



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **TŘI PYRAMIDY s. r. o.**
sídlem Palackého 5001/1, Jihlava
zastoupena advokátkou JUDr. Alenou Prchalovou, Ph.D.
sídlem Husova 1288/25, Jihlava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2018, č. j. 42110/18/5000-10480-712244

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. Předmětem přezkumu v projednávané věci je zákonnost odvodu za porušení rozpočtové kázně.

2. Žalobkyni byly Ministerstvem průmyslu a obchodu na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 22. 10. 2013, č. j. 38-12/2.2 RV03-1480/13/61200, poskytnuty peněžní prostředky v rámci Operačního programu Podnikání a inovace na realizaci projektu „*Rozvoj ekologické výrobní činnosti společnosti TŘI PYRADMIDY s.r.o.*“ v maximální výši 7 760 000 Kč. Účelem projektu byla realizace dodávky, instalace a uvedení do provozu technologické linky na výrobu tvarových doplňků střešní krytiny.
3. Finanční úřad pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) zahájil dne 17. 8. 2016 u žalobkyně daňovou kontrolu. Jejím předmětem bylo zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a případné stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“).
4. Na základě kontrolního zjištění dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně v rámci technických kvalifikačních předpokladů nastavila nepřiměřený diskriminační technický požadavek na referenční list s minimálně 1 realizovanou dodávkou technologického zařízení (extrudéry), který pracuje se směsí plastu s podílem křemičitého písku nad 50% celkového obsahu, a tím omezila účast dalších potenciálních uchazečů v zadávacím řízení (zjištění č. 1). Dále žalobkyně podle správce daně přesně nespecifikovala předmět veřejné zakázky, čímž se stal výběr dodavatele netransparentním. Těmito pochybeními byla porušena hlava I článek II odst. 2 písm. d) Podmínek poskytnutí dotace a bod 3 Pravidel pro výběr dodavatelů (zjištění č. 2). Žalobkyně také při nákupu technologické linky neprokázala způsobilost výdajů projektu, konkrétně porušila zásadu efektivnosti a hospodárnosti, což vedlo k porušení hlavy I článku II odst. 2 Podmínek pro výběr dodavatelů (zjištění č. 3).
5. Správce daně proto konstatoval porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech a dne 13. 10. 2017 vydal platební výměr č. j. 1589327/17/2900-31471-706369, kterým vyměřil žalobkyni odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 6 299 568 Kč.
6. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a platební výměr potvrdil.

II. Obsah žaloby

7. Žalobkyně namítla, že zjištění správce daně o porušení rozpočtové kázně neobsahují konkrétní skutková zjištění, ani konkrétní porušení právních předpisů. Provedené hodnocení postrádá možnost účinné obrany. Postupem správce daně je možné zpochybnit jakoukoliv zakázku či dotační titul. Závěry správce daně vychází pouze z konkrétního prvotního subjektivního názoru jednotlivce.
8. Posouzení zadání veřejné zakázky je nepřesné, neurčité, nedostatečné a nepřiměřeně přísné. Hodnocení zadávací dokumentace je nezákonné. Žádný právní předpis neupravuje její konkrétní obsah. Správce daně nedisponoval dostatečnými znalostmi pro její zhodnocení. Vzhledem k unikátnosti řešení byly některé parametry součástí obchodního tajemství. Nebylo proto možné je uvést do zadávací dokumentace.
9. Žalobkyně má za to, že jediným orgánem, který je oprávněn vykládat podmínky čerpání dotace, je její poskytovatel. Pokud porušení dotačních podmínek hodnotí jiný orgán, porušuje principy právního státu. Správce daně není oprávněn hodnotit ani zákonnost výběrového řízení. Tuto pravomoc má pouze Úřad pro ochranu hospodářské soutěže.

10. Správce daně se dále dopustil pochybení při dokazování. Do výběrového řízení se přihlásil jeden dodavatel, společnost METAKON s. r. o. (dále též „METAKON“). Vybraný dodavatel splnil vůči žalobkyni veškeré závazky, zařízení bylo dodáno a uvedeno do provozu. Došlo-li k pochybení při subdodávkách, není tato skutečnost předmětem smluvního vztahu mezi žalobkyní a vybraným dodavatelem. Žalobkyni proto nelze klást k tíži porušení daňových předpisů vybraným dodavatelem. Navíc správce daně závěry o provázanosti žalobkyně s vybraným dodavatelem nedoložil žádným objektivním zjištěním.
11. Získané důkazy považuje žalobkyně za nezákonné, neboť správce daně vychází z výsledků daňových řízení, u kterých žalobkyně nemohla být přítomna a nemohla uplatňovat svá práva. Dopustil se proto porušení § 86 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.
12. Správce daně rovněž chybně určil hodnotu veřejné zakázky. Ustanovený soudní znalec hodnotil pouze cenu vlastní dodávky. Opomněl, že v rámci výzkumné práce se mnohdy jedná o způsob optimálního řešení postupem „pokus-omyl“. Náklady vynaložené na výzkumnou a rozvojovou činnost jsou zcela jiné a nelze je hodnotit z pohledu finálního výrobku.
13. Neobstojí pochybnosti správce daně o novosti pořízeného zařízení. Pokud některá část zařízení nesplňovala podmínku novosti, nebylo prokázáno, že by žalobkyně o této skutečnosti věděla nebo vědět mohla. Žalobkyně je přesvědčena, že se jednalo o nové zařízení se zcela novou technologií, bez ohledu na skutečnost, zda se v zařízení nacházela již použitá součástka.
14. Závěrem namítla, že fyzickou likvidací linky správce daně znemožnil žalobkyni prokázat funkčnost, novost a hodnotu linky. Porušil rovněž zásadu předvídatelnosti správního rozhodnutí a nedostal požadavku na proporcionalitu odvodu za porušení rozpočtové kázně.
15. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i jemu předcházející platební výměr, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že skutková zjištění a konkrétní porušení podmínek dotace byla podrobně popsána ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí.
17. Oprávnění správce daně vykonávat kontrolu rozpočtové kázně vyplývá z § 44a odst. 9 zákona o rozpočtových pravidlech. Správce daně je oprávněn posuzovat rovněž zákonnost zadávacích řízení i jejich úplnost a kompletnost. Nejedná se o vysoce odbornou otázku, pro kterou by bylo nutné ustanovit znalce.
18. V průběhu daňové kontroly správce daně nabyt pochybnosti o efektivnosti a hospodárnosti zakoupení technologické linky, neboť vítězný dodavatel zadal obratem kompletní realizaci zakázky subdodavateli. Ten ale zakázku sám neprováděl a zadal ji dále po částech dalším 6 subdodavatelům, přičemž 3 z těchto subdodavatelů správci daně v rámci svědeckých výpovědí potvrdili, že se na dodávce technologické linky nepodíleli a že faktury dosvědčující nákup technologie předložené správci daně jsou fiktivní. Tyto pochybnosti byly následně potvrzeny.

19. Důkazní prostředky využití správcem daně byly získány v souladu s daňovým řádem. Správce daně většinu důkazních prostředků získal od žalobkyně. Svědecké výpovědi byly pouze podpůrným důkazním prostředkem. Vyvolaly pochybnosti o tom, zda v rámci dodávky byla skutečně dodána nová technologická linka a zda její nákup byl hospodárný a efektivní. Žalobkyně byla s uvedenými důkazními prostředky seznámena a měla možnost se k nim vyjádřit. Po celou dobu daňového řízení mohla žalobkyně předložit na podporu svých tvrzení jiné důkazní prostředky, což však neučinila.
20. Ze zjištěných skutečností vyplývá, že v rámci zakázky nebyla dodána zcela nová technologie. Pochybnosti správce daně následně potvrdil i znalecký posudek, který si nechalo vypracovat Krajské ředitelství policie kraje Vysočina. V něm znalec dospěl k závěru, že technologické zařízení v žádném případě nebylo zařízením novým.
21. S ohledem na to, že správce daně shledal, že zakoupení technologické linky bylo provedeno nehospodárně a neefektivně, nechal si pro potvrzení této skutečnosti vypracovat znalecký posudek. Znalec při stanovení ceny obvyklé postupoval v souladu se zákonem č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, a vycházel z nákladů, které bylo nutné vynaložit na pořízení technologické linky v místě ocenění a podle stavu ke dni ocenění. Žalovaný má za to, že skutečnosti obsažené ve znaleckém posudku jsou objektivního charakteru; znalec neměl sebemenší důvod postupovat v zájmu správce daně. Pokud žalobkyně se závěry znalce nesouhlasila, mohla si nechat zpracovat jiný znalecký posudek, který by zjištění správce daně vyvrátil. To ovšem neučinila.
22. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

23. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
24. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
25. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
26. Soud se nejprve zabýval námitkou rozhodování nepříslušného správního orgánu [bod IV. A) rozsudku]. Dále se věnoval námitce procesních pochybení správce daně [bod IV. B) rozsudku] a námitce nesprávně hodnoceného porušení rozpočtové kázně [bod IV. C) rozsudku]. Závěrem soud zhodnotil ostatní žalobní námitky [bod IV. D) rozsudku].

IV. A) Námitka rozhodování nepříslušného správního orgánu

27. Žalobkyně namítla, že správci daně nepřísluší rozhodovat o porušení zákona o veřejných zakázkách, ani o porušení podmínek čerpání dotace. Je přesvědčena, že tato pravomoc náleží pouze Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, resp. poskytovateli dotace.
28. K tomu soud uvádí, že zákonodárce kontrolní řízení zakotvil nejen na úrovni poskytovatele dotace (veřejnosprávní kontrola), ale také na úrovni územních finančních orgánů (veřejnosprávní a daňová kontrola). Ve vybraných případech tyto kontroly doplňuje ještě kontrola prováděná nezávislým orgánem, Nejvyšším kontrolním úřadem. Různé typy kontrol slouží k tomu, aby se v co největší míře předcházelo neoprávněnému využívání nebo dokonce zneužívání veřejných prostředků. Kontrolující orgány se také liší

v tom, jaké pravomoci jim zákon dává (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. j. 10 As 10/2014-43).

29. Rovněž z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 7 Afs 13/2016-25, vyplývá, že poskytnutou dotaci je možné podrobit kontrole opakovaně různými subjekty (počínaje poskytovatelem dotace a finančním úřadem konče). Tyto kontroly jsou na sobě nezávislé a nepředstavují pro kontrolující orgán předběžnou otázku a s tím spojenou překážku věci rozhodnuté. Daňovou kontrolu lze tedy provádět zcela nezávisle na jiných typech kontrol, přičemž správce daně není při rozhodování o odvodu za porušení rozpočtové kázně vázán závěry poskytovatelů dotací o tom, že jejich kontrolou nebyla žádná porušení zjištěna (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013-36).
30. Za dodržení všech podmínek dotací jsou odpovědní výlučně příjemci podpor. Skutečnost, že poskytovatel finančních prostředků, v projednávaném případě Ministerstvo průmyslu a obchodu, opomněl upozornit na nesrovnalosti při provádění daného projektu, nevylučuje ani neomezuje odpovědnost příjemce dotace (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 25. 3. 2010, *Sviluppo Italia Basilicata*, C-14/08, zejména body 102 a 107).
31. Orgány rozhodující o odvodu za porušení rozpočtové jsou tedy oprávněny samy si posoudit otázku dodržování povinností podle zákona o veřejných zakázkách. Porušení zákona o veřejných zakázkách totiž představuje porušení povinnosti stanovené právním předpisem, za které lze uložit odvod za porušení rozpočtové kázně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2012, č. j. 1 Afs 59/2012-34). V rozsudku ze dne 15. 12. 2016, č. j. 4 Afs 167/2016-47, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „*institut porušení rozpočtové kázně je obsahově širší než institut správního deliktu a závěr jednoho orgánu veřejné moci, že nedošlo k naplnění skutkové podstaty správního deliktu podle zákona o veřejných zakázkách, proto není na překážku závěru jiného orgánu veřejné moci, že došlo k porušení rozpočtové kázně. [...] Vzhledem k tomu, že instituty porušení rozpočtové kázně a správního deliktu mají různý obsah, závěr o tom, že nedošlo ke spáchání správního deliktu, bez dalšího neovlivňuje závěr o porušení zákona o veřejných zakázkách, respektive o porušení rozpočtové kázně.*“ Správce daně při vydání platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně není vázán ani rozhodnutím Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže o správním deliktu (přestupku) podle zákona o veřejných zakázkách (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 281/2016-86).
32. Jak již Krajský soud v Brně vyložil v rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 30 Af 65/2017-85, je to právě správce daně, který autoritativně rozhoduje o porušení rozpočtové kázně. V rámci kontroly podle zákona o rozpočtových pravidel je oprávněn a povinen sám posoudit všechny okolnosti rozhodné a nezbytné pro zjištění a stanovení odvodu ve správné výši.
33. Z výše citovaného jednoznačně vyplývá, že správce daně si může při rozhodování o odvodu zcela samostatně posoudit otázku porušení zákona o veřejných zakázkách. Je též oprávněn rozhodovat o porušení podmínek čerpání dotace.
34. Námitka není důvodná.

IV. B) Námitka procesních pochybení správce daně při stanovení odvodu

35. Žalobkyně namítla, že správce daně při daňové kontrole vycházel z výsledků jiných daňových řízení, kterým žalobkyně v rozporu s § 86 daňového řádu nemohla být přítomna.
36. Soud předně uvádí, že žalobkyně blíže neoznačila důkazy, které považuje za získané v rozporu se zákonem. Přitom je to právě ona, kdo svými žalobními námitkami určuje rozsah soudního přezkumu (přiměřeně viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Uvedenou obecně formulovanou námitkou se proto soud zabýval pouze v obecném rozsahu.
37. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně při daňové kontrole využil zejména důkazní prostředky získané od žalobkyně nebo její zástupkyně. Mimo to správce daně využil důkazní prostředky převzaté z jiných daňových řízení (např. zprávy o daňové kontrole, protokoly o svědecké výpovědi, protokoly o místním šetření aj.).
38. S použitím podkladů získaných z jiných daňových řízení jako důkazních prostředků výslovně počítá daňový řád. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu lze jako důkazní prostředky použít mj. i podklady získané při správě daní jiných daňových subjektů, a to za podmínek věty první odst. 1. Podle ní „[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení.“
39. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 3. 2019, č. j. 8 Afs 122/2016-100, takový způsob obstarávání důkazů by neměl být pravidlem, nicméně je to způsob možný a jeho využití v zásadě nic nebrání, jsou-li dodržena zákonná pravidla, zejména procesní práva daňového subjektu spočívající v možnosti uplatňování obrany proti opatřovaným a prováděným důkazům (srov. BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011).
40. Soud žádné pochybení při obstarávání důkazních prostředků z jiných daňových řízení neshledal. Není nutné, aby žalobkyně byla přítomna procesním úkonům v jiných daňových řízeních, jejichž závěry jsou využity i v daňovém řízení vedeném s ní. Podstatné, je aby proti takto získaným důkazům, resp. skutečnostem z nich vyplývajícím, mohla uplatnit svou obranu.
41. Žalobkyně tvrdila, že nemohla klást svědkům otázky. Jak vyplývá z § 93 odst. 3 daňového řádu, „[j]e-li podkladem předaným podle odstavce 2 [tj. podklad předaný správcem daně jinými orgány veřejné moci, který byl získán pro jimi vedená řízení, nebo podklad převzatý z jiného daňového řízení nebo získaný při správě daní jiných daňových subjektů] protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.“ Daňový subjekt musí mít možnost se s obsahem takového protokolu seznámit a následně je již na něm, zda zopakování výsledku ve svém daňovém řízení navrhne, nebo zhodnotí, že to není potřebné. Tímto způsobem jsou jeho procesní práva zaručena (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34). Pokud daňový subjekt chce i v jeho daňovém řízení podrobit svědka výsledku, musí správce daně takovému návrhu vyhovět, svědka standardním způsobem vyslechnout a poskytnout daňovému subjektu plnou možnost včasného vyrozumění o konání výsledku, přítomnosti při výsledku a právu klást vyslýchanému svědkovi otázky (srov. § 96 daňového řádu).

42. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně byla s výsledkem kontrolního zjištění seznámena (protokol ze dne 11. 7. 2017, č. j. 1265818/17/2900-31471-706369) a byla jí dána možnost na zjištění správce daně reagovat. Žalobkyně využila svého práva a vyjádřila se k výsledkům daňové kontroly dne 31. 8. 2017, nicméně opakování svědeckých výpovědí v nynějším daňovém řízení nenavrhla. Je tak zřejmé, že žalobkyně měla možnost navrhnout zopakování předmětných svědeckých výpovědí, při nichž by mohla klást svědkům otázky, i v jejím daňovém řízení. Měla rovněž možnost předložit jiné důkazní prostředky. Pokud se domnívala, že důkazy provedené v jiném daňovém řízení vnesly do věci rozpor, měla možnost na ně upozornit, případně žádat o zopakování výsledků svědků, při nichž mohly být nejasnosti vyjasněny. Nic takového však neučinila, proto nyní s úspěchem nemůže namítat porušení svých procesních práv.
43. Protokoly o výsledku svědků vyslechnutých v rámci jiného daňového řízení tak byly podle soudu právem využity i v řízení o odvodu za porušení rozpočtové kázně, neboť svědkové vypovídali o skutečnostech obsahově se dotýkajících obou daňových řízení. Pokud žalobkyně provedení výsledku těchto svědků v rámci řízení o odvodu za porušení rozpočtové kázně nenavrhla, nebyly správní orgány povinny samy ze své vůle tyto svědecké výpovědi zopakovat a mohly oprávněně vycházet ze svědeckých výpovědí z jiných daňových řízení. K porušení § 93 odst. 3 daňového řádu tedy nedošlo.
44. Námitka není důvodná.

IV. C) Námitka nesprávně hodnoceného porušení rozpočtové kázně

45. Žalobkyně dále nesouhlasila s hodnocením žalovaného o porušení rozpočtových pravidel.
46. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně zahájila zadávací řízení na pořízení technologické linky dne 20. 12. 2013 zveřejněním oznámení v obchodním rejstříku. Nabídku podal jeden dodavatel - METAKON. Podaná nabídka byla vyhodnocena jako souladná se zadávací dokumentací a byla vybrána jako vítězná. S vybraným dodavatelem žalobkyně uzavřela smlouvu o dílo.
47. Podle hlavy I článku II odst. 2 písm. d) Podmínek poskytnutí dotace byla žalobkyně při realizaci projektu povinna postupovat při výběru dodavatele v souladu se zákonem č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, nebo podle Pravidel pro výběr dodavatelů (dále jen „Pravidla“). Jelikož žalobkyně nebyla zadavatelem ve smyslu zákona o veřejných zakázkách (nejednalo se o veřejného ani dotovaného zadavatele), podléhalo výběrové řízení pouze Pravidlům, která tvořila přílohu Podmínek poskytnutí dotace. Podle bodu 3 Pravidel musí být výběr dodavatele transparentní, nediskriminační a musí být dodržen rovný přístup.
48. Porušení rozpočtové kázně definuje zákon o rozpočtových pravidlech v § 44 odst. 1, přičemž u většiny příjemců se jedná o zadržení nebo neoprávněné použití peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv. Zjednodušeně řečeno, jde o porušení povinnosti stanovené příjemci právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace, případně porušením podmínek, za kterých byly peněžní prostředky poskytnuty.

49. Žalobkyně v zadávací dokumentaci nastavila jako technický kvalifikační předpoklad předložení referenčního listu s min. 1 realizovanou dodávkou technologického zařízení, které prokazatelně pracuje se směsí plastu s podílem křemičitého písku nad 50 % celkového obsahu.
50. Správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že žalobkyně je vlastníkem patentní listiny č. 299665 upravující zejména způsob výroby střešní krytiny a zařízení k provádění tohoto způsobu (blíže viz zpráva o daňové kontrole ze dne 12. 10. 2017). Žalobkyně v zadávací dokumentaci stanovila technické kvalifikační předpoklady tak, že požadovala po dodavateli referenční list s minimálně jednou realizovanou dodávkou technologického zařízení (extrudéru), který pracuje se směsí plastu s podílem křemičitého písku nad 50 % celkového obsahu. Správce daně i žalovaný tento požadavek považovali za diskriminační a uváděli, že omezuje přístup jiným dodavatelům než vybranému dodavateli METAKON. Svůj závěr odůvodnili tím, že vymezení podílu křemičitého písku se velmi blíží hodnotám deklarovaným v patentní listině, kterou vlastní žalobkyně.
51. Podle správce daně předmětný požadavek nic nevypovídá o požadovaných vlastnostech technologické linky a nebyl z pohledu plnění veřejné zakázky nezbytným. Naopak vůči ostatním dodavatelům byl požadavek na referenční list diskriminační, neboť předmětná zakázka mohla být splněna také jiným dodavatelem. Uvedený závěr podpořil správce daně zjištěním, že dodavatel METAKON obratem po podpisu smlouvy zadal celou dodávku technologie subdodavateli (podnikateli K. M.), který požadovaný technický kvalifikační předpoklad nesplňoval a nemohl se tedy výběrového řízení zúčastnit.
52. K tomu soud uvádí, že zadavatel je povinen vymežit v zadávací dokumentaci minimální úroveň technických kvalifikačních kritérií, jež musí odpovídat druhu, rozsahu a složitosti předmětu veřejné zakázky. Lze souhlasit se žalovaným, že patentová technologie č. 299665 je v České republice i v ostatních zemích unikátní a že žalobkyně včleněním předmětného požadavku (technického kvalifikačního předpokladu na referenční list s minimálně jednou dodávkou zařízení, pracující se směsí plastu a křemičitého písku s konkrétně stanoveným podílem blížícím se hodnotám patentu) do zadávací dokumentace nepřipustně a diskriminačně omezila počet možných uchazečů o veřejnou zakázku.
53. Žalobkyně v odvolání ani v projednávané žalobě nikterak tento závěr správních orgánů nerozporeovala ani nekonkretizovala, jakou potřebou byl nastavený požadavek odůvodněn. Soud závěry žalovaného ke zjištění č. 1 považuje za přezkoumatelné a logicky odůvodněné a plně se s nimi ztotožnil.

Zjištění č. 2

54. Správce dále v rámci daňové kontroly zjistil, že zadávací dokumentace neobsahovala základní technické údaje nezbytné pro zpracování a podání relevantní nabídky. Zadávací dokumentace byla neurčitá a netransparentní. Potenciální uchazeči si podle správce daně nemohli být jisti, co mají v nabídce nacenit, neboť nebylo možné nabídky dodavatelů porovnat s požadavky zadávací dokumentace. Správce daně konkrétně uvedl, že v zadávací dokumentaci absentují následující údaje: (1) možný příkon elektrické energie do objektu, (2) nosnost podlah objektu, (3) rozměry budovy a maximální/minimální rozměry zařízení a strojů a (4) rozměry stávajícího zařízení, údaje o stávajícím systému, na který měl nově dodaný systém navazovat, apod. Závěry správce daně v tomto směru žalovaný na straně 14 napadeného rozhodnutí potvrdil.

55. Soud se zcela ztotožňuje se správními orgány, že v důsledku absence výše zmíněných údajů v zadávací dokumentaci bylo možné shledat zadávací řízení netransparentním a neurčitým. Byla-li předmětem zakázky dodávka technologie – technologická linka na výrobu tvarových doplňků střešní krytiny, bylo nutné zadávací podmínky specifikovat tak, aby bylo možné předložit srovnatelné nabídky. To nebylo možné, pokud žalobkyně požadovala např. úpravu stávajícího zásobníku, aniž by uvedla jeho konkrétní rozměry a bližší údaje o něm, případně poptávala-li dodávky systému navazujícího na systém stávající, aniž by uvedla jakékoliv specifikace stávajícího systému.
56. Hodnocení zadávací dokumentace není vysoce odbornou otázkou, jak se domnívá žalobkyně. Správce daně správně posuzoval zadávací dokumentaci na základě jejího obsahu, hodnotil její určitost, konkrétnost a dostatečnost pro podání relevantní nabídky. Ke zjištění, že zadávací dokumentace postrádá základní technické údaje, které byly nezbytné pro kompletní zpracování a podání relevantní nabídky, nebylo nutné ani hospodárné nechávat zpracovat znalecký posudek či přizvat odborníky. Posouzení těchto skutečností bylo plně v odbornosti správce daně.
57. Uvádí-li žalobkyně, že některé parametry nebyly v zadávací dokumentaci obsaženy z důvodu obchodního tajemství, nelze k této argumentaci přihlídnout. Žalobkyně i tuto svoji argumentaci ponechala pouze v obecné rovině, aniž by zmínila, jaké konkrétní parametry, případně jaké části stávající linky měly být obchodním tajemstvím chráněny.
58. Žalobkyně rovněž tvrdila, že žádný právní předpis nespecifikuje nezbytný obsah zadávací dokumentace. Přestože takový požadavek neobsahuje žádný právní předpis, vyplýval požadavek na povinný obsah zadávací dokumentace z bodů 7 až 11 Pravidel, podle kterých byla žalobkyně povinna postupovat. Podle bodu 9 písm. b) Pravidel musí zadávací dokumentace obsahovat přesnou charakteristiku zakázky v takové podrobnosti, aby výběr dodavatele byl transparentní, nediskriminační a byl dodržen rovný přístup (viz bod 3 Pravidel). Povinnost náležité charakteristiky zakázky v zadávací dokumentaci tak žalobkyni zřetelně plynula z Pravidel pro výběr dodavatelů, které byla povinna respektovat. I se zjištěními správních orgánů v tomto směru se proto soud zcela ztotožnil.

Zjištění č. 3

59. Správce daně v rámci daňové kontroly rovněž zjistil, že vybraný dodavatel METAKON uzavřel dne 3. 2. 2014 (tedy pouze 5 dní po uzavření smlouvy se žalobkyní) smlouvu s K. M. na kompletní realizaci zakázky, tj. na dodávku, instalaci a uvedení do provozu výrobní linky, která byla předmětem výběrového řízení. Správce daně dalším šetřením zjistil, že K. M. zakázku sám neprováděl, ale zadal ji po částech charakterizovaných specifikací ze zadávací dokumentace dalším šesti subdodavatelům (NICO CZ s. r. o., EUROWIS s. r. o., ZAKARPATBUD s. r. o., Sticky Shoe s. r. o., RAKSTAR s. r. o. a EREBUNI s. r. o.).
60. Bylo ověřeno, že u tří subdodavatelů nedošlo k žádnému reálnému plnění, pouze k fiktivní fakturaci. Subdodavatel NICO CZ dodal 1/3 dodávky a subdodavatel Sticky Shoe dodal prostřednictvím J. K. použitou starou technologii na výrobu plastové střešní krytiny, která vzhledem k patentové ochraně pocházela pravděpodobně od žalobkyně. Jako jediného subdodavatele označil správní orgán společnost EREBUNI, jejíž jednatel a společník A. M. byl rovněž jednatelem a společníkem žalobkyně.
61. Na základě těchto zjištění správce daně přistoupil k ustanovení znalce z oboru strojírenství a ekonomie a pověřil ho zpracováním posudku o ceně výrobní linky na

výrobu tvarových doplňků střešní krytiny a doplňujícího vybavení. Znalec Ing. V. Š., CSc., MBA, ocenil předměty na celkem 9 975 000 Kč bez DPH. Žalobkyně přitom v žádosti o platbu vyčíslila cenu linky na 19 500 000 Kč. Správce daně tedy uzavřel, že žalobkyně nepostupovala v souladu se zásadou hospodárnosti a efektivnosti, neboť cenu linky nadhodnotila o téměř 50 %.

62. Podle žalobkyně správce daně nesprávně hodnotil cenu zakázky, novost zařízení a jeho funkčnost. Soudní znalec chybně hodnotil pouze cenu dodávky, aniž by přihlédl k nákladům na výzkumnou činnost. Nebylo rovněž prokázáno, že dodané zařízení nebylo nové, resp. že o jeho dřívějším použití žalobkyně věděla nebo vědět mohla.
63. Ze správního spisu vyplývá, že subdodavatel Sticky Shoe dodanou technologii nakoupil v roce 2013 od J. K. z Prahy. Správce daně podrobně uvedl předmět dodávky dle předložených dokladů a konstatoval, že se jednalo o zásadní část technologické linky na výrobu tvarových doplňků střešní krytiny. Ze znaleckého posudku ze dne 9. 11. 2017, zpracovaného Ing. F. Š. pro potřeby Policie ČR, vyplývá, že se v žádném případě nejednalo o nově dodané technologické zařízení.
64. Na základě těchto zjištění správce daně pojal pochybnosti o efektivním a hospodárném využití dotačních prostředků. Nechal proto zpracovat znalecký posudek za účelem zjištění skutečné hodnoty dodaného zařízení. Jak soud uvedl výše, znalec dospěl k závěru, že technologická linka dodaná na základě výběrového řízení měla hodnotu 9 975 000 Kč, nikoliv 19 500 000 Kč jak žalobkyně vyžádala v žádosti o platbu.
65. Soud znalecký posudek zpracovaný Ing. Š. považuje za objektivní, zpracovaný v souladu se zákonem. Výtky žalobkyně, že znalec hodnotil pouze cenu vlastní dodávky, nikoliv náklady na výzkumnou a vývojovou činnost, shledal soud blíže nekonkretizované a nepodložené. Žalobkyně měla možnost v průběhu daňového řízení závěry znaleckého posudku zpochybnit, klást znalci otázky, žádat o doplnění posudku, zpochybnit metodu ocenění apod. Měla rovněž možnost předložit „konkurenční“ znalecký posudek. Nic takového však neučinila. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění pouze povšechně tvrdila, že výpočet a závěr znaleckého posudku není správný. Neuvedla však žádné konkrétní pochybení, ani nenabídla jiné důkazy, které by závěry znalce vyvracely. Její obecnou argumentaci je proto nutné odmítnout jako nepodloženou.
66. Se žalobkyní nelze souhlasit ani v tom, že jí bylo neoprávněně kladeno k tíži následné chování dodavatele METAKON. Správce daně pouze na základě zjištěných skutečností o provedení zakázky nabyl pochybnosti o efektivnosti a hospodárnosti zakoupení technologické linky. Proto nechal zpracovat znalecký posudek, který jeho podezření potvrdil. Žalobkyni tedy bylo v daňovém řízení vytýkáno nadhodnocení ceny technologické linky, nikoliv chování jejího dodavatele. I u tohoto zjištění se proto soud se závěry správních orgánů plně ztotožnil.
67. Soud proto souhrnně ke všem třem zjištěním uzavírá, že správní orgány při vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně postupovaly v souladu s právními předpisy a nedopustily se žádného z tvrzených pochybení.
68. Námitka není důvodná.

IV. D) Ostatní žalobní námitky

69. Žalobkyně závěrem namítla, že vydáním zajišťovacích příkazů na počátku daňové kontroly došlo k porušení zásad daňového řízení.

70. K tomu soud uvádí, že zajištění daně nemá vliv na posuzování zákonnosti následně vydaného platebního výměru. Navíc v projednávaném případě k zajištění odvodu za porušení rozpočtové kázně prostřednictvím zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu nedošlo (viz str. 13 napadeného rozhodnutí). Zajišťovací příkazy byly v případě žalobkyně vydány v rámci jiného daňového řízení, a to konkrétně k zajištění daně stanovené platební výměry ze dne 21. 3. 2017 na odvod za porušení rozpočtové kázně č. 53/2017 a č. 54/2017. Zákonnost zajišťovacích příkazů není předmětem tohoto soudního řízení (viz rozsudek Krajského soudu v Brně v jiné věci žalobkyně ze dne 27. 6. 2019, č. j. 30 Af 65/2017-85), tudíž nemůže mít vliv na zákonnost nyní posuzovaného rozhodnutí. K porušení zásad daňového řízení v daném případě nedošlo. Námitka tedy není důvodná.
71. Žalobkyně dále tvrdila, že správce daně interpretoval zákon o rozpočtových pravidlech a Pravidla v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, neboť nešetřil podstatu a smysl základního práva daňového subjektu.
72. K obecně formulované námitce porušení Listiny základních práv a svobod soud uvádí, že správní orgány postupovaly při odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu se zákonem a nevybočily z mantinelů daných ústavním pořádkem. Při ukládání odvodu za porušení rozpočtové kázně správní orgány postupovaly v souladu s podmínkami rozhodnutí (Hlava I. článku VIII. rozhodnutí). Námitka proto není důvodná.
73. Podle žalobkyně byla rovněž porušena zásada rovnosti a předvídatelnosti správního rozhodnutí tím, že žalovaný postupoval v případě žalobkyně zcela odlišně než v jiných obdobných případech. Poukázala na mediálně známý případ „Čapí hnízdo“, u kterého správní orgány umožnily vrácení dotačních prostředků do státního rozpočtu.
74. Takto obecně formulované námitce nemohl soud přisvědčit, neboť mu nejsou známy žádné bližší informace (skutkové ani právní) o postupu správce daně v případě zmiňované žalobkyně. Na základě kusých informací předestřených žalobkyní nelze dospět k závěru, že by správní orgány v nyní projednávané věci porušily zásadu rovnosti a předvídatelnosti správního rozhodování. Obecně však platí, že jestliže správce daně shledal porušení rozpočtové kázně v rozsahu § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech spočívající v netransparentním postupu při zadávání veřejné zakázky na realizaci projektu, na něž byla dotace poskytována, nemůže se příjemce dotace dovolávat zásahu do zásady legitimního očekávání (obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1Afs 15/2012-38). Ani tato námitka tedy není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

75. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
76. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. listopadu 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu