařízení č. 2988/95 musí být vykládán v tom smyslu, že „brání tomu, aby členský stát stanovil počátek běhu absolutní promlčecí lhůty pro vydání rozhodnutí, kterým se ukládá sankce za vzniklou nesrovnalost, na první den kalendářního roku následujícího po kalendářním roce, v němž k této nesrovnalosti došlo. Tato lhůta začíná podle čl. 3 odst. 1 prvního pododstavce tohoto nařízení v každém případě běžet ode dne, kdy k nesrovnalosti došlo, nebo v případě opakované nebo pokračující nesrovnalosti ode dne, kdy tato nesrovnalost skončila“.

[29] Z citovaného rozhodnutí Soudního dvora pro posuzovanou věc vyplývá, že pokud příslušné vnitrostátní orgány nestanovily prekluzivní lhůtu pro zahájení řízení o odvodu za porušení rozpočtové kázně (slovy unijního normotvůrce *zahájení stíhání*), která by se lišila od lhůty uvedené v čl. 3 odst. 1 prvním pododstavci nařízení č. 2988/95, musí k zahájení nutně dojít ve čtyřleté lhůtě stanovené v tomto ustanovení (bod 27 rozsudku ve věci *Mikroregion Porta Bohemica*). A dále, pokud členský stát nevyužil možnosti zakotvit delší prekluzivní lhůtu pro zahájení řízení, činí absolutní promlčecí lhůta pro vydání rozhodnutí dvojnásobek lhůty zakotvené v čl. 3 odst. 1 první pododstavec nařízení č. 2988/95, tedy osm let (bod 28 rozsudku ve věci *Mikroregion Porta Bohemica*). K okamžiku počátku běhu prekluzivní lhůty Soudní dvůr uvedl, že lhůta začíná podle čl. 3 odst. 1 prvního pododstavce nařízení č. 2988/95 v každém případě běžet ode dne, kdy k nesrovnalosti došlo, nebo v případě opakované nebo pokračující nesrovnalosti ode dne, kdy tato nesrovnalost skončila, nikoli, jak stanoví česká vnitrostátní úprava, od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně (bod 32 rozsudku ve věci *Mikroregion Porta Bohemica*).

[30] S ohledem na aplikační přednost nařízení před vnitrostátním právem je třeba počátek běhu prekluzivní lhůty odvíjet od okamžiku, kdy došlo k nesrovnalosti, tedy od okamžiku, kdy došlo k porušení unijních či vnitrostátních předpisů přispívajících k zajištění řádného

řízení projektů financovaných z unijních finančních prostředků (ohledně závěru, že pojem nesrovnalost se vztahuje i na vnitrostátní předpisy, viz rozsudek Soudního dvora ze dne 26. 5. 2016, ve spojených věcech C-260/14 a C-261/14, *Judetul Neamt*, bod 37) a kumulativně došlo k ohrožení či poškození rozpočtu Unie (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 2015, ve věci C-59/14, *Ernst Kollmer*, body 24 a 32). Pro závěr o nesrovnalosti ve smyslu čl. 1 odst. 2 nařízení č. 2988/95 tedy postačí pouhá potencialita poškození unijního rozpočtu. Ke vzniku nesrovnalosti není třeba, aby příjemci dotace byly dotační prostředky vyplaceny, stačí pokud mu byly přiznány (rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2024, č. j. 4 Afs 52/2023-85, bod 25). V tomto ohledu se tedy unijní výklad pojmu „nesrovnalost“ liší od vnitrostátního výkladu, který ke vzniku porušení rozpočtové kázně vyžaduje nejen přiznání, nýbrž též i vyplacení dotace (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 18. 4. 2017, č. j. 6 Afs 270/2015-48, č. 3579/2017 Sb. NSS, bod 67).

[31] Nesrovnalost je pokračující nebo opakovaná ve smyslu čl. 3 odst. 1 druhého pododstavce nařízení č. 2988/95, pokud se jí dopustí hospodářský subjekt, jenž těží hospodářské výhody ze souboru podobných operací, kterými se porušuje stejné ustanovení práva Společenství (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 1. 2007, ve věci C-279/05, *Vonk Dairy Products BV*, bod 41). Pojem „nesrovnalost, která skončila“, jenž je uveden v čl. 3 odst. 1 druhém pododstavci nařízení č. 2988/95, musí být proto chápán tak, že odkazuje na den, kdy skončila poslední operace tvořící tutéž opakovanou nesrovnalost (již citovaný rozsudek Soudního dvora ve věci C-52/14, bod 66). V rozsudku ze dne 21. 12. 2011, ve věci C-465/10, *Ministre de l'Intérieur, de l'Outre mer, des Collectivités territoriales et de l'Immigration*, bod 58, dospěl Soudní dvůr k závěru, že porušení unijních pravidel při realizaci dotované akce, které poškozuje, resp. může poškodit unijní rozpočet, „*přetrvává během celé doby provádění smlouvy protiprávně uzavřené mezi poskytovatelem služeb a příjemcem této dotace, takže taková nesrovnalost musí být považována za „pokračující nesrovnalost“ ve smyslu čl. 3 odst. 1 druhého pododstavce nařízení č. 2988/95*“.

[32] S ohledem na rozsudek Soudního dvora ve věci C-465/10 proto NSS v rozsudcích ze dne 19. 6. 2024, č. j. 3 Afs 248/2023-135, bod 38, a ze dne 31. 3. 2026, č. j. 10 Afs 82/2024-133, bod 31, dospěl k závěru, že u porušení pravidel pro zadávání veřejných zakázek příjemcem dotace při uzavírání smlouvy na akci dotovanou z unijního rozpočtu trvá toto porušení po celou dobu následného provádění smlouvy, a jedná se proto o tzv. pokračující nesrovnalost. Z důvodu vázanosti NSS výkladem unijních předpisů ze strany Soudního dvora proto neobstojí přístup k počítání počátku běhu prekluzivních lhůt obsažený v již citovaném rozsudku NSS č. j. 1 Afs 138/2025-78, body 29 a 30, který považuje porušení unijních předpisů při uzavírání smlouvy na dotovanou akci za jednorázovou nesrovnalost a odvíjí počátek běhu prekluzivních lhůt od uzavření smlouvy, resp. dodatku ke smlouvě.

[33] Vedle správného určení počátku běhu prekluzivních lhůt jsou pro posouzení zániku práva správce daně na vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně rovněž podstatné instituty přerušení a stavení prekluzivní lhůty podle čl. 3 odst. 1 nařízení č. 2988/95. Jasně vymezení běhu prekluzivní lhůty, včetně identifikace úkonů, které mohou vést k jejímu přerušení či stavení, má zajistit právní jistotu hospodářských subjektů ohledně toho, které z jejich operací jsou definitivní a které mohou být stále předmětem stíhání (již citovaný rozsudek Soudního dvora ve věci C-52/14, bod 24).

pokračování

[34] K tomu, aby čtyřletá prekluzivní lhůta pro zahájení řízení byla přerušena podle čl. 3 odst. 1 třetího pododstavce nařízení č. 2988/95 (a začala běžet znovu), je třeba, aby byl učiněn úkon příslušného orgánu a tento úkon byl oznámen příjemci dotace a týkal se vyšetřování nebo řízení o nesrovnalosti. Orgánem, který je příslušným k učinění úkonu, který vede k přerušení prekluzivní lhůty, musí být „*orgán, který je podle vnitrostátního práva příslušný učinit dotčené úkony týkající se vyšetřování nebo stíhání, přičemž tento orgán může být jiný než orgán, který přiznává nebo vymáhá částky neoprávněně získané na úkor finančních zájmů Evropské unie*“ (již citovaný rozsudek Soudního dvora ve věci C-52/14, bod 33). Dále je třeba zdůraznit, že „*aby úkon představoval ‚úkon, který se týká vyšetřování nebo stíhání‘ ve smyslu čl. 3 odst. 1 třetího pododstavce nařízení č. 2988/95, musí dostatečně přesně vymezit operace, kterých se týkají podezření na nesrovnalosti. Tento požadavek na přesnost nicméně nevyžaduje, aby uvedený úkon zmiňoval možnost uložit zvláštní správní sankci nebo opatření*“ (tamtéž, bod 43). Může tak jím být i zpráva z kontroly poskytovatele dotace, kterou bylo zjištěno porušení pravidel pro zadávání veřejných zakázek (již citovaný rozsudek Soudního dvora ve věci C-465/10, bod 61).

[35] K uvedenému lze rovněž doplnit, že „*úkony příslušného orgánu týkající se vyšetřování nebo stíhání, které byly oznámeny dané osobě v souladu s třetím pododstavcem [čl. 3 odst. 1 nařízení č. 2988/95 - doplněno NSS], nepřerušují dobu stanovenou ve čtvrtém pododstavci téhož odstavce*“ (již citovaný rozsudek C-52/14, bod 74). Osmiletá prekluzivní lhůta pro vydání rozhodnutí tedy stanoví absolutní hranici prekluze stíhání nesrovnalosti. Tato absolutní prekluzivní lhůta přispívá k zajištění právní jistoty hospodářských subjektů tím, že brání tomu, aby prekluze stíhání nesrovnalosti mohla být donekonečna oddalována opakovanými úkony způsobujícími přerušování běhu prekluzivní lhůty (srov. rozsudek ze dne 6. 2. 2025, ve věci C-42/24, *Emporiki Serron – Emporias kai Diathesis Agrotikon Proionton*, bod 40). S ohledem na uvedené proto judikatura NSS dospěla k závěru, že pravidlo o stavení běhu prekluzivní lhůty po dobu řízení před správním soudem podle § 41 s. ř. s. se ve vztahu k osmileté prekluzivní lhůtě pro vydání rozhodnutí podle čl. 3 odst. 1 čtvrtý pododstavec nařízení č. 2988/95 neuplatní (srov. již citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 4/2021-66, body 52 a 53).

[36] V posuzované věci orgány finanční správy (dle konečného právního názoru OFŘ vyjádřeného v rozhodnutí ze dne 21. 7. 2022 a aprobovaného napadeným rozhodnutím žalovaného) shledaly jedno porušení rozpočtové kázně spočívající v tom, že stěžovatelka až po uzavření kupní smlouvy s vítězným uchazečem BOCO PARDUBICE machines, s. r. o., dodatkem č. 2 ze dne 7. 1. 2014 a dodatkem č. 3 ze dne 5. 9. 2014 posunula termín realizace z původního data 1. 4. 2014 na den 14. 11. 2014, čímž provedla podstatnou změnu podmínek zakázky (oproti podmínkám původně stanoveným ve výběrovém řízení), a porušila tak § 82 odst. 7 a § 6 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka při akci dotované z unijního rozpočtu porušila pravidla pro zadávání veřejných zakázek, vyplývající ze Směrnice Rady 92/50/EHS ze dne 18. června 1992 o koordinaci postupů při zadávání veřejných zakázek na služby (později zrušené a nahrazené Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2004/18/ES ze dne 31. března 2004 o koordinaci postupů při zadávání veřejných zakázek na stavební práce, dodávky a služby), na posuzovaný případ se plně uplatní závěry rozsudku Soudního dvora ve věci C-465/10 (viz odst. [31]). Je proto třeba uzavřít, že porušení rozpočtové kázně představovalo tzv. pokračující nesrovnalost,

která přetrvávala po celou dobu provádění smlouvy uzavřené v rozporu s pravidly o zadávání veřejných zakázek. Počátek běhu prekluzivních lhůt podle čl. 3 odst. 1 nařízení č. 2988/95 je třeba odvíjet od „dovršení plnění“ kupní smlouvy (srov. již citovaný rozsudek č. j. 3 Afs 248/2023-135, body 36 až 38). Ze zprávy o daňové kontrole (č. l. 87 spisu správce daně) vyplývá, že předmět smlouvy, tj. zařízení na úpravu či využívání odpadů – recyklační linka, byla stěžovateli dodána dne 13. 11. 2014, přičemž poslední splátka ceny proběhla dne 10. 12. 2014 (str. 23 zprávy o daňové kontrole). K dovršení plnění kupní smlouvy, a tedy i k počátku běhu prekluzivních lhůt, došlo dne **10. 12. 2014**.

[37] K zahájení řízení o odvodu za porušení rozpočtové kázně došlo dne 13. 9. 2017 doručením rozhodnutí o stanovení lhůty do datové schránky stěžovatelky (č. l. 12 spisu správce daně). K tomuto datu bylo nicméně zahájeno pouze řízení v rozsahu zjištění uvedených v podnětu poskytovatele dotace ze dne 27. 10. 2016 (č. l. 1 spisu správce daně), která se týkala způsobu realizace dotované akce a jejího souladu s účelem poskytnuté dotace. O kontrolní zjištění č. 2, tedy porušení pravidel pro zadávání veřejných zakázek, správce daně řízení o odvodu za porušení rozpočtové kázně rozšířil až dne **24. 6. 2019** (viz protokol o ústním jednání, č. l. 79 spisu správce daně), čímž teprve došlo k zahájení *stíhání* posuzované nesrovnalosti ve smyslu čl. 3 odst. 1 prvního pododstavce nařízení č. 2988/95. S ohledem na uvedené je tedy třeba konstatovat, že čtyřletá prekluzivní lhůta uplynula před zahájením stíhání nesrovnalosti. Současně NSS dospěl k závěru, že správcem daně nebyl učiněn žádný úkon, kterým by došlo k přerušení lhůty pro zahájení stíhání předmětné nesrovnalosti ve smyslu čl. 3 odst. 1 třetího pododstavce nařízení č. 2988/95. Uplynutím čtyřleté lhůty pro zahájení stíhání došlo k prekluzi práva na vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. Proto také není třeba dále zkoumat běh osmileté absolutní lhůty pro vydání rozhodnutí.

[38] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že prekluze práva na uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně je vadou natolik závažnou, že brání věcnému přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí i rozsudku krajského soudu. Vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně po uplynutí prekluzivní lhůty je proto zapotřebí považovat za nezákonné, k čemuž měl krajský soud přihlédnout z úřední povinnosti. Jelikož tak neučinil, došlo v řízení o žalobě k vadě, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Tím byl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost důvodnou, a napadený rozsudek krajského soudu proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], zrušil NSS i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm se bude žalovaný řídit závazným právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. NSS nevyhověl návrhu žalovaného na zrušení rozhodnutí OFŘ ze dne 21. 7. 2022. Je na žalovaném, aby v navazujícím řízení adekvátně procesně reagoval na skutečnost, že k prekluzi práva na vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně došlo ještě před zahájením stíhání nesrovnalosti (tedy před rozšířením daňové kontroly o kontrolní zjištění č. 2 dne 24. 6. 2019). K tomu NSS doplňuje, že tvrzení žalovaného v doplnění vyjádření ke kasační stížnosti, že rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 6. 2020 by nadále

pokračování

platilo a bylo vykonatelné, je v rozporu se závazným názorem vysloveným v již citovaném rozsudku NSS č. j. 2 Afs 36/2023-38, bod 15, podle kterého rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 6. 2020 *de facto* zaniklo a bylo nahrazeno novým rozhodnutím, tj. rozhodnutím OFŘ ze dne 21. 7. 2022.

[40] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. v případě, že NSS zruší rozhodnutí žalovaného, rozhodne o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který neměl ve věci úspěch.

[41] Stěžovatelce náleží náhrada za zaplacené soudní poplatky – 3 000 Kč za podání žaloby a 5 000 Kč za podání kasační stížnosti. V řízení o žalobě i kasační stížnosti byla stěžovatelka zastoupena advokátem. Pro určení výše nákladů na zastoupení se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“), v rozhodném znění. To se určí v závislosti na tom, zda předmětný úkon právní služby byl učiněn před nebo po nabytí účinnosti novely advokátního tarifu provedené vyhláškou č. 258/2024 Sb. (srov. čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb.). V řízení před krajským soudem učinil zástupce stěžovatelky tři úkony právní služby, a to: převzetí a příprava zastoupení, sepsání správní žaloby a účast na jednání konaném dne 19. 11. 2024 [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2024], za něž náleží odměna ve výši 9 300 Kč (3 100 Kč za každý úkon) a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 900 Kč (300 Kč za každý úkon – viz § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2024), celkově tedy 10 200 Kč.

[42] V řízení o kasační stížnosti učinil zástupce stěžovatelky dva úkony právní služby spočívající v sepsání kasační stížnosti a doplnění kasační stížnosti. Při stanovení výše odměny vycházel NSS z § 7 ve spojení s § 10b odst. 5 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025, podle něhož „[v]e věcech žalob, kasačních stížností a dalších právních věcí projednávaných podle soudního řádu správního, jde-li o rozhodnutí vydané správcem daně, se považuje za tarifní hodnotu a) výše peněžitého plnění nebo cena věci anebo práva, nejvýše však částka 500 000 Kč, nebo b) částka 113 000 Kč, nelze-li hodnotu věci nebo práva vyjádřit v penězích nebo lze-li ji zjistit jen s nepoměrnými obtížemi.“ Výše peněžitého plnění v posuzované věci (částka 1 123 876 Kč představující odvody za porušení rozpočtové kázně) převyšuje 500 000 Kč. Odměna za jeden úkon právní služby proto činí 10 300 Kč. K té je dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, v aktuálním znění, třeba připočíst paušální částku náhrady hotových výdajů ve výši 450 Kč za každý úkon právní služby. Za jeden úkon právní služby tak zástupci stěžovatelky náleží 10 750 Kč, celkem tedy 21 500 Kč.

[43] Celkem zástupci stěžovatelky náleží odměna za právní služby v řízení před správními soudy ve výši 31 700 Kč. Náhrada nákladů stěžovatelky za řízení před krajským soudem a NSS tedy činí, po přičtení soudních poplatků, celkem 39 700 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen uhradit stěžovatelce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, Mgr. Jiřího Hladíka, advokáta.

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

V Brně dne 31. března 2026

Eva Šonková
předsedkyně

s
e
n
á
t
u