



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X
sídlem X
zastoupen JUDr. Petrou Buzkovou
advokátkou VKS Legal, advokátní kancelář, s.r.o., sídlem V Celnici 1040/5,
110 00 Praha 1

proti

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 11. 2016, č. j. X a č. j. X

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 11. 2016, č. j. X a č. j. X, se zrušují pro vady a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho advokátky JUDr. Petry Buzkové na náhradě nákladů řízení částku 30 684 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobami, ke společnému projednání spojenými usnesením zdejšího krajského soudu ze dne 17. 2. 2020, č. j. 59 Af 3/2020-84, se žalobce domáhá přezkumu shora označených rozhodnutí žalovaného, jimiž byla shodně zamítnuta odvolání žalobce a potvrzeny platební výměry Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 10. 2015, č. j. X a č. j. X. Uvedenými platebními výměry správce daně žalobci vyměřil odvody za porušení rozpočtové kázně, a to prvně označeným platebním výměrem odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 116 987 937 Kč a druhým platebním výměrem odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 20 644 930 Kč.
2. Žalobci byla z Evropského fondu regionálního rozvoje a ze státního rozpočtu poskytnuta dotace v celkové výši 550 531 464,97 Kč na základě rozhodnutí Ministerstva životního prostředí (dále jen „MŽP“) ze dne 28. 5. 2009, č. ev. X: X, a rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu (dále jen „MPO“) č. 26/2009 ze dne 14. 9. 2009, č. 32/2010 ze dne 6. 8. 2010 a č. 11/2011 ze dne 29. 3. 2011, a to na realizaci projektu „CZ1.02/4200/07.00205 Sanace a rekultivace staré ekologické zátěže státního podniku X na lokalitě X – X a odkaliště X“ (dále také jen „projekt“ či projekt sanace a rekultivace“). Součástí rozhodnutí MŽP byla příloha č. 1 Podmínky poskytnutí dotace (dále také jen „Podmínky“) a příloha č. 2 Technická a finanční příloha k rozhodnutí o poskytnutí dotace na financování akce.
3. Správce daně zahájil dne 11. 6. 2013 u žalobce daňovou kontrolu ve věci zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně u prostředků poskytnutých na základě rozhodnutí MŽP, a to na základě podnětu MŽP ze dne 7. 1. 2013, doplněného dne 7. 3. 2013. Daňová kontrola byla zaměřena na dodržení podmínky uvedené v části B, bodu 3. písm. a) Podmínek rozhodnutí týkající se zadávací dokumentace a stanovení kvalifikačních předpokladů.
4. Dne 16. 10. 2014 byl na základě protokolu o ústním jednání rozšířen předmět kontroly, rozšíření kontroly se týkalo prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu na základě rozhodnutí MPO.
5. Téhož dne byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění (dále také jen „první seznámení“), na žádost žalobce stanovil správce daně lhůtu do 18. 11. 2014, v níž se mohl žalobce k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění.
6. Dne 18. 11. 2014 bylo správci daně doručeno žalobcovo vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (dále jen „vyjádření 1“).
7. Dne 27. 5. 2015 správce daně znovu seznámil žalobce s kontrolním zjištěním a stanoviskem k předloženým námitkám ve vyjádření 1, s důrazem na změnu kontrolního zjištění spočívající v úpravě výše odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality. Rozhodnutím o stanovení lhůty správce daně stanovil žalobci lhůtu pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění.

8. Dne 25. 6. 2016 zaslal žalobce ve stanovené lhůtě vyjádření ke druhému kontrolnímu zjištění společně s návrhem na jeho doplnění (dále jen „vyjádření 2“). K tomuto vyjádření zaujal správce daně stanovisko, v němž uvedl, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně prvního kontrolního zjištění, nelze v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat další doplnění druhého kontrolního zjištění. Podle správce daně se žalobce nemohl znovu vyjadřovat k jednotlivým částem výsledku kontrolního zjištění, u kterých na základě vyjádření 1 nedošlo ke změně, a nelze tedy navrhopvat jejich doplnění. Žalobce mohl správcí daně podat své vyjádření, jen co do úpravy výše odvodu.
9. Následně vydal správce daně dne 8. 10. 2015 zprávu o daňové kontrole, její projednání zachycuje protokol o projednání zprávy o daňové kontrole. Do zprávy o daňové kontrole zahrnul správce daně svá skutková zjištění učiněná v rámci prvního kontrolního zjištění, vyjádření 1, výsledek druhého kontrolního zjištění, obsah vyjádření 2 a stanovisko správce daně. Do protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole vyjádřil žalobce nesouhlas s procesním postupem správce daně.
10. Podstatou kontrolních zjištění byly závěry o porušení rozpočtové kázně:
 - 1) zjištění č. 1 – výběrové řízení na stavební práce – správce daně konstatoval, že žalobce v zadávací dokumentaci mj. požadoval splnění kvalifikačního předpokladu, podle něhož uchazeč musel prokázat, že zrealizoval za posledních 5 let „...*minimálně jednu stavbu, jejímž předmětem bylo provádění sanací a rekultivací za cenu bez DPH ve výši minimálně 1 000 000 000 Kč...*“, což bylo zjevně nepřiměřené vůči předpokládané hodnotě zakázky, která činila jen 560 000 000 Kč bez DPH; stanovením nepřiměřeného kvalifikačního předpokladu nad rámec § 56 odst. 3 písm. a) zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, došlo k nedodržení zásady zákazu diskriminace, tedy byl porušen § 6 zákona o veřejných zakázkách a následným výdejem dotace dodavateli vybranému v nesprávně provedeném výběrovém řízení došlo k porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“);
 - 2) zjištění č. 2 – výběrové řízení na služby – správce daně konstatoval, že žalobce v zadávací dokumentaci mj. požadoval splnění kvalifikačního předpokladu, podle něhož uchazeč musel prokázat, že „...*v posledních 3 letech vykonával funkci správce stavby minimálně ve dvou projektech spolufinancovaných ze zdrojů EU (PHARE, ISPA, SAPARD, Fond soudružnosti, Strukturální fondy – ERDF, EAGGF, ESF, FIFG) nebo z mezinárodních zdrojů (např. Norské fondy, Světová banka – program životního prostředí GEF, apod.) v min. hodnotě 500 mil. Kč každý a v současné době vykonává funkci správce stavby minimálně na jednom projektu spolufinancovaném ze zdrojů EU (PHARE, ISPA, Fond soudružnosti) v min. hodnotě 300 mil. Kč.*“; stanovením uvedených kvalifikačních předpokladů nad rámec § 56 odst. 2 písm. a) zákona o veřejných zakázkách došlo k nedodržení zásady zákazu diskriminace, tedy byl porušen § 6 zákona o veřejných zakázkách a následným výdejem dotace dodavateli vybranému v nesprávně provedeném výběrovém řízení došlo k porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech.
11. Správce daně dospěl k závěru, že poskytovatel dotace za uvedená porušení rozpočtové kázně v Podmínkách nestanovil nižší odvod podle § 14 odst. 5 zákona o rozpočtových

pravidlech, proto činí odvod za porušení rozpočtové kázně částku ve výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň dle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech. Správce daně u kontrolních zjištění zvážil okolnosti konkrétního porušení rozpočtové kázně, vycházel z principu proporcionality mezi závažností porušení a výší za ně vyměřeného odvodu. Konstatoval nepřipustné nastavení kvalifikačních předpokladů způsobem, který uzavíral jiným potenciálním uchazečům možnost podání nabídky na jedné straně, postavil toto zjištění proti skutečnostem svědčícím ve prospěch žalobce, kterými byly zejména to, že projekt byl realizován, účel projektu byl splněn, při zadávání veřejných zakázek nebylo zjištěno jiné porušení pravidel. A stanovil jako proporcionální odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 25 % z částky dotace použité na financování předmětných zakázek, tedy u zjištění č. 1 z částky 536 153 124,97 Kč a u zjištění č. 2 z částky 14 378 340 Kč, a žalobci platebními výměry ze dne 27. 10. 2015 uložil povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně ve stejném poměru, v jakém byla dotace z těchto prostředků složena. Tedy odvod do státního rozpočtu ve výši 15 %, tj. 20 644 930 Kč, a odvod do Národního fondu ve výši 85 %, tj. 116 987 937 Kč.

12. Proti uvedeným platebním výměrům se žalobce odvolal, odvolání byla zamítnuta a platební výměry byly potvrzeny napadenými rozhodnutími žalovaného ze dne 28. 11. 2016, která obsahují v podstatě shodná zdůvodnění.
13. Žalovaný nejprve odmítnul námitku nezákonného rozšíření předmětu kontroly. Konstatoval, že daňová kontrola byla zahájena na základě podnětu MŽP, z tohoto důvodu bylo při zahájení daňové kontroly v předmětu jednání zmiňováno pouze rozhodnutí MŽP. Správce daně ovšem na základě žalobcem předložených dokladů zjistil, že k úhradě veřejné zakázky byly použity také prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu na základě rozhodnutí MPO, proto bylo nezbytné rozšířit předmět kontroly také o rozhodnutí MPO. Správce daně měl dostatek informací pro rozšíření předmětu kontroly i pro bezprostřední seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, ve kterém byla zapracována i rozhodnutí MPO. Postup správce daně byl v souladu s § 85 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.
14. Podle žalovaného se správce daně nedopustil pochybení, pokud odmítl vyjádření 2 žalobce ke kontrolnímu zjištění. Podstatou kontrolního zjištění bylo konstatování, že došlo k porušení rozpočtové kázně, stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně není součástí výsledku kontrolního zjištění ve smyslu § 88 daňového řádu, ale jeho důsledkem. Správce daně v rámci prvního seznámení seznámil žalobce nejen s výsledkem kontrolního zjištění, ale i s výší odvodu za porušení rozpočtové kázně, která byla stanovena ve výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň dle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, tedy ve výši 100 %. K tomuto výsledku kontrolního zjištění a výši odvodu se žalobce vyjádřil ve vyjádření 1. Při druhém seznámení správce daně seznámil žalobce se stanoviskem k předloženým námitkám ve vyjádření 1, z tohoto seznámení vyplývá, že na základě vyjádření 1 nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, které se týkalo výběrového řízení na stavební práce a výběrového řízení na služby, současně ale správce daně seznámil žalobce se změnou výše odvodu s ohledem na zásadu přiměřenosti a proporcionality (v návaznosti na změnu metodiky stanovení výše odvodu) a stanovil odvod nově ve výši 25 % z částky dotace. Protože žalobce požádal o stanovení lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, rozhodnutím o stanovení lhůty správce daně stanovil žalobci lhůtu, aby se vyjádřil ke kontrolnímu zjištění. Pokud v seznámení 2 ke zjištěním č. 1 a č. 2 správce daně uvedl, že se výsledek kontrolního zjištění nemění, nelze se

opakovaně vyjadřovat a navrhovat doplnění podle § 88 odst. 3 daňového řádu ke kontrolnímu zjištění, neboť na základě vyjádření 1 nedošlo k jeho změně. V rámci seznámení 2 došlo pouze ke změně výše odvodu za porušení rozpočtové kázně, skutečnosti a důkazy, které k této změně vedly, zůstaly nezměněny. Správce daně již nemohl přihlížet k vyjádření 2, protože poté, co vyhodnotil důkazy, na základě kterých stanovil výsledek kontrolního zjištění, zjištění, že došlo k porušení rozpočtové kázně, zůstalo nezměněno, nezměnily se důvody, na jejichž základě bylo porušení rozpočtové kázně konstatováno, nezměnila se ani výše zjištěného porušení rozpočtové kázně, došlo pouze ke změně výše odvodu ze 100 % na 25 %.

15. Nato žalovaný konstatoval, že správce daně odůvodnil, proč nebude přihlížet k vyjádřením a důkazním návrhům obsažených ve vyjádření 2. Nejednalo se o nezákonnou selekci důkazních prostředků, nebylo možné podle § 88 odst. 3 daňového řádu navrhovat provedení nových důkazů, neboť nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, ale pouze ke změně odvodu za porušení rozpočtové kázně. K námitce, že správce daně opomenul žalobcem označené důkazní návrhy, žalovaný odkázal na str. 31 zprávy o daňové kontrole. Podle žalovaného má správce daně pravomoc samostatně kontrolovat dodržení podmínek, za kterých byla dotace poskytnuta, není vázán právním názorem MŽP uvedeným ve zprávách o auditu. Žalovaný připomenul, že správce daně zahájil daňovou kontrolu v rozsahu podnětu MŽP, jehož přílohou byla zpráva o auditu mise č. X.
16. Žalovaný se dále zabýval námitkou, že daňová kontrola byla zaměřená na nesprávné resp. neexistující rozhodnutí o poskytnutí dotace. Uvedl, že správce daně v protokolu o zahájení kontroly uvedl nesprávné datum rozhodnutí MŽP, které následně opravil ve zprávě o daňové kontrole. Podle žalovaného správce daně neměl do 5. 6. 2015 finální verzi podmínek rozhodnutí, ovšem nebylo možné popřít existenci nebo správnost údajů v rozhodnutí, které měl k dispozici od MŽP, nevznikla pochybnost o tom, jaké poskytnuté peněžní prostředky jsou předmětem kontroly, rozhodnutí o poskytnutí dotace bylo v předmětném protokolu o zahájení kontroly jednoznačně identifikováno dalšími údaji. Předmět kontroly se od jejího zahájení až do projednání zprávy prokazatelně týkal rozhodnutí MŽP vydaného dne 28. 5. 2009. Skutečnost, že správce daně v prvním i druhém seznámení uvedl v souvislosti s výší odvodu za porušení rozpočtové kázně bod 8. části D Podmínek, který nebyl ve finální verzi uveden, nic nemění na tom, že stanovil výši odvodu v souladu s § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, neboť i podle finální verze Podmínek byl žalobce povinen dodržovat platné právní předpisy, za jejichž případné nedodržení hrozí postih ve smyslu zákona o rozpočtových pravidlech. Podmínka, která byla kontrolována, tj. bod 3. písm. a) v části B Podmínek má totožné znění jako ve verzi, kterou obdržel správce daně od MŽP v rámci podnětu, tak ve správné finální verzi, kterou měl k dispozici žalobce a od 5. 6. 2015 i správce daně.
17. K námitkám týkajícím se kvalifikačních předpokladů žalovaný odkázal na předchozí závěry, podle nichž správce daně nepochybil, pokud nepřihlížel k vyjádřením a návrhům žalobce obsaženým ve vyjádření 2 v částech týkajících se přiměřenosti kvalifikačních předpokladů a zjištění č. 1 a zjištění č. 2 a auditů MŽP a EU. Nedůvodná je námitka, že v době zahájení zadávacího řízení nebyl maximální požadovaný rozsah stavebních prací v zákoně o veřejných zakázkách explicitně upraven. Správce daně zjištěné porušení odůvodnil podle znění zákona o veřejných zakázkách účinného v době zadání předmětné zakázky, tj. ke dni 23. 4. 2008. Tím, že žalobce nad rámec § 56 odst. 3 písm. a) zákona o veřejných zakázkách požadoval doložit za posledních 5 let realizaci jedné stavby v téměř

dvojnásobné výši oproti předpokládané hodnotě veřejné zakázky, došlo k nedodržení zákazu diskriminace. Stanovením nepřiměřeného kvalifikačního předpokladu při zadání obou veřejných zakázek mohl žalobce znemožnit účast v zadávacím řízení některým potenciálním uchazečům, závěry správce daně jsou proto v souladu s rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 20/2008 i 9 Afs 87/2008. Došlo k porušení § 6 zákona o veřejných zakázkách, neboť kvalifikační předpoklady byly nepřiměřené rozsahu zakázky, resp. její předpokládané hodnotě. Žalovaný odmítnul odkazy žalobce na rozhodnutí ÚOHS, neboť ta se týkala výše obratu, nikoliv hodnoty zakázky provedené v posledních 5 letech.

18. Žalovaný uvedl, že správce daně se vypořádal se skutečnostmi a námitkami uvedenými ve vyjádření 1, argumentace žalobce k výběrovému řízení na stavební práce nebyla nijak rozsáhlá a nebyla doložena oprávněnost požadavků na dané kvalifikační předpoklady. Argumentace byla hodnocena jako účelová zejména proto, že žalobce požadoval také splnění několika dalších náročných kvalifikačních předpokladů. Pokud chtěl žalobce vybrat dodavatele s dostatečným finančním a technologickým zázemím, měl zadat jiný kvalifikační předpoklad, který by ekonomickou dostatečnost skutečně vystihoval, např. výši obratu za určené předcházející období, nikoli doložení realizace zakázky v téměř dvojnásobné hodnotě oproti předpokládané hodnotě zadávané zakázky. Žalobce nedoložil souvislost mezi krátkou dobou realizace zakázky či mezi vysokým podílem zemních prací prováděným během zimních a jarních měsíců nebo mezi hrozbou újmy na životním prostředí a mezi požadavkem na realizaci zakázky v hodnotě dvojnásobku předpokládané hodnoty zadávané zakázky. Tvzení žalobce, že bylo zřejmé, že bude dostupný dostatek uchazečů splňujících tuto kvalifikaci, neodpovídá podání nabídky pouze dvěma konsorcií. Žalovaný uvedl, že zadávací dokumentaci si skutečně vyzvedlo 18 uchazečů, nikoli 20, resp. 21, jak uvedl správce daně, ale tato skutečnost neměla vliv na zjištěné porušení rozpočtové kázně. Důkazní břemeno k doložení přiměřenosti předmětného kvalifikačního předpokladu bylo na žalobci, ten však žádné důkazy o přiměřenosti kvalifikačních předpokladu nedoložil.
19. Ke zjištění č. 2, které se týkalo výběrového řízení na správce stavby, žalovaný uvedl, že podle § 50 odst. 3 zákona o veřejných zakázkách je veřejný zadavatel povinen omezit rozsah požadované kvalifikace na informace a doklady bezprostředně související s předmětem veřejné zakázky. Použití kvalifikačního předpokladu žádným způsobem nesouviselo s předmětem zadávané zakázky, kterým byl výběr správce stavby, a nepřipustně překračovalo rámec požadavků dle § 56 odst. 2 písm. a) zákona o veřejných zakázkách. Činnost správce stavby žádným způsobem nesouvisí se zdroji poskytnutých finančních prostředků, které příjemce dotace použije na úhradu faktur vybranému dodavateli za provedení veřejné zakázky. Žalovaný odmítnul odkazy na rozsudky Nejvyššího soudu sp. zn. Cdo 2363/2011 a Tdo 1412/2007 jako irelevantní, neboť se netýkaly porušení zákona o veřejných zakázkách. A nepřijal argument žalobce, že byl povinen zajistit přítomnost kompetentní osoby, protože sám neměl zkušenosti s obdobnými projekty spolufinancovanými z EU. Žalobce nedoložil ani přiměřenost stanovených kvalifikačních předpokladů ani jejich souvislost s předmětem veřejné zakázky. Požadavek zkušeností správce stavby s dozorováním projektů spolufinancovaných z EU či z mezinárodních zdrojů znemožnil podat nabídku potenciálním zájemcům, kteří tuto praxi neměli, ale byli by jinak schopni veřejnou zakázku realizovat, došlo k nedodržení zákazu diskriminace a tím porušení § 6 zákona o veřejných zakázkách.

20. Závěry správce daně nemohou zvrátit ani audity MŽP či schválení zadávací dokumentace Státním fondem životního prostředí ČR (dále jen „SFŽO“), neboť tyto orgány nejsou kompetentní rozhodnout, zda zadavatel při zadávání veřejné zakázky postupoval v souladu se zákonem o veřejných zakázkách. Audity nedokládají, že zadání kvalifikačních předpokladů bylo v souladu se zákonem o veřejných zakázkách, tím spíše, že podle zprávy o auditu mise Evropské komise č X naopak došlo stanovením kvalifikačních předpokladů k nedodržení zásady zákazu diskriminace. Ani stanovisko Evropské komise, která uznala některé argumenty snížila navrhovanou finanční opravu na 5 %, není relevantní pro posouzení, zda došlo či nedošlo k porušení zákona o veřejných zakázkách a porušení rozpočtové kázně. Návrh na výši finanční opravy v rozsahu nejdříve 10 %, poté 5 %, není relevantní, neboť nemá žádnou oporu v zákoně o rozpočtových pravidlech ani rozhodnutí, resp. jeho podmínkách. Poskytovatel může v rozhodnutí stanovit snížený odvod za porušení zákona o veřejných zakázkách podle § 14 odst. 5 zákona o rozpočtových pravidlech, což se v tomto případě nestalo. Správce daně se k námitce ohledně zpráv o auditu vyjádřil na str. 31 zprávy o daňové kontrole.
21. K namítané nezákonnosti a nepřiměřenosti odvodu žalovaný uvedl, že aplikace § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech není možná, protože z oddílu C bodu 8. Podmínek vyplynulo, že nesplnění povinnosti v oddílu B v bodu 3. písm. a) bude postiženo podle charakteru porušení povinnosti s tím, že výčet porušení a odpovídající procento odvodu z celkové částky poskytnuté dotace jsou stanoveny v Zadávacích pokynech pro žadatele a příjemce podpory Operačního programu životního prostředí (dále jen „OPŽP“) zveřejněných na internetové stránce <http://www.opzp.cz>. Platná verze ke dni 2. 4. 2009 stanovila postihy za porušení pravidel při zadávání veřejných zakázek v tabulce s tím, že v úvodní části bodu 4.9 bylo uvedeno, že postihy není možné uplatnit u veřejných zakázek zadávaných v zadávacím řízení podle druhé části zákona o veřejných zakázkách. Protože obě předmětné veřejné zakázky byly jako nadlimitní zadávány v otevřeném řízení podle druhé části zákona o veřejných zakázkách, nebylo možné odvod stanovit podle tabulky uvedené v bodu 4.9 Závazných pokynů, vycházel správce daně správně z § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech. Správce daně pak výši odvodu za porušení rozpočtové kázně odůvodnil ve zprávě o daňové kontrole na str. 9 a 15. Žalovaný dále uvedl, že odvod ve výši 25 % z částky dotace představuje spodní hranici procentního rozpětí dle přílohy Pokynu č. GFŘ-D-27 v čl. I bod 10) z důvodu nedodržení zásady zákazu diskriminace při zadávání veřejných zakázek, odvod činil nejnižší možnou výši, v jaké mohl být vyměřen.

II. Žaloby

22. V prvním žalobním bodu žalobce namítal nezákonnost rozšíření daňové kontroly. Nesouhlasil s tím, že byl dne 16. 10. 2014 vyhotoven protokol o rozšíření kontroly a téhož dne proběhlo první seznámení s kontrolním zjištěním. Tímto postupem správce daně zasáhl do práv zakotvených v § 86 daňového řádu a porušil zásahu přiměřenosti a

součinnosti. Žalovaný pochybil, pokud uvedl, že rozšíření daňové kontroly se uskutečnilo na základě skutečností zjištěných z dokladů předložených žalobcem. Žalobce trval na tom, že se nemohl vyjádřit k rozšíření předmětu daňové kontroly, správce daně si nemohl být jistý tím, že má k dispozici veškeré podklady a informace k tomu, aby mohl vydat kontrolní zjištění ihned poté, co rozšířil předmět daňové kontroly.

23. Žalobce dále nesouhlasil se způsobem, jakým správce daně přistoupil k jeho vyjádření 2, a s tím jak tuto otázku posoudil žalovaný. Správce daně paušálně odmítnul vyjádření 2, nevypořádal se ani s námitkami ohledně výše stanoveného odvodu do státního rozpočtu, tedy ani s námitkou týkající se druhého kontrolního zjištění ohledně změny výše odvodu ze 100 % na 25 % poskytnuté dotace. Žalobce upozornil na to, že pokud ho správce daně seznámil s výsledky kontrolního zjištění a poskytnul mu lhůtu k vyjádření k druhému kontrolnímu zjištění a k návrhům na jeho doplnění, mohl z daného postupu usuzovat, že se k výsledkům kontrolního zjištění může vyjádřit dle § 88 odst. 3 daňového řádu. Citované ustanovení se váže k výsledku kontrolního zjištění jako celku, nikoliv pouze k jeho částem. Na základě vyjádření 1 došlo ke změně výsledku kontrolního zjištění spočívajícího ve změně výše odvodu, výsledkem kontrolního zjištění je množina zahrnující jak nález správce daně, tak vyplývající důsledky pro daňovou povinnost. Žalobce nesouhlasil s konstatováním žalovaného, že stanovení výše odvodu není součástí výsledku kontrolního zjištění, ale jen jeho důsledkem. Podle žalobce správce daně ve druhém kontrolním zjištění nezměnil pouze výši odvodu do státního rozpočtu s odkazem na novou judikaturu, ale změně výpočtu výše odvodu předcházelo odůvodnění, proč správce daně na základě vyjádření 1 změnil výpočet výše odvodu. Správce daně a žalovaný tím, že nezohlednili jakoukoli argumentaci žalobce uvedenou ve vyjádření 2, zasáhli do jeho práv na spravedlivý proces a do zákonných práv na poskytnutí součinnosti a práva na zjištění skutkového stavu. Mezi stanoveným odvodem, jeho výši a vyhodnocením skutkového stavu ohledně možného porušení rozpočtové kázně je dána jednoznačná souvislost. Výsledkem kontrolního zjištění se musí rozumět jak zjištění skutkového stavu, tak stanovení a odůvodnění výše uloženého odvodu do státního rozpočtu, přičemž jednotlivá zjištění není možné od sebe oddělit. Vyjádření 2 a v něm uvedené námitky nebylo možné odmítnout, proto nebylo možné řádně projednat ani zprávu o daňové kontrole. Žalobce v tomto směru odkazoval na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 96/2009. Proto je zpráva o daňové kontrole nepřezkoumatelná a nemůže tvořit odůvodnění vydaných platebních výměrů.
24. V návaznosti na předchozí žalobní bod žalobce namítal, že správce daně a žalovaný opominuli provést a vyhodnotit důkazy, které dokládal, třebaže se týkaly změněné části kontrolního zjištění a měly vztah ke stanovení výše uloženého odvodu. Důkazy přitom žalobce předložil správci daně již při svém prvním vyjádření. Správce daně a následně žalovaný se měli zabývat jeho námitkami ve vyjádření 2 a měli provést důkazy, tedy i zprávy o auditu MŽP a EU minimálně v rozsahu způsobu výpočtu výše odvodu. Žalobce nesouhlasil s odůvodněním, že návrhy žalobce a zprávu o auditu EU nelze aplikovat. Pokud by veškeré důkazy správce daně provedl, nejspíše by došel k závěru, že žalobce rozpočtovou kázeň neporušil, případně by to mohlo vést ke snížení výše odvodu. S námitkou, že se správce daně nevypořádal s navrženými a předloženými důkazy, se nevypořádal ani žalovaný, ten pouze uvedl, že se správce daně s důkazy vypořádal a uvedl, že správce daně má pravomoc samostatně kontrolovat dodržování podmínek poskytnutí dotace. To však nevysvětluje, z jakého důvodu k těmto zprávám nelze v řízení vůbec přihlídnout. Jedná se o zprávy státního orgánu, který poskytnul dotaci a zprávu orgánu

dohlížejícího na čerpání těchto dotací z fondů EU, a není zřejmé, proč by k těmto zprávám nebylo možno alespoň v otázce výše odvodu přihlédnout.

25. Daňová kontrola byla podle názoru žalobce zaměřena na nesprávné, resp. neexistující rozhodnutí. Správce daně získal správné Podmínky, které byly nedílnou součástí rozhodnutí MŽP ze dne 28. 5. 2009, až dne 5. 6. 2015, tedy poté, co opětovně seznámil žalobce s výsledky kontrolního zjištění. Závěry správce daně v prvním i druhém kontrolním zjištění tak vycházely z rozhodnutí MŽP ze dne 25. 3. 2008 a zcela jiných podmínek, což připustil i žalovaný. Podle žalobce jsou Podmínky nedílnou součástí rozhodnutí MŽP, irrelevantní je tak argumentace žalovaného, že žalobci muselo být známo, co je předmětem daňové kontroly, když rozhodnutí MŽP bylo v předmětu kontroly jednoznačně specifikováno dalšími údaji. Správci daně žalobce vytykal, že námitku nesprávného rozhodnutí, resp. jeho podmínek nerefletoval, jinak by pochybení musel zjistit. Žalobce nesouhlasil s tím, že správce daně a žalovaný zpětně pochybení správce daně obhajují. Žalobce trval na tom, že správce daně zkoumal dodržení podmínek poskytnuté dotace, která jsou uvedena ve zcela jiném nebo neexistujícím rozhodnutí.
26. Žalobce rovněž nesouhlasil se závěry o nepřiměřenosti kvalifikačních předpokladů. Trval na tom, že vytykané technické kvalifikační předpoklady byly stanoveny v souladu s tehdy platnou a účinnou právní úpravou včetně výkladové a rozhodovací praxe. Správce daně a žalovaný nesprávně stanovili, že se dopustil porušení rozpočtové kázně, tato svá tvrzení řádně neodůvodnili a neunesli důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu. V době zahájení zadávacích řízení, tedy nejpozději ke dni 24. 4. 2008, právní úprava zadávání veřejných zakázek neobsahovala jakoukoli výslovnou limitaci pro stanovení technických kvalifikačních předpokladů podle § 56 odst. 3 písm. a) zákona o veřejných zakázkách ve vztahu k výběrovému řízení na stavební práce, resp. § 56 odst. 2 písm. a) uvedeného zákona ve vztahu k výběrovému řízení na služby. Obecná pravidla pro technické kvalifikační předpoklady byla obsažena v § 50 odst. 3 zákona o veřejných zakázkách a § 56 odst. 7 písm. a) zákona o veřejných zakázkách, tato pravidla žalobce splnil. Žalobce odkazoval na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 20/2008 a 9 Afs 87/2008 a komentář k § 6 zákona o veřejných zakázkách a uvedl, že jím stanovené kvalifikační předpoklady těmto kritériím vyhovovaly. Správce daně a žalovaný neodůvodnili, v čem spatřují porušení zásady diskriminace, resp. jak tato zásada byla porušena tím, že byl stanoven požadavek doložení realizace stavby s vyšší hodnotou, než je předpokládaná hodnota veřejné zakázky. Žalobce postrádal popis správního uvážení, na základě kterého by správce daně, resp. žalovaný k závěru o zjevné nepřiměřenosti v podobě téměř dvojnásobné výši oproti předpokládané hodnotě veřejné zakázky dospěl. Pokud žalovaný tvrdí, že stanovením podmínek došlo nebo mohlo dojít k omezení hospodářské soutěže, měl by toto prokázat alespoň elementárními fakty týkajícími se předmětného stavebního trhu. Žalobce se odvolával na závěry rozsudku Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Ca 15/2009, podle kterého závěr ohledně přiměřenosti nemůže být výsledkem arbitrární úvahy, abstrahující od podmínek na trhu, na němž má soutěž o získání veřejné zakázky probíhat, ani od konkrétních důsledků, které stanovené kvalifikační předpoklady s ohledem na podmínky panující na trhu mohou z pohledu účasti dodavatelů v soutěži o získání veřejné zakázky vyvolat. Žalobce upozornil na to, že žalovaný nepovažoval za dostatečnou a prokázanou několikastránkovou argumentaci ve vyjádření 1 týkající se nastavení kvalifikace ve vazbě na specifika předmětu plnění. Podle žalobce nastavený kvalifikační předpoklad byl v jeho působnosti, požadovaná hodnota referenční zakázky odrážela technologickou způsobilost uchazeče i způsobilost

ekonomickou. Oproti tomu výše obrátu odráží jen objem jím uskutečněných obchodních transakcí subjektu, bez vztahu k jeho technické kvalifikaci a schopnosti plnit rozsáhlou zakázku. Správce daně ani žalovaný nezohlednili, že v rámci dvou podaných nabídek bylo zainteresováno celkem 9 dodavatelů, z toho 4 subjekty si zažádaly o zadávací dokumentaci. Proti zadávacím podmínkám nebyly podány námitky, přitom takové lukrativní veřejné zakázky jsou prověřovány celým spektrem dodavatelů. Předmětem projektu byla likvidace a sanace chemicky a radiačně kontaminovaných technologických celků a objektů chemické úpravy a sanace odkaliště spojená s přesuny více než 1 mil. tun zemních materiálů. Bylo nutno vybrat dodavatele s velkým technickým zázemím a zkušenostmi s intenzivní realizací velkých objemů zemních prací, který by byl schopen realizaci projektu po celou dobu jeho trvání bez ohledu na finanční toky ze strany poskytovatele dotace. Kvalifikační předpoklady byly dále nastaveny se zohledněním skutečnosti, že bylo třeba zajistit včasnou a bezproblémovou realizaci prací, protože v případě posunu nebo jejich zrušení by hrozila ekologická havárie se značně nepředvídatelnými následky. V dalších podrobnostech specifičnosti veřejné zakázky žalobce odkázal na svá dřívější vyjádření a odvolání.

27. Žalobce rovněž nesouhlasil s odůvodněním správce daně u výběrového řízení na služby, které bylo ještě vágnější. Zdůraznil, že správce stavby je požadován u projektů s celkovými investičními náklady nad 300 mil. Kč bez DPH. Příprava a realizace projektů spolufinancovaných z EU vykazuje řadu specifických požadavků, zejména pokud jde o způsob kontroly a řízení dokumentace takto financovaných staveb, na činnost zadavatele veřejné zakázky jsou tak kladeny zvýšené požadavky. Správce stavby je typickým institutem užívaným u staveb podporovaných ze zdrojů EU či z mezinárodních finančních zdrojů. Již z této skutečnosti je zřejmá důvodnost požadavku na zkušenosti správce stavby s dozorováním projektů takto spolufinancovaných. Odkazy na rozsudky Nejvyššího soudu sp. zn. Cdo 2363/2011 a Tdo 1412/2007 byly případné, neboť se týkaly povinnosti postupovat s péčí řádného hospodáře a zajistit výběr kvalifikovaného subjektu, který bude řádně funkce správce stavby vykonávat. Požadavek na správce stavby vyplýval přímo z podmínek daného operačního programu, žalobce odkázal na implementační dokument, str. 107. Bylo by rizikové najmout běžný technický dozor ve smyslu stavebníka podle stavebního zákona, jak nesprávně předjímal žalovaný, který by neměl zkušenost např. s administrací změn projektu v režimu FIDIC apod., kdy se jedná o vysoce specifickou činnost odlišnou od běžného inženýrského dozoru nad prováděním stavby ve smyslu stavebně technických předpisů. Žalobce tedy dostatečně zdůvodnil přiměřenost stanovených kvalifikačních předpokladů.
28. Dále žalobce uvedl, že veřejné zakázky byly podrobeny dvěma auditům ze strany MŽP, byla identifikována pouze zjištění s malou mírou významnosti bez finančního dopadu. Teprve v roce 2012 za striktnější právní úpravy harmonizované s evropskou a výkladu stanovení kvalifikačních kritérií byl proveden audit Evropské komise, jehož závěry byly obsaženy ve zprávě o auditu. Evropská komise došla k závěru, že požadované kvalifikační předpoklady byly omezující a byla navržena finanční oprava ve výši 10 % z částky 448 214 694 Kč, přitom právní úprava veřejných zakázek nebyla v době zadávání veřejné zakázky harmonizována s legislativou EU a z tohoto důvodu dospěl audit Evropské komise k odlišnému závěru. Ani řídicí orgán OPŽP SFŽP se neztotožnil se závěry Evropské komise a konstatoval, že stanovené kvalifikační předpoklady nejsou z pohledu uvedených okolností a v kontextu právního prostředí roku 2008 diskriminační. Evropská komise některé argumenty zohlednila a navrhla snížit finanční opravu na 5 %, v tomto kontextu je 25 % výše odvodu disproporčních.

29. V posledním žalobním bodu žalobce namítl nezákonnost a nepřiměřenost výše odvodu. Vyjádřil přesvědčení, že mělo být postupováno podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, nikoli dle § 44a odst. 4 písm. c), jak dovodil žalovaný. Žalobce uvedl, že se jednalo o prostředky Evropské unie, rozhodnutí MŽP, konkrétně oddíl C bod 8. Přílohy č. 1 uváděl, že nesplnění povinnosti uvedené v oddílu B v bodu 3. písm. a) bude postiženo podle charakteru porušení povinnosti. Výčet porušení a odpovídajícího procenta odvodu z celkové částky jsou stanoveny v Závazných pokynech pro žadatele a příjemce podpory (dále jen „Závazné pokyny“) zveřejněných na internetové stránce <http://opzp.cz>. Ustanovení § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech s účinností od 30. 12. 2011 uvádí, že při stanovení částky odvodu vezme územní finanční orgán v úvahu závažnost porušení povinnosti, jeho vliv na dosažení cíle dotace a hospodárnost uložené sankce. Žalobce zdůvodnil, že v úvahu připadá pouze korekce ve výši 25 %, která může být snížena na 10 %, resp. 5 % s ohledem na závažnost. Správce daně nejenže stanovil výši odvodu za porušení rozpočtové kázně na horní hranici možného procentního rozpětí, ale nezohlednil skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce. Tuto argumentaci žalovaný odmítl poukazem na to, že se uplatní Závazné pokyny pro žadatele a příjemce podpory ve verzi platné ke dni 2. 4. 2009, z nichž vyplývá, že není možné u veřejných zakázek zadávaných v zadávacím řízení podle druhé části zákona o veřejných zakázkách. Žalobce s tímto nesouhlasil, neboť poskytovatel dotace již v rozhodnutí MŽP v oddílu C bod 8. Příloha č. 1 uvedl, že výčet porušení a odpovídající procento je stanoveno v Závazných pokynech, tedy vycházel z toho, že postih ukládaný procentním případem má být každopádně aplikován.
30. Podle žalobce jsou pro účely rozhodování o výši odvodu rozhodné Závazné pokyny účinné v době rozhodování finančního úřadu, což vyplývá ze zásady, že žadatel se řídí tou verzí, která je platná v dané fázi postupu projektu. Tomu odpovídá i judikatura správních soudů, např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 10. 2005, sp. zn. Ca 86/2005, i rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 100/2009-63. V době rozhodování žalovaného o odvolání byly v platnosti Závazné pokyny účinné od 25. 3. 2016. Z čl. 5.10.2 ve spojení s bodem 10. části B přílohy č. 8 vyplývá, že v případě porušení povinnosti spočívající ve stanovení nepřiměřených kvalifikačních předpokladů je možné uložit postih ve výši 25 % výše dotace, který může být snížen na 10 % či 5 % s ohledem na malou závažnost porušení. Obdobná situace platila v době vydání platebního výměru ke dni 27. 10. 2015, kdy platily Závazné pokyny s účinností od 29. 9. 2015. Z aktuálních pokynů, které vycházejí z principu proporcionality, vyplývá, že závažnost pochybení je posuzována zejména s ohledem na vliv tohoto pochybení na výsledek zadávacího řízení a pochybení je nutno považovat za závažné především tehdy, pokud došlo k odrazení dodavatelů od účasti v zadávacím řízení či pokud byla uzavřena smlouva s nesprávným dodavatelem. Výši korekce za jednotlivá pochybení v části B dokumentu je možno vnímat jako ohraničené nejvyšší a nejnížší uvedenou mírou korekce. Není důvod pro závěr, že by v důsledku údajného nesprávného nastavení kvalifikačního předpokladu došlo k odrazení dodavatelů od účasti v zadávacím řízení, či byla uzavřena smlouva s nesprávným dodavatelem. Neměla tak být ukládána sankce ve výši 25 % poskytnuté dotace, ale měla být zohledněna nižší závažnost údajného porušení a v důsledku toho uložena sankce v maximální výši 5 %, jak odpovídá výsledkům auditu Evropské komise. Podmínky poskytnutí dotace rozhodnutí MŽP stanoví v čl. C odst. 10, že nesplnění povinnosti uvedené v oddílu B v bodu 3) písm. g), bude postiženo tak, že procento odvodu z celkové částky poskytnuté dotace bude odpovídat procentnímu podílu částky postihu uplatněného

příslušným orgánem Evropských společenství vůči ČR. Pokud Evropská komise shledala jako odůvodněnou korekci pouze 5 %, měl by být uplatněn pouze postih ve výši 5 %.

31. I pokud by bylo správné aplikovat § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, je odvod ve výši 25 % poskytnuté dotace neproporcionální a neodpovídá okolnostem daného případu. Úvahy žalovaného a správce daně ve zprávě o daňové kontrole nejsou dostatečné a přezkoumatelné. Správce daně uvedl, že při stanovení výše sankce proti sobě na jedné straně postavil nepřipustné stanovení kvalifikačních předpokladů a na straně druhé zohlednil skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce. Pokud by správce daně skutečně tyto skutečnosti zohlednil a vzal v úvahu i objektivní důvody, které žalobce vedly k nastavení předmětných výběrových kritérií, a zabýval by se nezbytností těchto kritérií pro danou zakázku, nestanovil by odvod ve výši 25 %. Žalovaný se s argumentací žalobce nevypořádal přezkoumatelným způsobem. Závěr, že se jedná o spodní hranici procentního rozpětí v příloze pokynu č. GFR-D-27 v článku I. bod 10 je účelový, nerespektuje skutečné znění pokynu, který v předmětném ustanovení připouští možnost snížení odvodu až na 5 % poskytnuté dotace. Žalobce dále poukázal na ustanovení čl. III. odst. 2, které požaduje, aby správce daně zohlednil zejména rozsahu porušení rozpočtové kázně, jeho povahu a závažnost a dopad na naplnění účelu a zohlednil všechny zjištěné okolnosti týkající se zjištěného porušení. Dle článku III. odst. 5 je potřeba, aby správce daně výši odvodu řádně odůvodnil, tyto zásady nebyly respektovány.
32. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud obě rozhodnutí žalovaného i jim předcházející platební výměry správce daně zrušil a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

33. V písemném vyjádření k žalobám žalovaný shodně uvedl, že nesdílí názor žalobce na nezákonnost rozšíření daňové kontroly. Pokud měl správce daně na základě skutečností zjištěných z dokladů předložených žalobcem takové množství informací, které mu rozšíření kontroly umožňovalo, nic rozšíření předmětu kontroly nebránilo.
34. Účelovým označil žalovaný námitku žalobce, že se odmítnul zabývat námitkami ve vztahu k vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Žalovaný odůvodnil, proč se správce daně nezabýval druhým vyjádřením žalobce ke kontrolnímu zjištění. Pokud správce daně v druhém seznámení s kontrolním zjištěním uvedl, že zjištění týkající se výběrového řízení na stavební práce a výběrového řízení na služby nezměnila výsledek kontrolního zjištění, nemohl přihlídnout k námitkám žalobce a zohlednit je, s výjimkou úpravy výše odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu s principem proporcionality. Aplikace zásady *in dubio mitius* je v dané věci nepřipadná, neboť orgány státní správy mohou činit pouze to, co jim zákon umožňuje.
35. K námitce týkající se neprovedení důkazů žalovaný uvedl, že je na správci daně, aby posoudil závažnost jednotlivých důkazních prostředků, přičemž není povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené žalobcem. Žalovaný citoval část rozhodnutí, kde se danou otázkou zabýval s tím, že výsledek kontrolního zjištění včetně výše zjištěného porušení rozpočtové kázně se nezměnil, došlo pouze ke změně výše odvodu za porušení rozpočtové kázně ze 100 % na 25 % z výše porušení rozpočtové kázně a správce daně nemohl přihlížet k vyjádření 2 dle § 88 odst. 3 daňového řádu.

36. Žalovaný se námitkou týkající se toho, že správce daně vycházel z nesprávného rozhodnutí o poskytnutí dotace, vypořádal na str. 12 až 13 napadeného rozhodnutí. Zde připustil, že zpočátku neměl správce daně k dispozici správnou verzi podmínek rozhodnutí a v protokolu o zahájení daňové kontroly uvedl nesprávné datum vydání rozhodnutí. Vzniklou situaci popsal správce daně již ve zprávě o daňové kontrole. Podle žalovaného žalobce zavádějícím způsobem ztotožňuje rozhodnutí MŽP a Podmínky a dovozuje, že správce daně vycházel z nesprávného rozhodnutí o poskytnutí dotace, což je účelovým argumentem, který nemá vliv na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného.
37. Žalovaný trval na tom, že stanovení kvalifikačních předpokladů tak, jak bylo žalobci vytýkáno, bylo nad rámec § 56 odst. 3 písm. a) a 56 odst. 2 písm. a) zákona o veřejných zakázkách. Došlo tak k nedodržení zásady zákazu diskriminace, byl porušen § 6 zákona o veřejných zakázkách a následným výdejem dotace dodavateli vybranému v nesprávně provedeném výběrovém řízení došlo k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech.
38. Žalovaný je o závažnosti předmětného postupu žalobce přesvědčen. Nebyl-li dodržen stanovený postup podle principu zákona o veřejných zakázkách, nemohly být naplněny základní zásady zadávání veřejných zakázek. Žalovaným bylo prokázáno, že žalobce nebyl legitimován k takovému postupu, který by odůvodňoval jeho požadavek u potenciálních uchazečů na zkušenosti s dozorováním projektů spolufinancovaných z EU či z mezinárodních zdrojů. V tomto směru žalobce neunesl důkazní břemeno.
39. K odkazu žalobce, že Evropská komise některé argumenty řídicího orgánu SFŽP uznala a snížila navrhovanou finanční opravu na 5 %, žalovaný citoval napadená rozhodnutí. Trval na tom, že v daném případě nenastala situace, že by poskytovatel stanovil snížený odvod ve smyslu § 14 odst. 5 zákona o rozpočtových pravidlech.
40. Při stanovení výše odvodu správce daně vycházel z § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, podle něhož odvod za porušení rozpočtové kázně činí v ostatních případech, tj. kde poskytovatel nestanovil nižší odvod, částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. Odvod ve výši 25 % z částky dotace použité na financování předmětné veřejné zakázky představuje spodní hranici procentního rozpětí dle přílohy pokynu č. GŘ-D-27 v článku I. bod 10) z důvodu nedodržení zásady zákazu diskriminace při zadávání veřejných zakázek. Odvod za porušení rozpočtové kázně tak činil nejvyšší možnou výši, v jaké mohl být za zjištěné porušení rozpočtové kázně vyměřen.
41. Žalovaný navrhoval, aby soud žaloby zamítnul a žalobci nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Replika žalobce

42. Žalovaný podle žalobce nereagoval na jeho námitky, že dokazování a hodnocení bylo ukončeno dříve, než mohl být žalobce s rozšířením předmětu daňové kontroly seznámen a mohl na něj reagovat.
43. V žalobě žalobce vedl obsáhlou argumentaci, podle které nelze separovat od kontrolního zjištění jako celku jeho důsledky, tedy stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně. Nelze přijmout argumentaci žalovaného, že stanovení odvodu není součástí výsledku kontrolního zjištění. Žalovaný ponechal neodůvodněný postup podle § 88 odst. 3 daňového řádu, kdy se správce daně odmítnul zabývat vyjádřením 2. Ve vztahu k námitce opomenutých důkazů pak žalovaný nic nového neuvedl.

44. Žalobce setrval na názoru, že stanovení předmětných kvalifikačních předpokladů nevybočovalo z právní úpravy platné v předmětném období. Žalovaný neodůvodnil správní uvážení, na základě kterého dospěl k závěru, že předmětné kvalifikační předpoklady byly stanoveny diskriminačním způsobem s ohledem na specifičnost celého projektu a z toho vyplývající technologickou a odbornou náročnost a s tím související nebezpečí a rizika. Žalobce trval na tom, že v době zadávání obou předmětných zakázek byly maximální limity referencí předkládaných za účelem prokázání splnění technických a kvalifikačních předpokladů stanoveny pouze ve výkladové a rozhodovací praxi ÚOHS, potažmo správních soudů, tyto limity nebyly překročeny.
45. Nad rámec argumentace v žalobách žalobce doplnil, že v případě výběrového řízení na stavební práce se jednalo o technologicky náročnou zakázku, toho času na území ČR ojedinělou. Náročnost projektu byla popsána v mnoha zpracovaných rizikových studiích, s tím koresponduje náročnost inženýrských služeb, které byly předmětem veřejné zakázky zadané na základě výběrového řízení na služby. Likvidace vysoce kontaminovaných materiálů a zajištění, že nedojde k jejich pronikání do okolí, vytvořily z této veřejné zakázky speciální, velmi technologický složitý předmět plnění, kde v rámci realizace předmětu plnění bylo vedle likvidace vysoce kontaminovaných materiálů třeba řešit i otázku ochrany okolní přírody. Technologické náročnosti samotných stavebních prací musela odpovídat i kvalifikace správce stavby vybíraného ve výběrovém řízení na služby. Tyto požadavky byly kvantifikovány mimo jiné i požadovanou hodnotou realizovaných předešlých významných zakázek. Skutečnosti zachycující technologickou náročnost projektu jsou uvedeny v dokumentech Analýza rizika staré ekologické části areálu chemické úpravy MAPE Mydlovary, Analýza rizika staré ekologické zátěže odkaliště K IV/D Mydlovary, Komplexní analýza rizika areálu a odkališť s. p. DIAMO u Mydlovar včetně širšího okolí, které žalobce označil jako důkaz. Žalobce doplnil, že při stanovení kvalifikačního předpokladu, podle kterého uchazeč musel vykonávat za poslední 3 roky funkci správce stavby minimálně na dvou projektech spolufinancovaných ze zdrojů EU v minimální hodnotě 500 mil. Kč, bylo vycházeno ze Závazných pokynů, podle nichž byl správce stavby požadován u projektů s celkovými investičními náklady nad 300 mil. Kč. Z tohoto důvodu byl dán požadavek na takového správce stavby, který má zkušenosti se stavbou s náklady ve výši cca 50 % předpokládaných nákladů dané sanace. S celkovou hodnotou cca 1 mld. Kč bylo kalkulováno v rámci projektové přípravy výběrového řízení na stavební práce, kde bylo počítáno s předpokládanými náklady na likvidaci ve výši 851,4 mil. Kč při možnosti využití navýšení nákladů v souladu s § 23 odst. 7 zákona o veřejných zakázkách o 20 %, což bylo při takto složité a rizikové akci možné předpokládat. Způsobitelné náklady na celou akci tedy byly předpokládány ve výši cca 870 mil. Kč, předpokládané náklady s vícepracemi činily 1 044 mil. Kč, z tohoto důvodu nebyl předmětný kvalifikační předpoklad nepřiměřeným, natož diskriminujícím.
46. K argumentaci žalovaného, že předmětný odvod ve výši 25 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky činí nejnižší možnou výši, v jaké mohl být odvod vyměřen, žalobce uvedl, že se jedná o neúplnou argumentaci, neboť článek I. odst. 10 přílohy Pokynu č. GFŘ-D-27 uvádí, že tento odvod může být snížen až na 5 %. V tomto směru žalobce odkazoval na návrh Evropské komise na finanční opravu ve výši právě 5 %. V ostatních bodech žalobce odkázal na žaloby, na kterých setrval.

V. Posouzení věci krajským soudem

47. Napadená rozhodnutí a řízení jejich vydání předcházející přezkoumal krajský soud v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s. s tím, že přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.
48. Předmětem soudního přezkumu jsou rozhodnutí žalovaného ve spojení s platebními výměry správce daně ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně.
49. Z § 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění účinném v době porušení rozpočtové kázně, tj. do 29. 12. 2011, vyplývá, že porušením rozpočtové kázně je neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem; neoprávněným použitím poskytnutých peněžních prostředků se rozumí jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity. Každé porušení dotačních podmínek, které není v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeno jako méně závažné, zakládá porušení rozpočtové kázně dle citovaných ustanovení (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, publ. ve Sb. NSS 3854/2019, rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné též na www.nssoud.cz)
50. Podle § 44a odst. 3 písm. a) a d) zákona o rozpočtových pravidlech je fyzická osoba nebo právnická osoba jiná než stát, která porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. b), povinna provést prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu, resp. do Národního fondu v závislosti na tom, odkud jí byly peněžní prostředky poskytnuty.

V. a) rozšíření daňové kontroly

51. V projednávaném případě bylo správcem daně o odvodu peněžních prostředků rozhodnuto na základě výsledků daňové kontroly. První žalobní bod se týkal rozšíření předmětu daňové kontroly a seznámení s výsledky kontrolního zjištění bezprostředně poté. Podle § 85 odst. 3 daňového řádu prověřuje správce daně předmět daňové kontroly ve vymezeném rozsahu. Dle uvedeného ustanovení lze rozsah daňové kontroly v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení.
52. Mezi účastníky není sporu o tom, že správce daně rozšířil dne 16. 10. 2014 předmět daňové kontroly a téhož dne žalobce seznámil s výsledky kontrolního zjištění, které se týkaly i rozšířeného předmětu daňové kontroly.
53. Popsaný postup správce daně nepředstavoval zkrácení procesních práv žalobce tvrzeným způsobem. Z protokolu o zahájení daňové kontroly vyplývá, že daňová kontrola byla zahájena k ověření, zda nebyla porušena rozpočtová kázeň při použití peněžních prostředků ze státního rozpočtu a Evropského fondu regionálního rozvoje na veřejnou zakázku sanace a rekultivace, a to z podnětu MŽP. Proto bylo při zahájení daňové kontroly v předmětu jednání zmiňováno rozhodnutí MŽP, které tvořilo přílohu podnětu. Výhradně na základě žalobcem předložených dokladů správce daně zjistil, že k úhradě předmětné veřejné zakázky byly použity také prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu

na základě rozhodnutí MPO (viz již v rozhodnutí MŽP zmiňované jiné vlastní zdroje účastníka), proto bylo třeba předmět kontroly rozšířit také o rozhodnutí MPO. Správce daně měl na základě žalobcem poskytnutých dokladů dostatek informací pro rozšíření předmětu kontroly i pro bezprostřední seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, ve kterém byla zapracována i rozhodnutí MPO. Zaměření daňové kontroly na dodržení konkrétní podmínky rozhodnutí o poskytnutí dotace týkající se stanovení kvalifikačních předpokladů v zadávací dokumentaci veřejné zakázky dotčeno nebylo, došlo jen k rozšíření daňové kontroly tak, aby byly pokryty oba zdroje poskytnutých peněžních prostředků na projekt sanace a rekultivace. Žalobce se mohl vyjadřovat k celému předmětu daňové kontroly v rámci své reakce na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a navrhopvat jeho doplnění a uplatnit důkazní návrhy, a to i ve vztahu k peněžním prostředkům poskytnutým podle předmětných rozhodnutí MPO. Ve shodě se žalovaným má soud za to, že postup správce daně byl v souladu s § 85 odst. 3 daňového řádu, zásada součinnosti nebyla porušena, nebylo zkráceno žalobcovo právo na spravedlivý proces. Soud podotýká, že se žalobce rozšíření daňové kontroly dne 16. 10. 2014 nebránil, nic nenamítal ani v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění téhož dne, ani dne 27. 5. 2015, ani ve svých písemných vyjádřeních, ani při projednání zprávy o daňové kontrole.

V. b) k vypořádání námitek ve druhém vyjádření žalobce k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění

54. Žalobce dále napadal způsob, jakým se správce daně vypořádal s písemným vyjádřením 2 ze dne 25. 6. 2015, kterým žalobce reagoval na, v pořadí druhé, seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, jež proběhlo dne 27. 5. 2015. Žalobce namítal porušení práv plynoucích mu z § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu.
55. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Dle odst. 3 poskytne správce daně na žádost daňového subjektu přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění.
56. K citovaným ustanovením Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019-59, v bodu [41], uvedl: „*Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že smyslem § 88 daňového řádu je umožnit daňovému subjektu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění. S výjimkou situací, kdy na základě vyjádření došlo ke změně v kontrolním zjištění, pak zákon s podáním vyjádření spojuje okamžik, po němž již daňový subjekt nemůže navrhopvat jeho další doplnění. Byť zákon hovoří o „výsledku kontrolního zjištění“, výklad respektující smysl tohoto ustanovení je takový, že nelze připustit opakované návrhy na doplnění ve vztahu k těm zjištěním, která i po vyjádření daňového subjektu zůstala nezměněna. Skutečnost, že na základě vyjádření daňového subjektu došlo k částečné změně kontrolního zjištění, neznamená, že by se daňový subjekt mohl opakovaně vyjadřovat i k těm částem kontrolního zjištění, které zůstaly nezměněny. Opačný přístup by byl v rozporu se smyslem tohoto ustanovení, jehož cílem je koncentrovat „procesní dialog“ probíhající v rámci daňové kontroly k určitému pevně určenému okamžiku a zamezit prodlužování daňové kontroly. Nejvyšší správní soud zde na okraj připomíná, že v dalších fázích řízení, tedy zejména v odvolacím řízení, může daňový subjekt uplatňovat námitky či důkazy, které mohou mít vliv na správné zjištění a stanovení daně, a správce daně se jimi musí zabývat.“*

57. Soud především musí částečně korigovat závěry žalovaného ohledně toho, co bylo třeba rozumět výsledkem kontrolního zjištění. Argumentace žalovaného nebyla zcela konzistentní, žalobce příhodně poukazoval na nedůslednost žalovaného, který tvrdil, že stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně není součástí kontrolního zjištění, pouze jeho důsledkem, současně však připustil, že právě výše odvodu je pro daňový subjekt tím hlavním výsledkem kontrolního zjištění a citoval závěr správce daně v příloze č. 1 na str. 16 druhého seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, že správce daně nemohl přihlédnout k námitkám daňového subjektu a zohlednit je, s výjimkou úpravy výše odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu s principem proporcionality vycházejícího z judikatury správních soudů. Přes tyto nepřesnosti dospěl žalovaný k závěrům, které reflektují smysl ustanovení § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu. Soud opakuje, že uvedené ustanovení zakotvuje procesní právo daňového subjektu (případně ve stanovené lhůtě) vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhopvat jeho doplnění, současně však obsahuje prvek koncentrace procesu daňové kontroly, který má zabránit opakovanému vyjádření daňového subjektu k těm výsledkům kontrolního zjištění, k nimž se již vyjádřil, navrhl jejich doplnění, ovšem správce daně na základě vyjádření daňového subjektu kontrolní zjištění nezměnil.
58. V souzeném případě má soud za rozhodující, že žalobce mohl realizovat své právo plynoucí mu z § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu a byl řádně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění správce daně. Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění proběhlo dne 16. 10. 2014. Žalobce byl seznámen s podstatou zjištění č. 1 a zjištění č. 2, tedy s tím, jaké kvalifikační předpoklady v rámci zadávacího řízení na stavební práce a na služby byly shledány nepřiměřenými, že správce daně shledal v jejich stanovení porušení pravidel pro zadávání veřejných zakázek ve smyslu § 6 zákona o veřejných zakázkách, že se jedná o porušení povinnosti dle části B bodu 3. písm. a) Podmínek, tedy porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, které bude dle části C bodu 8. Podmínek postiženo odvodem podle § 44a odst. 1 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, a to ve výši částky, v jaké byla rozpočtová kázeň porušena, celkem ve výši 550 531 464,97 Kč, tj. jde o 100 % odvod poskytnuté dotace.
59. K tomuto výsledku kontrolního zjištění se žalobce vyjádřil písemně vyjádřením ze dne 18. 11. 2014, v němž navrhoval provést dokazování auditu MŽP a zprávou o auditu mise Evropské komise. Z obsahu písemnosti seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, se kterým byl žalobce seznámen při ústním jednání dne 27. 5. 2015 (v pořadí druhé seznámení), lze seznat postoj správce daně k námitkám a důkazním návrhům, které žalobce do svého vyjádření 1 zahrnul. Ze závěru obsaženého v Příloze č. 1 protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění jednoznačně vyplývá závěr správce daně, že výsledek kontrolního zjištění se k námitkám žalobce nemění, s výjimkou úpravy výše odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu s principem proporcionality. Tomuto závěru předcházelo konstatování správce daně, že se upravuje výsledek kontrolního zjištění co do výše odvodu, který správce daně uložil podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech pouze ve výši 25 % z celkové výše dotace namísto ve výši 100 % (viz v podrobnostech konstatování žalovaného o změně metodiky při stanovení výše odvodu v závislosti na judikatuře správních soudů na str. 7 napadených rozhodnutí). Právě jen k tomuto dílčímu změněnému kontrolnímu zjištění, tedy změněné výši odvodu ve výši 25 % z celkové částky dotace a správnímu uvážení správce daně, na jehož základě byl odvod stanoven, se mohl žalobce ve lhůtě stanovené mu rozhodnutím ze dne 28. 5. 2015 vyjádřit a navrhopvat jeho doplnění. Ani skutečnost, že v rozhodnutí o stanovení lhůty

k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nebyl žalobce na tuto okolnost výslovně upozorněn, mu nezakládá legitimní očekávání vyjádřit se k těm kontrolním zjištěním, která po jeho vyjádření 1 zůstala správcem daně nezměněna, nad rámec ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu. Správce daně tedy nepochybil, pokud se již nezabýval pasážemi vyjádření 2 ze dne 25. 6. 2015 a důkazními návrhy, které se týkaly stanovení přiměřenosti kvalifikačních předpokladů stanovených v zadávacích řízeních na stavební práce i na služby, v nichž bylo shledáno porušení dotačních podmínek zakládající povinnost odvést poskytnuté prostředky zpět do státního rozpočtu, a auditů MŽP. Správný je tedy závěr žalovaného, že postup správce daně, jakým přistoupil k druhému vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění, nebyl v rozporu s § 88 odst. 3 daňového řádu. Opačný postup správce daně, kterého se dovolává žalobce, by znamenalo popření smyslu pravidel zakotvených v § 88 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu, které představují také určité časové ohraničení práva daňového subjektu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění. Nebylo na místě, aby se žalobce opakovaně vyjadřoval k těm dílčím výsledkům kontrolního zjištění, které zůstaly nezměněny. V souladu se shora citovaným závěrem Nejvyššího správního soudu mohl žalobce skutečnosti a návrhy obsažené ve vyjádření ze dne 25. 6. 2015 uvést v další fázi řízení, tedy v odvolacím řízení.

V. c) opomenuté důkazy

60. S předchozí námitkou úzce souvisí žalobní bod, v němž žalobce namítá opomenutí důkazů. Shora uvedená argumentace soudu dává odpověď na otázku, zda správce daně pochybil, pokud se již nezabýval důkazními návrhy žalobce obsaženými ve vyjádření 2. V tomto směru se soud plně ztotožňuje se závěry žalovaného uvedenými na str. 10 napadených rozhodnutí a v podrobnostech na ně odkazuje.
61. Není pravdou, že by žalobce všechny důkazy, které označuje jako opomenuté, předložil již v rámci svého vyjádření 1. Ve vyjádření 1 se žalobce dovolával pouze zpráv o auditech MŽP ze dne 28. 6. 2011 a 27. 3. 2012 a zprávy o auditu Evropské komise č. 2012/CZ/REGIO/J4/1114/1. S těmito zprávami se správce daně vypořádal v rámci druhého seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a znovu na str. 31 zprávy o daňové kontrole. Jeho postoj k závěrům těchto zpráv byl zřejmý – správce daně stručně řečeno vycházel z toho, že to jsou orgány finanční správy, které mají pravomoc samostatně posoudit dodržení dotačních podmínek a stanovit odvod za případné porušení rozpočtové kázně, závěry zpráv o auditech pro něj nebyly závazné. Hodnocením uvedených zpráv ze strany správce daně se k odvolacím námitkám žalovaný dostatečně zabýval a v napadených rozhodnutích je reflektoval. Žalovaný pak k těmto zprávám zaujal shodný názor, jak vyplývá z posledního odstavce na str. 10 a str. 11 napadených rozhodnutí. K hodnocení zpráv MŽP a také ke schválení zadávací dokumentace ze strany SFŽP ze dne 13. 8. 2008 (žalobcem označená žádost o schválení dokumentace k zadávacímu řízení a její kontrola ze strany SFŽP, vyjádření SFŽP k návrhu zprávy o auditu mise) se žalovaný znovu vrátil na str. 21 a 22 napadených rozhodnutí. Ve shodě se správcem daně vycházel z toho, že závěry zpráv o auditech MŽP i SFŽP pro něj nejsou závazné co do posouzení kvalifikačních předpokladů. Stejný postoj žalovaný zaujal také ke zprávě o auditu mise Evropské mise. Ani ze strany žalovaného tedy nelze hovořit o opomenutých důkazech. K vlastnímu hodnocení závěrů předmětných zpráv o auditech se pak soud vrátí v následujících částech odůvodnění.
62. Soud připouští, že žalovaný se výslovně nezabýval e-mailovou korespondencí žalobce se SFŽP ohledně ustanovení oddílu D bodu 8. Podmínek a přehledem přesunu zemních

materiálů při sanaci, přitom i těchto listin se žalobce v odvolání dovolával, ovšem pouze prostřednictvím svého obecného odkazu na důkazy označené ve vyjádření 2. Tento postup žalovaného hodnotí soud jen jako dílčí nedostatek odůvodnění napadených rozhodnutí, neboť postoj žalovaného k těmto podkladům z odůvodnění napadených rozhodnutí *implicitně* vyplývá. Ostatně žalobce ani konkrétně nenamítá, jaká skutková zjištění, jež by mohla mít vliv na samotné posouzení věci, měla být jednotlivými důkazy žalovaným prokázána, jeho žalobní argumentace se soustředí především na přístup orgánů finanční správy k závěrům zpráv o auditech. Ze závěrů žalovaného k odvolacím námitkám týkajícím se zaměření daňové kontroly na nesprávné, resp. neexistující rozhodnutí, kdy žalovaný přiznal pochybení správce daně citujícího podmínku uvedenou v oddílu D bod 8. nesprávné verze Podmínek, vyplývá, že žalovaný tvrzení žalobce v daném směru nijak nezpochybňoval, neměl tedy ani potřebu správcem daně nesporené skutečnosti (viz stanovisko správce daně na str. 47 zprávy o daňové kontrole) dále prokazovat. Totéž lze uvést k přehledu o přesunech zemních materiálů při sanaci odkaliště. Z argumentace žalovaného vyplývá, že vycházel z toho, že správce daně nenapadal stanovení minimální úrovně kvalifikačního předpokladu v případě výběrového řízení na stavební práce spočívajícího v požadavku na doložení realizace v posledních 5 letech minimálně 3 staveb, jejichž předmětem bylo provádět sanaci a rekultivaci každé za cenu bez DPH minimálně ve výši 150 mil. Kč či minimálně 3 staveb s přesunem zemních materiálů, každá z nich v objemu minimálně 500 mil. tun a minimálně 1 stavby s přesunem zemních materiálů v objemu minimálně 1 500 mil. tun. Pokud žalovaný ve shodě se správcem daně nezpochybňoval nastavení kvalifikačního předpokladu, v němž byla požadována zkušenost s přesunem zemního materiálu v minimálně stanovené úrovni, je z toho zřejmé, že ani v tomto směru nebylo třeba skutková zjištění správce daně doplňovat.

V. d) zaměření daňové kontroly na nesprávné, resp. neexistující rozhodnutí o poskytnutí dotace

63. Soud také neshledal důvodnou námitku, že daňová kontrola byla zaměřena na nesprávné, resp. neexistující rozhodnutí. Už správce daně ve zprávě o daňové kontrole na str. 47 a 48 přiznal pochybení spočívající v uvedení nesprávného data rozhodnutí MŽP v protokolu o zahájení daňové kontroly a pochybení spočívající v tom, že měl od MŽP k dispozici nesprávnou verzi Přílohy č. 1 – Podmínek rozhodnutí a tu správnou od MŽP obdržel až dne 5. 6. 2015, tedy poté, co mu odlišnou verzi Podmínek předložil žalobce při ústním jednání dne 27. 5. 2015. Také žalovaný uvedená pochybení správce daně připustil, ovšem zdůvodnil, proč se tato pochybení nedotkla práv žalobce a výsledků daňové kontroly a kontrolního zjištění ohledně porušení rozpočtové kázně a výše odvodu. A vysvětlil, čím byla pozdní reakce správce daně na žalobcovy námitky týkající se zmínky o části D Podmínek způsobena. Se závěry žalovaného se soud plně ztotožnil. Správce daně sice do protokolu o zahájení daňové kontroly uvedl nesprávné datum rozhodnutí MŽP, ovšem ostatními údaji o rozhodnutí (název projektu, ev. číslo ISPROFIN, registrační číslo projektu), bylo rozhodnutí MŽP, jehož podmínka týkající se stanovení kvalifikačních předpokladů zadávacího řízení pro veřejnou zakázku na daný projekt byla prověřována, dostatečně určité identifikováno tak, aby žalobci žádné pochybnosti o předmětu daňové kontroly nevznikly. Skutečnost, že správce daně měl v průběhu daňové kontroly od MŽP nesprávnou verzi Přílohy č. 1 rozhodnutí o poskytnutí dotace a tu správnou získal až dne 5. 6. 2015, neměla na výsledek kontrolního zjištění a zákonnost napadených rozhodnutí žádný vliv. Je třeba zdůraznit, že dle vymezeného předmětu byla daňová kontrola zaměřena na dodržení podmínky stanovení v části B bodu 3. písm. a) Přílohy č. 1, kterou

tvořily Podmínky poskytnutí dotace. Tato podmínka se týkala dodržování pravidel pro zadávání zakázek stanovených MŽP a též dodržování zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace, tedy zadání veřejné zakázky rovněž z pohledu dodržení pravidel stanovených v § 6 zákona o veřejných zakázkách, ve znění tehdy účinném. Jestliže tato podmínka byla obsažena ve shodném znění ve verzi Podmínek, které obdržel správce daně původně, i té správné verzi Podmínek, které byly nedílnou součástí rozhodnutí o poskytnutí dotace, nebylo potřeba na získání správné verze nijak procesně reagovat. Jak příhodně uvedl žalovaný, podstatné z pohledu výsledku kontrolního zjištění nepochybně bylo to, že správná verze Podmínek v části C bodu 8. obsahovala shodné pravidlo pro postih v případě porušení podmínky uvedené v části B bodu 3. písm. a) Podmínek, tj. odkaz na pravidla pro stanovení odvodu v Závazných pokynech zveřejněných na internetové stránce <http://www.opzp.cz> podle charakteru postižení. Pokud správce daně v písemnostech Seznámení 1 a Seznámení 2 s výsledkem kontrolního zjištění zmínil bod 8. části D Podmínek, který se týkal povinnosti příjemce dotace dodržovat platné právní předpisy s tím, že v případě jejich porušení hrozí postih dle zákona o rozpočtových pravidlech, a který ve správné verzi dokumentu nebyl zahrnut, nejednalo se o pochybení takové povahy, které by mohlo mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Povinnost dodržovat platné právní předpisy byla zmíněna rovněž ve správné verzi Podmínek, přičemž za jejich nedodržení hrozí příjemci dotace postih podle zákona o rozpočtových pravidlech. Na závěr soud dodává, že nelze plně ztotožňovat samotné rozhodnutí o poskytnutí dotace a Podmínky, které tvořily jeho přílohu, jak to činí žalobce. Na druhou stranu tvoří podmínky, za nichž je dotace poskytnuta, právní rámec veřejnoprávního vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem dotace a nelze je od rozhodnutí o poskytnutí dotace oddělit. S ohledem na shora uvedené však nelze konstatovat, že by správce daně zaměřil daňovou kontrolu na neexistující rozhodnutí, či zkoumal dodržení takové podmínky poskytnuté dotace, která nebyla uvedena, resp. byla uvedena v jiném rozhodnutí.

V. e) přiměřenost kvalifikačních předpokladů

64. Žalobce dále nesouhlasil s posouzením kvalifikačních předpokladů v rámci zadávacích řízení k veřejným zakázkám. Soud stručně připomíná, že orgány finanční správy žalobci vytýkaly, že v zadávací dokumentaci na výběrové řízení na stavební práce na projektu sanace a rekultivace požadoval splnění kvalifikačního předpokladu, podle něhož uchazeč musel prokázat, že zrealizoval za posledních 5 let „...*minimálně jednu stavbu, jejímž předmětem bylo provádění sanací a rekultivací za cenu bez DPH ve výši minimálně 1 000 000 000 Kč*...“. Tento kvalifikační předpoklad vyhodnotily jako zjevně nepřiměřený vůči předpokládané hodnotě zakázky, která činila jen 560 mil. Kč bez DPH, stanovený nad rámec § 56 odst. 3 písm. a) zákona o veřejných zakázkách. U výběrového řízení na služby – výběrové řízení na správce stavby projektu sanace a rekultivace – orgány finanční správy zhodnotily kvalifikační předpoklad, podle něhož uchazeč musel prokázat, že „...*v posledních 3 letech vykonával funkci správce stavby minimálně ve dvou projektech spolufinancovaných ze zdrojů EU (PHARE, ISPA, SAPARD, Fond soudružnosti, Strukturální fondy – ERDF, EAGGF, ESF, FIFG) nebo z mezinárodních zdrojů (např. Norské fondy, Světová banka – program životního prostředí GEF, apod.) v min. hodnotě 500 mil. Kč každý a v současné době vykonává funkci správce stavby minimálně na jednom projektu spolufinancovaném ze zdrojů EU (PHARE, ISPA, Fond soudružnosti) v min. hodnotě 300 mil. Kč*“, jako nesouvisející s předmětem zakázky, a tedy stanovený nad rámec § 56 odst. 2 písm. a) zákona o veřejných zakázkách. Nastavením nepřiměřených kvalifikačních

předpokladů došlo v obou případech k nedodržení zásady zákazu diskriminace, tedy porušení § 6 zákona o veřejných zakázkách, a následným výdejem dotace dodavateli vybranému v nesprávně provedeném výběrovém řízení k porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech.

65. Podle § 6 zákona o veřejných zakázkách, ve znění účinném ke dni zahájení zadávacích řízení, tj. ve znění účinném do 31. 12. 2012, je zadavatel povinen při postupu podle tohoto zákona dodržovat zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace.
66. Ustanovení § 50 zákona o veřejných zakázkách upravuje rozsah kvalifikace, stanoví, že kvalifikaci splní dodavatel, který prokáže splnění kvalifikačních předpokladů, jejichž nastavení je upraveno v dalších ustanovení zákona. Odst. 3 uvedeného ustanovení limituje zadavatele veřejné zakázky tak, že je povinen omezit rozsah požadované kvalifikace pouze na informace a doklady bezprostředně související s předmětem zakázky. Ustanovení § 56 zákona o veřejných zakázkách se vztahuje k technickým kvalifikačním předpokladům, jejichž nastavení má zajistit, že si zadavatel vybere dodavatele, který je pro plnění veřejné zakázky vybaven potřebnou zkušeností a dostatečným technickým a personálním zázemím. Výčet možností, jak může veřejný zadavatel požadovat prokázání splnění technických kvalifikačních předpokladů, je taxativní. Možnosti, kterými může veřejný zadavatel splnění technických kvalifikačních předpokladů vyžadovat a nastavit, se liší v závislosti na předmětu veřejné zakázky. Podle § 56 odst. 2 písm. a) zákona o veřejných zakázkách, ve znění účinném do 14. 9. 2010, platilo, že k prokázání splnění technických kvalifikačních předpokladů dodavatele pro plnění veřejné zakázky na služby může veřejný zadavatel požadovat seznam významných služeb poskytnutých dodavatelem v posledních 3 letech s uvedením jejich rozsahu a doby poskytnutí. Obdobně pro plnění veřejné zakázky na stavební práce mohl veřejný zadavatel k prokázání technických kvalifikačních předpokladů podle § 56 odst. 3 písm. c) zákona o veřejných zakázkách požadovat seznam stavebních prací provedených dodavatelem za posledních 5 let a osvědčení objednatelů o řádném plnění nejvýznamnějších z těchto stavebních prací; tato osvědčení musela zahrnovat cenu, dobu a místo provádění stavebních prací a obsahovat údaj o tom, zda byly tyto stavební práce provedeny řádně a odborně. Podle § 56 odst. 7 písm. a) zákona o veřejných zakázkách je ve vztahu k technickým kvalifikačním předpokladům veřejný zadavatel povinen v oznámení či výzvě o zahájení zadávacího řízení a) stanovit rozsah požadovaných informací a dokladů, b) uvést způsob prokázání splnění těchto kvalifikačních předpokladů a c) vymežit minimální úroveň těchto kvalifikačních předpokladů, odpovídající druhu, rozsahu a složitosti předmětu plnění veřejné zakázky. Pokud by veřejný zadavatel stanovil minimální požadavky významné dodávky tak, že by byly disproporční k aspektům dodávky, která je předmětem plnění veřejné zakázky a prostřednictvím níž by bezdůvodně diskriminoval dodavatele, kteří by jinak byli schopni řádně plnit předmět zakázky, jednalo by se o porušení obecné zásady zakotvené v § 50 odst. 3 zákona.
67. K citované právní úpravě soud uvádí, že v době zadávání předmětných veřejných zakázek neobsahovala právní úprava jakoukoli výslovnou limitaci technických kvalifikačních předpokladů co do předpokládané hodnoty zakázky. Jak správně konstatoval žalovaný, správce daně však v žádném případě neaplikoval shora citovaná ustanovení způsobem, který by počítal s nastavením nějakého maximálního požadavku na technické kvalifikační předpoklady. Posouzení technických kvalifikačních předpokladů vycházelo z právního rámce, jehož se dovolává i žalobce. Podstatou sporu mezi účastníky je tak vlastní posouzení

shora uvedených technických kvalifikačních předpokladů jako přiměřených nebo naopak nepřiměřených, tj. takových, které již s definovaným předmětem veřejné zakázky nesouvisí nebo s ním nesouvisí bezprostředně, resp. excesivních, jasně vybočujících z oprávněných potřeb dané zakázky (srov. zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2008, č. j. 1 Afs 20/2008-152; ze dne 9. 7. 2009, č. j. 9 Afs 87/2008-81).

68. Soud považuje závěr správce daně a žalovaného, že žalobce neprokázal oprávněnost požadavku na technický kvalifikační předpoklad pro dodavatele stavebních prací na předmětný projekt, spočívající v realizaci za posledních 5 let minimálně jedné stavby s předmětem provádění sanací a rekultivací za cenu bez DPH ve výši minimálně 1 mld. Kč, za správný, dostatečně odůvodněný. Rovněž soud má za to, že požadavek na předchozí zkušenost se stavbou sanace a rekultivace v hodnotě minimálně 1 mld. Kč bez DPH zjevně vybočuje z potřeb zakázky na předmětný projekt, a to právě vzhledem k předpokládané hodnotě veřejné zakázky ve výši 560 mil. Kč bez DPH. Odůvodnění spočívající v tom, že žalobce po uchazečích požadoval prokázat zkušenost se stavbou sanace a rekultivace prakticky v dvojnásobné výši oproti předpokládané hodnotě veřejné zakázky, je relevantní a dostatečně výstižné.
69. Zdůvodnění žalobce, který opakovaně poukazoval na rozsah a složitost zakázky, krátkou dobu pro realizaci, velký podíl zemních prací, atd., dostatečně vyvrací argument správce daně a žalovaného, že žalobce požadoval splnění několika dalších náročných kvalifikačních předpokladů. Skutečně nelze pominout, že žalobce po dodavateli stavebních prací na projekt sanace a rekultivace požadoval prokázat realizaci nejméně 3 staveb, jejichž předmětem bylo provádění sanací a rekultivací, každá za cenu bez DPH ve výši minimálně 150 mil. Kč, dále realizaci minimálně 3 staveb s přesunem zemních materiálů, každá z nich v objemu minimálně 500 000 tun, a dále minimálně 1 stavby s přesunem zemních materiálů v objemu minimálně 1 500 000 tun. Je tedy zřejmé, že žalobce se stanovením dalších technických kvalifikačních předpokladů, které byly orgány finanční správy vzhledem k charakteru a rozsahu projektu hodnoceny jako přiměřené, snažil zajistit, aby mezi uchazeči byly subjekty, které budou schopné realizovat právě daný druh stavebních prací, a to včetně žalobcem předpokládaného přesunu značného objemu zemního materiálu v požadovaném termínu.
70. Podle názoru soudu se žalovaný odkazem na stanovení jiného vhodného kvalifikačního předpokladu dostatečně vypořádal i s námitkami, v nichž žalobce poukazoval na potřebu vybrat uchazeče s dostatečným ekonomickým a technologickým zázemím. Vhodným kvalifikačním předpokladem, který zajišťuje výběr ekonomicky silného subjektu, je mj. právě výše obrátu, který reflektuje schopnost dodavatele uskutečnit určitý objem obchodních případů v daném období. Ostatně i žalobce takto postupoval, když současně s řadou náročných technických kvalifikačních předpokladů požadoval splnit i stanovené ekonomické kvalifikační předpoklady ve smyslu § 55 odst. 1 písm. a), b) a c) zákona o veřejných zakázkách. Je pravdou, že hodnota referenční zakázky vystihuje nejen ekonomickou způsobilost uchazeče, ale také způsobilost technickou, ovšem žalobcem požadovaná výše dosahující téměř dvojnásobku předpokládané hodnoty veřejné zakázky zjevně z oprávněných potřeb dané zakázky vybočuje.
71. Skutečnost, zda si zadávací dokumentaci na veřejnou zakázku vyzvedlo 21 uchazečů, či jen 18, nemá z hlediska učinění závěru o porušení § 6 zákona o veřejných zakázkách žádný vliv. Žalovaný také příhodně argumentoval tím, že podání nabídky pouze 2 konsorcií nelze označit jako dostatek uchazečů, a dále poukázal na závěry správce daně na str. 28

zprávy o daňové kontrole, kde správce daně dovodil, že výrazný pokles zájmu uchazečů o veřejnou zakázku mělo nepochybně restriktivní nastavení kvalifikačních předpokladů. S tímto hodnocením se soud plně ztotožňuje. Je totiž zjevné, že žalobcem nastavený požadavek předchází realizace minimálně 1 stavby sanace a rekultivace s předmětem plnění ve výši 1 mld. bez DPH znemožňuje uchazečům, kteří by byli schopni stavební práce na projektu sanace a rekultivace v předpokládané hodnotě 560 mil. Kč bez DPH zabezpečit, úspěšně se o veřejnou zakázku ucházet. V této souvislosti lze také uvést, že zadávací dokumentace byla sice zpoplatněna 50 000 Kč bez DPH, čehož se žalobce před správními orgány dovolával, ovšem uchazeči, kteří si ji vyzvedli, nebyli s minimální úrovní technických kvalifikačních předpokladů seznámeni. Žalobce totiž v oznámení o zakázce zveřejněném v příslušném informačním systému veřejných zakázek minimální úroveň technických kvalifikačních předpokladů neuvedl, oznámení v tomto směru odkazovalo na zadávací dokumentaci. Žalovaný pak svoje hodnocení nezaložil pouze na arbitrární úvaze, ale stručně poukázal na to, že podle dostupných informací bylo před rokem 2008 v ČR uskutečněno naprosté minimum zakázek s požadovaným předmětem plnění v rozsahu 1 mld. Kč.

72. Také soud hodnotí žalobcem uváděné skutečnosti ve Vyjádření 1 jako víceméně obecné, které neodůvodňují požadovanou zkušenost s referenční zakázkou stavby sanace a rekultivace v hodnotě minimálně 1 mld. bez DPH. Soud nijak nezlehčuje rozsah a složitost daného projektu sanace a rekultivace, potřebu dokončit jej ve stanoveném termínu, potřebu realizovat velký podíl zemních prací značného objemu v zimních a jarních měsících, hrozbu ekologické havárie v případě nikoli včasné a bezproblémové realizace prací. Nicméně ve shodě s žalovaným upozorňuje na to, že žalobce vskutku nepředložil žádné důkazy, které by se tvrzených skutečností jmenovitě dotýkaly a především prokazovaly souvislost mezi uváděnými skutečnostmi a posuzovaným technickým kvalifikačním předpokladem za situace, kdy žalobce stanovil celou řadu dalších náročných kvalifikačních předpokladů, jak žalovaný zdůraznil. Rovněž s ohledem na tento fakt bylo vyhodnocení daného technického kvalifikačního předpokladu jako zjevně nepřiměřeného správné.
73. Pokud žalobce až v replice k vyjádřením žalovaného uvádí, jak sám přiznává nad rámec dosud uvedeného, některé podrobnosti ohledně projektu (obsah konkrétních látek v kontaminovaných materiálech, kterých se týkala likvidace, konkrétní chemické prvky, jejichž koncentrace měla být snížena, cílový příkon záření Gama, atd., otázky ochrany okolní přírody a její podrobnější popis – viz zejména str. 5 replik), je třeba zdůraznit, že nic žalobci nebránilo, aby tyto konkrétní okolnosti uvedl již na počátku řízení před správcem daně tak, aby se jimi mohl správce daně a následně žalovaný zabývat. Ve shodě s tím, co konstatoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole a posléze žalovaný v napadených rozhodnutích ke skutečnostem žalobcem zmíněným v obecnější poloze, musí soud uvést i k těmto konkrétněji uvedeným skutečnostem. Tedy, že soud mezi nimi a technickým kvalifikačním předpokladem realizace stavby sanace a rekultivace s předmětem plnění ve výši minimálně 1 mld. Kč bez DPH nevidí souvislost, a to za situace, kdy žalobce stanovil další náročné ekonomické kvalifikační předpoklady a řadu jiných technických kvalifikačních předpokladů souvisejících s charakterem a rozsahem veřejné zakázky na daný projekt. Soud v tomto směru odkazuje nejen na stanovený technický kvalifikační předpoklad realizace nejméně 3 staveb, jejichž předmětem bylo provádění sanací a rekultivací, každá za cenu bez DPH ve výši minimálně 150 mil. Kč, dále minimálně 3 staveb s přesunem zemních materiálů, každá z nich v objemu minimálně

500 000 tun, a dále minimálně 1 stavbu s přesunem zemních materiálů v objemu minimálně 1 500 000 tun, který byl správcem daně a žalovaným akceptován jako oprávněný. Ale také další technické kvalifikační předpoklady stanovené dle § 56 odst. 3 písm. a) zákona o veřejných zakázkách, které měly vztah k charakteru plánovaných stavebních prací – zkušenost s rekultivací odkaliště po hornické činnosti v objemu v minimálním objemu 500 000 m³ sanačních a rekultivačních prací, zkušenosti se stavbami těsnění skládek nebo odkaliště o stanovené minimální rozloze včetně biologické nebo lesotechnické rekultivaci opět se stanoveným minimálním objemem stavebních prací 500 000 m³. Stranou nelze ponechat ani žalobcovy požadavky dané ve smyslu § 56 odst. 3 písm. c) [např. požadavek na zajištění minimálně 1 osoby s osvědčením o autorizaci v oboru stavby vodního hospodářství a krajinného inženýrství, dále v oboru geotechnika, k činnostem prováděným hornickým způsobem, k vykonávání činností zvláště důležitých z hlediska radiační ochrany], písm. e) [průměrný roční přehled zaměstnanců či jiných osob podílejících se na plnění zakázek obdobného charakteru za poslední 3 roky, s tím že průběrný počet těchto osob neklesl pod 700] a rovněž dle § 56 odst. 5 zákona o veřejných zakázkách (doklad o registraci v systému řízení a auditu z hlediska ochrany životního prostředí nebo certifikát řízení z hlediska ochrany životního prostředí), které bezprostředně souvisí se zdůrazňovaným charakterem a rozsahem daného projektu, zejména též s otázkou ochrany přírody a krajiny. Pro vypořádání žalobního bodu týkajícího se přiměřenosti daného technického kvalifikačního předpokladu tak soud neshledal potřebu doplnit dokazování dalšími analýzami rizik staré ekologické zátěže areálu, jehož se sanace a rekultivace týkala.

74. Pokud žalobce v závěru repliky argumentuje tím, že dle dokumentu Zásobník – analýza projektových možností – příprava na možnosti čerpání prostředků z Evropských fondů v programovacím období 2007 – 2013 a jeho přílohy č. 1 z roku 2006, bylo v rámci přípravy projektu kalkulováno s celkovou hodnotou cca 1 mld. Kč, a to při využití možnosti navýšení nákladů v souladu s § 23 odst. 7 zákona o veřejných zakázkách o 20 %, lze odkázat na závěry správce daně na str. 28 zprávy o daňové kontrole, kde se správce daně s otázkou vyšší hodnoty zakázky v důsledku víceprací vypořádal. Správce daně zdůraznil, že s vícepracemi nelze předem počítat, jsou novou zakázkou s tím, že základním předpokladem pro možnost postupu dle § 23 odst. 7 zákona o veřejných zakázkách je nepředvídatelnost víceprací. Žalobce nemůže s úspěchem nastavení technického kvalifikačního předpokladu spočívajícího v hodnotě referenční stavební zakázky sanace a rekultivace s předmětem 1 mld. Kč bez DPH odůvodnit tím, že vlastně od počátku počítal nikoli s hodnotou projektu ve výši 560 mil. Kč bez DPH, ale v podstatě s její hodnotou dvojnásobnou. Pro nadbytečnost proto soud nedoplnil dokazování shora zmíněnou analýzou. Lze uzavřít, že žalobce přiměřenost stanoveného technického kvalifikačního předpokladu neprokázal.
75. Ve vztahu k výběrovému řízení na správce stavby projektu sanace a rekultivace založili správce daně a žalovaný závěr o nepřiměřenosti shora uvedeného technického kvalifikačního předpokladu na tom, že uchazeč musel prokázat výkon funkce správce stavby spolufinancované z demonstrativně uvedených zdrojů EU či mezinárodních zdrojů, což nesouviselo s předmětem veřejné zakázky, kterým byl výkon správce stavby.
76. Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že správce stavby zabezpečuje odborné, efektivní a ekonomické provádění stavebních prací jejich kontrolou dle schválené projektové dokumentace, a to v návaznosti na uzavřenou smlouvu o dílu, obchodní podmínky a požadavky uvedené ve stavebním povolení, a dovodil, že tato odborná činnost

nesouvisí se zdroji poskytnutých finančních prostředků, které použije příjemce dotace na úhradu faktur vybranému dodavateli za provedení veřejné zakázky. Zdůraznil dále plnou odpovědnost příjemce dotace za použití poskytnuté dotace a uzavřel, že požadavek zkušeností správce stavby s dozorováním projektů spolufinancovaných z EU či mezinárodních zdrojů znemožnil podat nabídku potenciálním zájemcům, kteří tuto praxi neměli, ale jinak by byli schopni veřejnou zakázku realizovat.

77. Uvedené závěry žalovaného plně odpovídají závěrům, k nimž ve skutkově obdobném případě dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 12. 2019, č. j. 4 Afs 294/2019-47. V označeném rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval posouzením obdobně nastaveného technického kvalifikačního předpokladu v zadávací dokumentaci na výběrové řízení na správce stavby v rozsahu podmínek FIDIC, přičemž požadavek na správce stavby shodně vyplýval z implementačního dokumentu OPŽP pro projekty přesahující 300 mil. Kč. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem v bodu [37] konstatoval, že: *„Stěžovatel dále namítl, že při zadávání veřejné zakázky nepochybil s ohledem na existenci značných rozdílů mezi čerpáním dotací z fondů EU a dotací v intencích orgánů ČR a všeobecně známou skutečností složitosti otázek s čerpáním z fondů EU. K této námitce Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že stěžovatel ani příkladmo nespecifikoval, v čem konkrétně tato vyšší administrativní náročnost konkrétně spočívá. Přílehlavý je rovněž poukaz krajského soudu na skutečnost, že ve výčtu povinností mandátáře (správce stavby), obsažených v mandátní smlouvě, se nenachází povinnosti vyžadující zkušenost s fondy EU, které by nemohl řádně plnit jiný dodavatel. Nejvyšší správní soud tak má stejně jako krajský soud za to, že nelze dovodit, že by administraci projektu (stavby) nedokázal realizovat subjekt, který má zkušenosti s rozsáhlými projekty, byť nefinancovanými z fondů EU. Z ničeho nevyplývá, že předmětná zakázka je natolik specifická, že by její úspěšná realizace závisela na zkušenosti dodavatele s projekty financovanými z fondů EU.“*
78. Žalobce v souzeném případě argumentoval rovněž obecně, poukazoval na specifické požadavky na způsob kontroly a řízení dokumentace staveb financovaných z EU. Také podle zdejšího soudu obecně namítaná vyšší administrativní náročnost projektu spolufinancovaného z evropských fondů nemůže sama o sobě odůvodnit předmětný technický kvalifikační předpoklad. Žalobce konkrétně nepoukázal na žádnou specifickou povinnost správce stavby u daného projektu, kterou by řádně nezvládl plnit i jiný dodavatel, který má zkušenosti správce stavby s rozsáhlými projekty, které nebyly financovány z fondů EU či mezinárodních zdrojů (viz požadavek na zkušenosti správce stavby se stavbami o stanovené minimální hodnotě, na který sám žalobce v replice poukázal). Ani sám soud v uzavřené Smlouvě na provedení služeb správce stavby pro daný projekt nenalezl povinnosti, které by výslovně vyžadovaly zkušenosti se spolufinancováním projektu právě z fondů EU či mezinárodních zdrojů takové povahy, které by úspěšně nemohl splnit i jiný dodavatel, který předchozí zkušenosti správce stavby u projektu takto spolufinancovaného nedisponuje.
79. Soud nerozporuje žalobcovo tvrzení, že správce stavby je institutem užívaným právě u staveb podporovaných ze zdrojů EU či u jiných velkých projektů podporovaných z mezinárodních zdrojů. Nicméně tato okolnost nemůže podle soudu odůvodnit uzavření okruhu potenciálních správců stavby, kteří by mohli tuto činnost u projektů spolufinancovaných z daného operačního programu vykonávat. Soud dodává, že požadavek na zkušenost s projekty financovanými ze zdrojů EU přímo z podmínek OPŽP nevyplývá. Pakliže implementační dokument OPŽP stanovil jako podmínku správce

stavby v rozsahu doporučeném příslušnou knihou FIDIC u projektů s celkovými přímými realizačními výdaji nad 300 mil. Kč, neznamená to bez dalšího, že takovou činnost může vykonávat pouze subjekt takovou zkušeností již disponující. Pokud žalobce navrhol, aby soud provedl důkaz implementačním dokumentem OPŽP pro dané období, soud návrhu nevyhověl, neboť neshledal potřebu tvrzení žalobce prokazovat. Žalovaný žalobcovo tvrzení nezpochybňoval, soudu je tvrzená skutečnost také známa z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu.

80. Byť žalovaný ve zkratce činnost správce stavby shrnul pod obecný pojem stavební dozor, je zřejmé, že nemínil pouze běžný technický dozor nad prováděním stavby [viz § 2 odst. 1 písm. g) zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), a jeho navazující ustanovení předpokládající stavební dozor zejména u staveb prováděných svépomocí], neboť hovořil o odborném, efektivním a ekonomickém provádění stavebních prací a jejich kontrole nejen podle projektové dokumentace, ale také v souladu se smlouvou o dílo a dalšími obchodními podmínkami.
81. Stanovený technický kvalifikační předpoklad nelze odůvodnit ani povinností právnické osoby, resp. členů statutárních orgánů zajistit výkon činnosti spadající do výkonu funkce osobou, která má potřebné znalosti, jak žalobce činil odkazem na závěry civilní a trestní judikatury Nejvyššího správního soudu. V tomto směru soud souhlasí se žalovaným, že pokud neměl žalobce sám zkušenosti s obdobnými projekty spolufinancovanými z EU, měl si přítomnost takové osoby, pokud to považoval za nezbytné, zajistit jiným způsobem než stanovením technického kvalifikačního předpokladu, který bezprostředně nesouvisel s předmětem dané veřejné zakázky. Obdobně se ke snaze zajistit nejvhodnějšího dodavatele na službu správce stavby vyjádřil Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku, v němž vyjádřil pochopení pro snahu zadavatele veřejné zakázky vybrat kvalifikovaného dodavatele, jednoznačně ale dovedl, že prakticky shodný technický kvalifikační předpoklad ve svém důsledku vede k porušení zákazu diskriminace, neboť nepřipustně zúžil okruh potenciálních uchazečů plnících kvalifikační předpoklady.
82. Žalobce ve vztahu k výběrovému řízení na správce stavby v replikách poukazoval na technologickou náročnost stavebních prací na projektu. Ani tyto okolnosti nemohou podle názoru soudu posouzení věci zvrátit. Technologická náročnost projektu neodůvodňuje požadavek, aby měl správce stavby zkušenosti se stavbou spolufinancovanou z finančních zdrojů, které žalobce určil. Jak již bylo řečeno, pouze tato okolnost byla hodnocena jako požadavek nesouvisející s předmětem zakázky, žalobci nebylo vytýkáno stanovení technických kvalifikačních předpokladů co do zkušeností s výkonem činnosti správce stavby u staveb s určitým minimálním plněním.
83. Pokud má žalobce závěr o nepřiměřenosti nastavených technických kvalifikačních předpokladů v obou případech za vyvrácené audity provedenými MŽP a rovněž stanoviskem SFŽP, musí soud přisvědčit správci daně a žalovanému, že závěry auditů nebyly pro orgány finanční správy závazné. Zmíněné listiny neprokazovaly, že žalobce veškeré kvalifikační předpoklady stanovil správně, nikoli diskriminačně. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 281/2016-86, mj. uvedl: „Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu jsou orgány rozhodující o odvodu za porušení rozpočtové kázně v řízení podle daňového řádu zcela nezávislé na výsledcích kontrol vedených podle jiných právních předpisů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. 10 As 10/2014-43, a ze dne 25. 2. 2016, č. 7 Afs 13/2016-25) a jsou oprávněny si samy posoudit otázku dodržování povinností podle zákona o veřejných zakázkách.“ A jak žalovaný příhodně

uvedl, žalobce ponechává stranou opačné závěry auditu Evropské komise, které, pokud jde o nastavení kvalifikačních předpokladů v zadávací dokumentaci, hovoří v jeho neprospěch.

84. Soud tedy uzavírá, že vyhodnocení předmětných technických kvalifikačních předpokladů jako nepřiměřených, skrytě diskriminačních, a tedy porušujících zákaz diskriminace ve smyslu § 6 zákona o veřejných zakázkách, bylo ze strany správce daně a žalovaného v obou případech správné.

V. f) nezákonnost, nepřiměřenost odvodu

85. Soud se dále zabýval namítanou nezákonností stanovení odvodu podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, namísto dle § 44a odst. 4 písm. b) tohoto zákona. Nejprve je třeba uvést, že příjemci dotace má být odvod za porušení rozpočtové kázně stanoven podle zákona o rozpočtových pravidlech ve znění účinném v době, v níž došlo k poskytnutí dotace, resp. kdy došlo k porušení rozpočtové kázně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2018, č. j. 2 Afs 366/2017-33, body [32] – [34]; ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 172/2018-40, bod [32]). Správce daně a žalovaný tedy správně vycházeli ze zákona o rozpočtových pravidlech ve znění účinném do 29. 12. 2011 (viz správcem daně uvedené znění zákona o rozpočtových pravidlech v platebních výměrech a závěry o době porušení rozpočtové kázně ve zprávě o daňové kontrole). Žalobce se v rozporu se shora označenou judikaturou dovolává znění § 44a odst. 4 zákona o rozpočtových pravidlech ve znění účinném od 30. 12. 2011.

86. Podle § 44a odst. 3 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění účinném do 29. 12. 2011, odvod za porušení rozpočtové kázně činí

b) v případě neoprávněného použití prostředků dotace obsahující prostředky od Evropské unie, v rozhodnutí o níž byly uvedeny jedna nebo více částek procent (§ 14 odst. 6), toto procento z celkové částky dotace v každém jednotlivém případě uvedeném v rozhodnutí; při neoprávněném použití prostředků dotace, kterým je nesplnění více podmínek, z nichž u každé je v rozhodnutí uvedena procentní částka, nebo kterým je více nesplnění podmínek, z nichž u každého je v rozhodnutí uvedena procentní částka, se procentní částky sčítají, avšak odvod za porušení rozpočtové kázně nemůže být vyšší než částka dotace vyplacená ke dni porušení rozpočtové kázně,

c) v ostatních případech částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň.

87. Výkladem shora cit. ustanovení se zabýval Nejvyšší správní soud v již jednou zmiňovaném rozsudku ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 172/2018-40. V bodu [27] uvedl: „V případě porušení ve smyslu písm. b) je tedy odvod sankcí, jejíž výše je předem předvídatelně stanovena v podobě procenta z celkové částky dotace u vedeného v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Naopak v případě porušení ve smyslu písm. c) jde o absolutní částku odpovídající částce, v níž byla porušena rozpočtová kázeň.“ I v takovém případě je třeba při stanovení výše odvodu vycházet ze zásady přiměřenosti, tedy rozumného vztahu mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výši za ně předepsaného odvodu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, publ. ve Sb. NSS 3854/2019). Zda měl být odvod za porušení rozpočtové kázně stanoven dle § 44a odst. 4 písm. b) či dle písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech tedy záviselo na tom, jestli bylo nesplnění povinnosti uvedené v části B bodu 3. písm. a) Podmínek (tj. porušení zákazu diskriminace při zadání veřejné zakázky) postiženo procentem z celkové částky poskytnuté dotace či nikoli. Podle části C bodu 8. Podmínek má být nesplnění povinnosti dle části B bodu 3. písm. a)

postiženo procentem odvodu z celkové částky poskytnuté dotace, přičemž výčet porušení a odpovídající procento odvodu jsou stanoveny v Závazných pokynech zveřejněných na internetové stránce <http://opzp.cz>.

88. Soud dává za pravdu žalovanému, že pro stanovení výše odvodu za nedodržení podmínky stanovené v části B bodu 3. písm. a) ve spojení s částí C bod 8. Podmínek je rozhodné znění Závazných pokynů v době vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace, tj. ve verzi ke dni 2. 4. 2009. Soud vychází ze zásady, že pro stanovení odvodu je rozhodný právní rámec, včetně výše odvodu stanoveného v Závazných pokynech, na něž Podmínky odkazují, v době poskytnutí dotace. Soud zdůrazňuje, že v případě odvodu za porušení rozpočtové kázně se nejedná o sankci, jak nesprávně uvádí žalobce, není zde žádný důvod aplikovat pozdější, pro žalobce příznivější verzi Závazných pokynů. Smyslem odvodu za porušení rozpočtové kázně je navrátit do státního rozpočtu zpět poskytnuté peněžní prostředky, které nebyly využity k určenému účelu nebo nebyly čerpány v souladu se stanovenými podmínkami. Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku 21. 5. 2018, č. j. 2 Afs 366/2017-33, v bodu [33], příjemce dotace přijímá určité dobrodíní ze strany státu, jako protiváhu tohoto dobrodíní pak musí akceptovat podmínky poskytnutí dotace. A to nepochybně včetně podmínek pro stavení výše odvodu. Je třeba odmítnout argumentaci žalobce, že rozhodná je procentní výše odvodu za porušení dané podmínky stanovená v pozdější verzi Závazných pokynů, účinných v době rozhodování správce daně, resp. žalovaného, tj. od 25. 3. 2016. Žalobcem citované judikaturní závěry nejsou pro posuzovanou otázku případné. Závěr, že rozhodující je stav (myšleno stanovení podmínek poskytovatelem dotace) v době rozhodování správce daně, byl učiněn ve vztahu k porušení rozpočtové kázně, a to v situaci, kdy poskytovatel dotace vyšel příjemci dotace vstříc a dodatky smlouvy, resp. rozhodnutí o poskytnutí dotace změnil termíny pro realizaci dokončení projektu. Z uvedených důvodů nepovažoval soud za potřebné doplnit dokazování Závaznými pokyny účinnými od 25. 3. 2016.
89. Podle Závazných pokynů ve verzi platné ke dni 2. 4. 2009, jejichž rozhodná část byla součástí spisového materiálu, konkrétně bodu 4.9, činí postihy za porušení pravidel při zadávání veřejných zakázek uvedené procento části dotace, poskytnuté ve vazbě na příslušnou smlouvu o dílo. Procentní výše odvodu z hodnoty zakázky byla uvedena v tabulce porušení pravidel a odpovídajícího procenta odvodu. Správce daně a žalovaný však správně zohlednili, že v úvodním textu bodu 4.9 Závazných pokynů poskytovatel výslovně vyloučil procentní postihy z částky dotace stanovené v tabulce u veřejných zakázek zadávaných v zadávacím řízení podle druhé části zákona o veřejných zakázkách. Tedy v části C bodu 8. Podmínek sice poskytovatel hovořil o procentu odvodu, kterým bude podle charakteru postiženo porušení povinnosti, ovšem současně v Závazných pokynech odvod procentem vyloučil pro porušení povinností při zadávání veřejných zakázek podle druhé části zákona o veřejných zakázkách, podle něhož byly dotčené veřejné zakázky žalobcem zadávány. Jinými slovy pro takové nedodržení povinností nestanovil poskytovatel ve smyslu § 14 odst. 5 zákona o rozpočtových pravidlech nižší odvod za porušení rozpočtové kázně. Správce daně tedy správně o odvodu za porušení rozpočtové kázně rozhodl podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech.
90. Jak již soud zmínil, i v případě stanovení odvodu podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění účinném do 29. 12. 2011, v částce, ve které byla porušena rozpočtová kázeň, byl správce daně povinen odvod stanovit v souladu s principem proporcionality, tedy přiměřeně k závažnosti porušení rozpočtové kázně a

výši za ně předepsaného odvodu, s přihlédnutím ke všem podstatným okolnostem konkrétního případu porušení rozpočtové kázně (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33).

91. Správce daně stanovil 25 % odvod z celkové částky poskytnuté dotace ve vazbě na příslušnou veřejnou zakázku. Výši odvodu odůvodnil v obou případech tak, že došlo k nepřipustnému stanovení kvalifikačního předpokladu způsobem, který uzavíral jiným potenciálním uchazečům možnost podat nabídku, a ve prospěch žalobce zejména zohlednil, že projekt byl realizován, jeho účel splněn, a při zadávání veřejných zakázek nebylo zjištěno jiné porušení pravidel. Ze zprávy o daňové kontrole přitom vyplývá, že závěry auditů MŽP, které ve stanovení kvalifikačních předpokladů neshledaly porušení zákazu diskriminace, a auditu mise Evropské komise č. X, jež požadovala korekci nejprve 10 %, pak 5 % dotace, správce daně odmítnul vzít v potaz, neboť jediné orgány finanční správy jsou kompetentní učinit závěr o porušení rozpočtové kázně a stanovit výši odvodu. Odvolací námitky týkající se přiměřenosti výše odvodu, včetně odkazu na výši finanční opravy 5 % z dotace podle závěrů Evropské komise, žalovaný odmítnul. Správní uvážení správce daně žalovaný aproboval, doplnil, že odvod ve výši 25 % z celkové částky dotace představuje spodní hranici procentního rozpětí stanoveného v příloze Pokynu č. GFŘ-D-27, čl. I bod 10), a správce daně uložil nejnížší možnou výši odvodu za porušení rozpočtové kázně, v jaké mohl být odvod za zjištěné porušení rozpočtové kázně vyměřen. Nepřihlédnutí k závěrům auditu Evropské komise, který nakonec požadoval 5 % finanční opravu z poskytnuté dotace, bylo podle žalovaného v pořádku, poskytovatel totiž nestanovil ve smyslu § 14 odst. 5 zákona o rozpočtových pravidlech nižší odvod, a námitka nepřiměřenosti odvodu není i s odkazem na Pokyn č. GFŘ-D-27 důvodná.
92. Soud souhlasí s orgány finanční správy, že jsou to právě správce daně a žalovaný, kdo je oprávněn posoudit, zda došlo k porušení rozpočtové kázně a stanovit za ně odvod a o jeho výši podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění účinném do 29. 12. 2011, uvážit v souladu s principem proporcionality. A že závěry MŽP jako poskytovatele dotace, ani auditu Evropské komise nejsou pro ně závazné (např. již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 281/2016-86). Žalobci ovšem musí dát soud za pravdu, že se žalovaný s jeho argumenty týkajícími se dodržení zásady proporcionality stanoveného odvodu právě s ohledem na výši finanční opravy 10 %, resp. poté 5 % ve zprávě o auditu mise Evropské komise č. X, nevypořádal dostatečným způsobem. Žalovaný totiž přiměřenost odvodu ve výši 25 % z celkové částky poskytnuté dotace opřel o výši odvodu dle čl. I bodu 10) přílohy Pokynu č. X a tuto výši označil jako nejnížší možnou. Žalovaný však zcela pominul, že zmíněné ustanovení pokynu, který sice není závazným právním předpisem, ale jeho přijetím a postupem dle něj vytvořily orgány finanční správy závaznou správní praxi (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, publ. ve Sb. NSS 605/2005), umožňuje snížení odvodu stanoveného v rozpětí 25 % – 50 % až na 5 %. Za situace, kdy se žalobce dovolával jako přiměřeného nižšího odvodu, a to ve výši 5 %, k němuž v souvislosti s vytýkaným stanovením kvalifikačních předpokladů dospěl audit mise Evropské komise (který byl nadto přílohou k podnětu MŽP na prověření porušení rozpočtové kázně), bylo podle názoru soudu třeba, aby se žalovaný danou námitkou pečlivě zabýval a v souladu s čl. III bodu 5. zmíněného pokynu dostatečně odůvodnil, jaké konkrétní okolnosti případu vedou orgány finanční správy k odlišnému stanovení 25 % odvodu za porušení pravidel při zadávání veřejných zakázek. Z napadených rozhodnutí

rovněž nevyplývá, jak se žalovaný vypořádal s argumentací žalobce, že nebyly dostatečně zohledněny okolnosti, které jej ke stanovení kvalifikačních předkladů v dané podobě vedly, včetně toho, že správcem daně nebylo zdůvodněno, že by v důsledku nesprávného nastavení kvalifikačního předpokladu došlo k odrazení dodavatelů od účasti v zadávacím řízení, či byla uzavřena smlouva s nesprávným dodavatelem. Tato pochybení měla za následek částečnou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

VI. Závěr a náklady řízení

93. Soud tedy považuje napadená rozhodnutí žalovaného za částečně vadná, a proto je podle § 78 odst. 1 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil a věc vrátil v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. k dalšímu řízení žalovanému, který je vysloveným právním názorem dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán. V dalším řízení bude povinností žalovaného znovu se zabývat otázkou přiměřenosti výše odvodu podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, a to v intencích shora uvedených.
94. O žalobách soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 s. ř. s.
95. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, 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. Ve věci měl úspěch žalobce, soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení.
96. Ve věci měl úspěch žalobce, soud mu proto proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce byl v řízení před soudem zastoupen advokátkou, náleží mu tedy náhrada nákladů spojených se zastoupením. Tyto náklady, a to v obou spojených věcech, spočívají v odměně advokátky za zastupování ve výši 3 x 3 100 Kč za 3 úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a repliky [§ 1 odst. 1, § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a v paušální náhradě hotových výdajů advokáta ve výši 3 x 300 Kč za 3 úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 10 200 Kč. Soud tak přiznal žalobci náhradu nákladů připadajících na jeho zastoupení v obou spojených věcech ve výši 20 400 Kč a dále v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. částku 4 284 odpovídající DPH ve výši 21 %, celkem 24 684 Kč. Dále žalobci náleží náhrada za zaplacený soudní poplatek za podání dvou žalob ve výši celkem 6 000 Kč. Celkem tedy přiznal soud žalobci na náhradu nákladů řízení částku 30 684 Kč a žalovanému uložil, aby tuto částku zaplatil k rukám advokátky žalobce v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje

se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 16. duben 2020

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu