



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobkyně: **Techmania Science Center o. p. s.**, IČ 26396645, U Planetária 2969/1, 301 00 Plzeň,
zastoupené JUDr. Karlem Vodičkou, LL. M., advokátem, Kyjevská 1228/77, 326 00 Plzeň,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 4. 2017, čj. 17172/17/5000-10470-702394, a čj. 17173/17/5000-10470-702394,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „prvoinstanční správce daně“) ze dne 5. 4. 2016, čj. 571710/16/2300-31471-402485 (dále jen „platební výměr I“), byl

žalobkyni vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 58 317 Kč. Odvolání žalobkyně bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 4. 2017, čj. 17172/17/5000-10470-702394 (dále jen „napadené rozhodnutí I“) zamítnuto a platební výměr I byl potvrzen.

2. Rozhodnutím prvoinstančního správce daně ze dne 5. 4. 2016, čj. 571711/16/2300-31471-402485 (dále jen „platební výměr II“), byl žalobkyni vyměřen odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 330 455 Kč. Odvolání žalobkyně bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 4. 2017, čj. 17173/17/5000-10470-702394 (dále jen „napadené rozhodnutí II“) zamítnuto a platební výměr II byl potvrzen.
3. Žalobkyně se žalobou ze dne 12. 6. 2017, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, domáhala zrušení napadených rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.
4. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, jsou upraveny zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
5. Dotační problematika byla upravena zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“).
6. Postupy při zadávání veřejných zakázek byly v rozhodné době upraveny zákonem č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“).

[II] Žaloba

7. Žalobkyně připomněla, že jí byla na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 0159/09/04 ze dne 13. 12. 2011, ve znění následných dodatků, poskytnuta dotace v rámci Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace (dále též „OP VaVpI“) na realizaci projektu „Techmania Science center“. Žalobní argumentace byla rozdělena do tří okruhů.

Dodávka expozice Nové trendy v osobní dopravě

8. Žalobkyně potvrdila, že v případě jejího postupu při zadání veřejné zakázky „Dodávka expozice Nové trendy v osobní dopravě“ došlo z její strany k pochybení, které spočívalo v tom, že v oznámení o zakázce, které bylo uveřejněno ve Věstníku veřejných zakázek, byla stanovena lhůta pro podání nabídek do 5. 5. 2014 v 9:00 hod., zatímco v zadávací dokumentaci, která byla uveřejněna na internetových stránkách zadavatele, byla stanovena lhůta pro podání nabídek do 19. 5. 2014 v 9:00 hod.
9. Žalovaný i správce daně vyhodnotili toto pochybení jako natolik závažné, že podle jejich názoru odůvodňuje uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Postupem správce daně byl žalobkyni uložen snížený odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 25 % z částky 1 169 245 Kč, tj. ve výši 292 311,25 Kč. Tento postup byl napadenými rozhodnutími potvrzen.

NEZOHLEDNĚNÍ ZÁSADY PROPORCIONALITY

10. Žalobkyně se neztotožnila se závěry správních orgánů, neboť své pochybení považovala za pochybení administrativní povahy, které nemohlo mít vliv na výběr nejvhodnější nabídky. Tímto pochybením nemohlo být žádným způsobem ohroženo naplnění účelu

dotace.

11. Při rozhodování o odvodech za porušení rozpočtové kázně je na místě aplikovat zásadu proporcionality, na což správní orgány při svém rozhodování rezignovaly. Dle žalobkyně se s ohledem na charakter posuzovaného pochybení v tomto případě vůbec nejedná o neoprávněné použití peněžních prostředků ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech, neboť nelze klást automaticky rovnítko mezi zjištěné pochybení a porušení rozpočtové kázně (jak činí žalovaný). Žalovaný proto nedostál své úloze v souladu se zásadou proporcionality uvážit význam zjištěného pochybení ve vztahu k dosažení či nedosažení účelu poskytnuté dotace. Zjištěné pochybení nemohlo mít v tomto případě žádný vliv na dosažení účelu dotace, a tudíž se nemůže jednat o kvalifikované porušení rozpočtové kázně, které by zakládalo důvod pro sankční odvod. Byť tedy došlo v posuzovaném případě k administrativnímu pochybení, nemohlo toto pochybení znamenat neoprávněné použití finančních prostředků ve smyslu rozpočtových pravidel.
12. V tomto smyslu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 1/2008, kde kasační soud (dále též „NSS“) mj. uvedl: *„Sankční odvod je třeba vždy spojovat jen s neoprávněným nakládáním s finančními prostředky státu a jeho uložení nemůže být postaveno na ryze formalistickém přístupu, bez ohledu na skutečný stav věci.“* K podobnému závěru dospěl NSS rovněž v rozsudku sp. zn. 4 As 117/2014, v němž uvedl, že uložení sankčního odvodu nemůže být postaveno na ryze formalistickém přístupu bez ohledu na skutečný stav věci a vždy musí být zohledněno, zda k použití dotace došlo v rozporu s jejím účelem. Jinými slovy, příjemce dotace nemůže být povinen k sankčnímu odvodu při jakémkoliv nedodržení dotačních podmínek. Závěr, že ne každé porušení dotačních podmínek je rovněž porušením rozpočtové kázně, vyplývá rovněž z rozsudku NSS sp. zn. 9 As 122/2014.
13. Žalobkyně odmítla, že by její jednání bylo jakkoliv motivováno snahou dosáhnout jakékoliv netransparentnosti zadávacího řízení. Ze všech podkladů, které měly správní orgány k dispozici, jednoznačně vyplývá, že pokud jde o otázku případného zavinění žalobkyně, žalobkyně zjevně nejednala ve formě úmyslu, nýbrž jednala nedbalostně. Dle názoru žalobkyně neexistuje žádný racionální důvod, proč by měla mít důvod záměrně uvádět odlišné lhůty pro podání nabídek v rámci zadávacích podmínek, neboť v rozhodné době bylo v účinnosti pravidlo obsažené v § 84 odst. 1 písm. e) zákona o veřejných zakázkách, podle něhož byl zadavatel povinen zadávací řízení zrušit, pokud obdržel pouze jednu nabídku nebo po posouzení nabídek zbyla k hodnocení pouze jedna nabídka. Jinými slovy řečeno: v rozhodné době byli zadavatelé vystaveni riziku, že budou povinni zadávací řízení rušit jen z toho prostého důvodu, že neobdrží alespoň dvě nabídky. Za této situace, kdy žalobkyně měla zájem na zadání předmětné zakázky, nelze předpokládat, že by měla jakýkoliv zájem na omezování soutěže potenciálních uchazečů.
14. Z uvedeného vyplývá, že administrativní pochybení žalobkyně bylo nedbalostního charakteru. Žalobkyně se s tedy napadeným rozhodnutím žalovaného neztotožňuje v posouzení otázky, zda intenzita jejího pochybení, které sama popisuje jako administrativní, byla natolik významná, že ospravedlňuje závěr o naplnění znaků porušení rozpočtové kázně.
15. Otázka hodnocení jednoznačnosti či nejednoznačnosti zadávacích podmínek je vždy otázkou subjektivní a není tedy výjimkou, že kontrolní orgány, které *ex post* dozírají na průběh zadávacího řízení, spatřují nejasnost v něčem, co nikomu v průběhu zadávacího řízení nejasné nepřipadalo. S ohledem na značnou administrativní náročnost celého

procesu veřejného zadávání v režimu zákona o veřejných zakázkách se totiž nejednoznačnosti v zadávacích dokumentacích za účinnosti zákona o veřejných zakázkách běžně vyskytovaly, neboť to vyplývá z lidské přirozenosti. Lidé jsou tvorové chybující, byť zákonodárce v § 44 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách stanovil, že zadavatel odpovídá za správnost a úplnost zadávacích podmínek.

OVlivnění VÝběru NEJVhodnější Nabídky, Dosažení Účelu DOTACE

16. Žalobkyně tvrdila, že v posuzovaném případě nemohli existovat uchazeči, kteří by mohli být uvedením odlišné lhůty pro podávání nabídek znevýhodnění či odrazení od podání nabídky. Správní orgány dospěly k opačnému závěru, když dovozují, že v důsledku pochybení žalobkyně mohli z účasti na veřejné zakázce upustit ti uchazeči, kteří by se orientovali výlučně podle lhůty uvedené žalobkyní v oznámení o zakázce (kde byla chybně stanovena lhůta kratší).
17. Žalovaný dále tvrdila, že není vyloučena existence takových uchazečů, kteří již po pročetí oznámení o zakázce mohli mít za to, že lhůta pro podání nabídek již uplynula či uplyne v řádech několika dnů, a nenapadlo je tuto informaci kontrolovat či zkoumat v rámci zadávací dokumentace, která byla zveřejněna na internetových stránkách žalobkyně. Tento názor vychází z předpokladu, že se sice neví o žádném takovém uchazeči, avšak není možno vyloučit, že takový uchazeč existuje a že k jeho odrazení či znevýhodnění skutečně došlo a že by tedy byla bývala mohla být žalobkyni předložena nabídka výhodnější.
18. Žalobkyně považovala pátrání po takovémto „odrazeném uchazeči“ v tomto konkrétním případě za nadbytečný formalismus, neboť lze vážně pochybovat o tom, že by se jakýkoliv racionálně uvažující uchazeč o veřejnou zakázku orientoval pouze podle oznámení o zakázce. Uvedený formulář, tzv. oznámení o zakázce, má sice v zásadě zahrnovat zadávací podmínky v celé své šíři, v praxi tomu tak ovšem není, neboť tento formulář je pro potřeby běžné praxe ne zcela vhodný, pro velmi nízkou úroveň uživatelské srozumitelnosti a pro velmi nízkou úroveň uživatelské přívětivosti. V praxi tak při přípravě nabídky hrají hlavní roli zpravidla zadávací podmínky, které jsou zpravidla umístěny na profilu konkrétního zadavatele a které způsobem uživatelsky přístupným a srozumitelným poskytují uchazečům o veřejnou zakázku nezbytné informace pro přípravu jejich nabídky (na rozdíl od oznámení o zakázce, které je v tomto směru naprosto nepoužitelné).
19. S ohledem na aktuální rozvoj informačních technologií a zejm. nejrozumnějších vyhledávacích nástrojů považovala žalobkyně za vyloučené, aby vůbec existoval uchazeč, který by se v posuzované věci orientoval pouze podle oznámení o zakázce, neboť pouhé zadání názvu dané veřejné zakázky do internetového vyhledávače poskytlo uchazečům (a dodnes ostatně poskytuje) jednoznačný odkaz na zadávací podmínky, v nichž byla lhůta pro podávání nabídek stanovena správně. Bazírování na oznámení o zakázce považuje žalobkyně za projev formalismu, a to s ohledem na charakter administrativního pochybení, které spočívá v pouhém překliknutí.
20. Žalobkyně těmito tvrzeními nezlehčovala skutečnost, že k rozporu ve stanovení konce lhůty pro podávání nabídek v rámci zadávacích podmínek došlo, ale upozornila na, dle jejího názoru, neudržitelné závěry napadeného rozhodnutí, které sice vycházejí z obecných zásad transparentnosti a nediskriminace v rámci zadávacího řízení, ale které

ponechávají zcela stranou, že celá daňová kontrola se vede kvůli jednomu překliknutí žalobkyně, které spustilo lavinu úřední mašinerie (kromě úředníků finanční správy se touto administrativní chybou zabývali rovněž úředníci Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže a Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy). Potenciální škodní důsledky jednání považuje žalobkyně za zcela marginální ve srovnání s úsilím, které mu *ex post* věnuje veřejná správa.

21. Žalobkyně vycházela z (dle jeho názoru racionálního) předpokladu, že pokud by byla závažným způsobem narušena transparentnost zadávacího řízení, jistě by byl některý z uchazečů zadavatele na takovou netransparentnost upozornil. K ničemu takovému však v posuzované věci nedošlo. Žalobkyně měla za vyloučené, že by v důsledku jejího administrativního pochybení došlo k odrazení jakýchkoli potenciálních uchazečů (viz argumentace výše), a tudíž měla rovněž za vyloučené, aby byl jejím jednáním podstatně ovlivněn výběr nejvhodnější nabídky, resp. aby bylo jednáním žalobkyně ohroženo naplnění účelu dotace.
22. Za tohoto stavu pak žalobkyně pokládala závěr o porušení rozpočtové kázně za neudržitelný.
23. Dle žalobkyně bylo rovněž naprosto vyloučené, aby potenciální uchazeč, který by věděl o rozporu mezi oznámením o zakázce a zadávací dokumentací, nebyl schopen vyhodnotit, která lhůta pro podávání zakázek platí (pokud by takový potenciální uchazeč nebyl takové myšlenkové operace schopen, pak je otázka, zda je ochrana zájmů takového uchazeče dostatečným objektem, který má veřejné právo chránit). Takto ostatně uvažovali i dva uchazeči, kteří v předmětném zadávacím řízení žalobkyni podali nabídku a správně usoudili, že nabídky mají být podávány ve lhůtě, která byla uvedena v zadávací dokumentaci a nikoliv v oznámení o zakázce.
24. Kromě toho je třeba uvést, že délka lhůty pro podávání nabídek, ať už by platila kterákoliv její varianta, byla pro veřejnou zakázku malého rozsahu stanovena s ohledem na předmět veřejné zakázky naprosto dostačujícím způsobem. Rovněž proto lze pokládat za vyloučené, že by mohli existovat odrazení uchazeči. Je zřejmé, že rozdíl mezi jednotlivými lhůtami činil 14 dní, což jistě není marginální rozdíl. Avšak je třeba přihlédnout k celkové délce lhůty pro podávání nabídek, která vycházela ze lhůty uvedené v § 39 odst. 3 písm. a) bod 1. zákona o veřejných zakázkách, tj. ze lhůty 52 dnů. Žalobkyně nepochybovala o tom, že rozumný uchazeč o veřejnou zakázku malého rozsahu, u které jsou jinak běžné lhůty pro podávání nabídek 10 – 15 dnů, musí být tedy schopen připravit nabídku jak za 52 dnů, tak za 38 dnů.

K VÝŠI SANKČNÍHO ODVODU

25. I pokud by bylo pochybení žalobkyně přece jen ze strany soudu shledáno porušením rozpočtové kázně, pak se žalobkyně neztotožnila s odůvodněním uložení sníženého odvodu ve výši 25 % z částky dotace, neboť i v tomto ohledu žalobkyně shledala nedodržení zásady proporcionality.
26. Pokud by toto pochybení skutečně bylo porušením rozpočtové kázně, pak bylo možno uložit (jak uvádí žalovaný) snížený odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 10 – 25 % z částky dotace. I přes opakovanou argumentaci žalobkyně o nízké závažnosti předmětného pochybení byl žalobkyni uložen snížený odvod za porušení rozpočtové kázně, avšak v maximální možné výši, tj. ve výši 25 % z částky dotace.
27. Z argumentace správních orgánů vyplývá, že ze strany žalobkyně se jedná o tak závažné

pochybení, že si jinou alternativu ani nelze představit, neboť jak žalovaný uvádí, předmětné pochybení nelze považovat za méně závažné. Dle názoru žalovaného mohlo mít toto pochybení vliv na průběh veřejné zakázky, a proto nelze přistoupit ke stanovení nižší výměry sníženého odvodu. Tato argumentace je pro žalobkyni nesrozumitelná.

28. Žalobkyni není zřejmé, proč se žalovaný nedrží terminologie, kterou užívají rozpočtová pravidla, případně zákon o veřejných zakázkách. Žalobkyně se domnívala, že hledání takového pochybení je zcela nemožné, neboť vždy si lze představit *ex post* argumentaci, že příslušné pochybení mělo vliv na průběh veřejné zakázky, což však neznamená, že mohlo dojít k ohrožení účelu dotace či k ovlivnění výběru nejvhodnější nabídky. Žalobkyně se tedy domnívala, že argumentace žalovaného je v tomto směru zcela lichá a pouze zastírá naprostou rezignaci žalovaného i správce daně na hodnocení míry závažnosti zjištěného pochybení žalobkyně. V tomto smyslu žalobkyně odkázala na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 90/2012, kde soud mj. uvedl: „Nelze uplatnit odvod vůči příjemci dotace ve výši nezohledňující závažnost porušení rozpočtové kázně a případné ohrožení naplnění účelu poskytnuté dotace.“
29. Žalobkyně měla za to, že u předmětného pochybení je zcela jasná jeho administrativní povaha a rovněž zcela jasné je, že se jedná o pochybení neúmyslné, neboť toto pochybení bylo identifikováno až po skončení zadávacího řízení, a to ve fázi jeho *ex post* kontroly ze strany poskytovatele dotace (nikdo z účastníků zadávacího řízení si tohoto pochybení nevšiml). Za této situace pak žalobkyně nechápala, proč je pochybení takového charakteru automaticky klasifikováno jako nejzávažnější možné pochybení. Žalobkyně si v tomto smyslu celkem logicky klade otázku, zda je vůbec reálné, aby při takto nastavené laťce posuzování jednotlivých pochybení při administraci veřejných zakázek, byly ukládány snížené odvody za porušení rozpočtové kázně v jiné než v maximální možné výměře (tedy 25 % z částky dotace). Smysl procentuálního rozpětí sníženého odvodu by se tak zcela vytratil.

Dodávka a instalace inverzního planetária – dodatečné dodávky

30. Žalobkyně potvrdila, že postupem v jednacím řízení bez uveřejnění podle § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách zadala veřejnou zakázku s názvem „Dodávka a instalace inverzního planetária – dodatečné dodávky“, a to vítěznému uchazeči původní veřejné zakázky. Žalobkyně odůvodnila tento postup naplněním podmínek uvedených v § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách. Dodatečné dodávky spočívaly v dodávce zábradlí a ozvučení k původní unikátní dodávce tzv. inverzního planetária. Jedná se o systém projekce na kulovou plochu, jehož pomocí lze na kulovou plochu promítat vesmírná tělesa – např. Zemi, Měsíc, Slunce apod. a který je žalobkyní užíván pro edukační účely v rámci science centra, které provozuje. Dodávka inverzního planetária byla žalobkyní vysoutěžena v nadlimitním otevřeném řízení – vybraným uchazečem se stala společnost AV MEDIA, a.s., se sídlem Pražská 1335/63, Hostivař, 102 00 Praha 10, IČ: 48108375. Inverzní planetárium bylo dodávkou unikátní technologie, která až do té doby neměla v České republice obdoby. Teprve v průběhu plnění původní veřejné zakázky byla žalobkyně upozorněna na skutečnost, že kulová plocha, která tvoří hlavní část původní zakázky, je velmi křehká (je tvořena z uhlíkových vláken) a mohla by být nenávratně poškozena, pokud nebude zamezeno vzniku rizika kontaktu návštěvníků s projekční plochou. Jako nejvhodnější řešení se ukázala být instalace zábradlí. Bohužel, tento poznatek žalobkyně získala až při instalaci původní dodávky, neboť s inverzním planetáriem a s jeho instalací dosud žalobkyně zkušenost neměla, stejně jako nikdo jiný ve

střední Evropě.

31. Žalobkyně dovozovala naplnění podmínek § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách z provázanosti předmětu původní dodávky a dodávky navazující. Předmětem navazující dodávky byla mj. dodávka zábradlí (jedná se o svařovanou konstrukci), jehož dílčí součástí jsou však i ovládací panel a stupínek, které byly předmětem původní dodávky. Současné působení dvou dodavatelů bylo proto dle názoru žalobkyně vyloučeno, neboť část jedné svařené konstrukce by musel dodávat původní dodavatel, zatímco druhou část konstrukce by napojoval jiný dodavatel. Součástí dodatečné konstrukce zábradlí byla i nezbytná úprava elektroinstalace, kterou musel dle názoru žalobkyně zapojovat původní dodavatel, aby nedošlo k obtížně řešitelným technickým potížím.
32. Pokud se týká té části dodatečné dodávky, která představuje ozvučení, tak toto bylo nezbytné dodat v rámci dodatečné dodávky proto, že žalobkyně předpokládala, že ozvučení bude součástí původní dodávky, což však nebyl správný předpoklad. Projektor, který tvořily součást původní dodávky (pomocí těchto projektorů je promítán obraz na kulovou plochu), nebyly vybaveny reproduktory. Z tohoto důvodu bylo nutno v rámci dodatečné dodávky dodat kompatibilní ozvučení. Dalším důvodem, proč dle názoru žalobkyně nebylo možné dodatečné dodávky zadat v otevřené formě zadávacího řízení jinému dodavateli, byla skutečnost, že pokud by dodatečné dodávky realizoval jiný dodavatel, došlo by k zásahu do záruky za jakost, kterou žalobkyni v rámci původní veřejné zakázky poskytl dodavatel původní veřejné zakázky, společnost AV MEDIA, a.s. Žalobkyně by se tak vystavovala riziku, že dodavatel původní zakázky by odmítl svoji odpovědnost za záruční vady s poukazem na zásah třetí osoby do předmětu původní zakázky. Důvodem, proč se žalobkyně domnívala, že dodatečné dodávky mohl realizovat pouze původní dodavatel, je tedy jednak požadavek kompatibility (slučitelnosti) obou dodávek a jednak požadavek na zachování záruky za jakost původní dodávky.
33. Správní orgány shledaly v postupu žalobkyně pochybení spočívající v údajném nenaplnění podmínek uvedených v § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách. Konkrétně bylo postupu žalobkyně vytýkáno, že se nemělo jednat o dodávky, které jsou určeny jako částečná náhrada původní dodávky, nebo jako rozšíření stávajícího rozsahu dodávky. Podle názoru žalovaného prezentovaného v napadených rozhodnutích je z vymezení předmětu veřejné zakázky zřejmé, že se nejedná o částečnou náhradu původní nabídky ani o její rozšíření. Žalovaný v tomto postupu žalobkyně shledal porušení zásady rovného zacházení, a tedy porušení rozpočtové kázně. Postupem správce daně byl žalobkyni uložen snížený odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 25 % z částky 358 919 Kč, tj. ve výši 89 729,75 Kč. Tento postup byl napadenými rozhodnutími žalovaným potvrzen.
34. Žalobkyně namítala, že se správní orgány věcně nezabývaly hodnocením pojmů užitých v § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách, tj. hodnocením pojmů „náhrada původní dodávky“ (žalovaný v napadeném rozhodnutí chybně uvádí „náhrada původní nabídky“) a „rozšíření stávajícího rozsahu dodávky“ (žalovaný v napadeném rozhodnutí chybně uvádí „rozšíření původní nabídky“). Ve zprávě o daňové kontrole sice správce daně odkazuje na rozhodnutí Krajského soudu v Brně a ÚOHS, avšak tato rozhodnutí nepokládá žalobkyně za relevantní, neboť skutkové okolnosti těchto odkazovaných případů jsou zcela odlišné. Kromě toho je třeba uvést, že ÚOHS tento případ na základě podnětu poskytovatele dotace posuzoval, a nedospěl k závěru, že by v posuzovaném případě nedošlo k naplnění všech podmínek uvedených v § 23 odst. 5 písm. b) zákona o

veřejných zakázkách (viz dále).

35. Žalobkyně namítala, že správní orgány nechápou věcné a technické souvislosti původní veřejné zakázky a veřejné zakázky dodatečné, neboť jejich argumentace (vykazující rysy extrémního formalismu) je založena toliko na jazykovém izolování předmětu dodatečné veřejné zakázky (zábradlí a ozvučení) od původní veřejné zakázky. Technické souvislosti byly odborně vysvětleny ve znaleckém posudku Ing. J. K., CSc., kterým se však správní orgány věcně nezabývaly. Ze znaleckého posudku Ing. J. K., CSc. jsou přitom jasné podávány souvislosti původní a dodatečné veřejné zakázky, jakož i kumulativní splnění veškerých podmínek uvedených v § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách. Za této situace je více než zarážející, že správní orgány nezaložily svůj závěr na nenaplnění podmínek § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách na konkrétním posouzení skutkových okolností, tj. nijak konkrétně neodůvodnily, proč dle jejich názoru bylo možné zajistit kompatibilitu obou dodávek i neporušenost původní záruky za jakost i v případě, že by dodatečné dodávky žalobkyni dodal jiný dodavatel. Žalobkyně namítala, že podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V posuzovaném případě se dle názoru žalobkyně nepodařilo správcům daně výše uvedený důkazní prostředek (znalecký posudek) relevantně vyvrátit, neboť správní orgány daně nemají k dispozici žádné relevantní důkazní prostředky, které by tento důkazní prostředek předložený žalobkyní vyvracely.
36. Je zřejmé, že posouzení naplnění podmínek dle § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách záleží mimo jiné rovněž na míře porozumění osoby, která naplnění či nenaplnění těchto podmínek posuzuje, pokud jde o věcné souvislosti původní a dodatečné dodávky. Správní orgány zcela rezignovaly na pochopení těchto souvislostí, neboť pouze opakují svoji ryze formalistickou argumentaci.
37. Správce daně se alespoň na místě samém s oběma dodávkami seznámil. I přesto se však odmítl věcně podstatou problému zabývat a vystačil si s plochou a ryze formalistickou argumentací. Žalovaný, který není zjevně seznámen s předmětem původní ani dodatečné dodávky, natož aby s nimi byl seznámen prostřednictvím vlastních smyslů, formalistickou argumentaci správce daně zcela převzal, aniž k ní cokoliv vlastního přidal a aniž by uvedl jakýkoliv věcný či technický důvod, proč podle jeho názoru nedošlo k naplnění podmínek uvedených v § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách.
38. Na rozdíl od žalovaného, žalobkyně nepovažovala odůvodnění správce daně na str. 9 – 11, 25 a 30 zprávy o daňové kontrole za dostatečné. Žalobkyně opětovně a důkladně podrobila zprávu o daňové kontrole analýze, avšak neidentifikovala v jejím obsahu sebemenší náznak úvah správce daně o tom, z jakých konkrétních důvodů (věcných a technických) nepovažuje podmínky dle § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách za naplněné. Žalobkyně tak nemůže než setrvat na svém názoru, že jako argument rozhodně nepostačí lapidární úvaha správce daně v tom smyslu, že v rámci původní veřejné zakázky „Dodávka a instalace inverzního planetária“ nebyla dodávka ozvučení a zábradlí požadována, a proto nemůže dodatečná dodávka původní plnění „nahrazovat“ ani jeho rozsah jakkoliv „rozšiřovat“. Tuto argumentaci považuje žalobkyně za výraz naprosté rezignace správních orgánů na hodnocení konkrétních skutkových okolností posuzovaného případu. Ve svém důsledku se jedná pouze o hru se slovy zcela odtrženou od skutkových okolností posuzovaného případu.
39. Žalobkyně dále namítala, že její postup v rámci této veřejné zakázky byl na základě

podnětu poskytovatele dotace předmětem přezkumu rovněž ze strany Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, který však v posuzované věci sdělil, že neshledal důvody, pro které by mělo být se žalobkyní zahájeno správní řízení pro porušení zákona o veřejných zakázkách. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly odmítla argument správce daně v tom smyslu, že ÚOHS k tomuto závěru dospěl nejspíše proto, že dodatečná dodávka byla pouhou veřejnou zakázkou malého rozsahu. Žalobkyně pokládala tento argument za nesprávný, neboť dle rozsudku NSS čj. 2 Afs 132/2009-275 je ÚOHS povinen zabývat se i veřejnými zakázkami malého rozsahu. Žalobkyně tedy dovodila, že v posuzovaném případě je zcela relevantní tvrdit, že ÚOHS v postupu žalobkyně neshledal žádné pochybení, neboť v opačném případě by byl ÚOHS povinen zahájit vůči žalobkyni řízení o uložení pokuty za porušení zákona o veřejných zakázkách. Tento argument potvrzuje též postup ÚOHS, který vedl se žalobkyní správní řízení za porušení zákona o veřejných zakázkách, pokud se jedná o veřejnou zakázku - Dodávka expozice Nové trendy v osobní dopravě, byť tato byla dle výše své předpokládané hodnoty rovněž veřejnou zakázkou malého rozsahu.

40. Žalobkyně dále uvedla, že stanovisko žalovaného prezentované v napadených rozhodnutích považuje za nesrozumitelné, když žalovaný argumentaci žalobkyně odkazující na stanovisko ÚOHS v této záležitosti paušálně odmítá s poukazem, že žalobkyně nepředkládá závěr ÚOHS vztahující se k dodatečné veřejné zakázce. Žalobkyně stanovisko ÚOHS v této věci v průběhu daňové kontroly předkládala, a proto jí není známo, proč se s ní žalovaný neseznámil, byť tak zjevně mohl učinit. Žalobkyně připomněla, že ÚOHS je výsostně kvalifikovaným správním orgánem, pokud se jedná o identifikaci případů porušení zákona o veřejných zakázkách. Pokud by byla v posuzovaném případě relevantní rozhodnutí, na která správce daně odkazoval ve zprávě o daňové kontrole, pak by ÚOHS v posuzované věci zcela jistě zahájil se žalobkyní řízení o uložení pokuty za porušení zákona o veřejných zakázkách.
41. Pochybení nebylo v této veřejné zakázce nakonec shledáno ani ze strany poskytovatele dotace, který je původním autorem podnětu k zahájení daňové kontroly i podnětu adresovanému ÚOHS. Poskytovatel dotace přehodnotil své stanovisko k otázce naplnění či nenaplnění podmínek dle § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách poté, co se seznámil se znaleckým posudkem Ing. J. K., CSc. a se stanoviskem ÚOHS. O této změně stanoviska poskytovatele dotace byla žalobkyně informována dopisem poskytovatele dotace ze dne 19. 1. 2016, čj. MSMT-56/2016-1. Žalovaný však na svém stanovisku o nenaplnění podmínek dle § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách v posuzovaném případě setrval s argumentem, že rozhodovací činnost ÚOHS či názory poskytovatele dotace pro něj nejsou relevantní. Žalobkyně však měla za to, že se žalovaný nijak věcně nevypořádal s její argumentací a své závěry založil toliko na formalistickém výkladu, který nijak neodráží skutkový stav posuzovaného případu.

Nezpůsobilý výdaj – prémie za svatbu

42. Žalobkyně potvrdila, že své zaměstnankyni Ing. K.D., která byla zaměstnána na pozici administrátor projektu, vyplatila mimořádnou odměnu – odměnu za svatbu. Jednalo se o částku 6 728 Kč hrubého. Správce daně hodnotil tento výdaj jako výdaj nezpůsobilý, neboť se domníval, že se nejedná o výdaj nezbytný pro realizaci projektu. Správce daně hodnotil tento výdaj jako odporující čl. VI. rozhodnutí o poskytnutí dotace, a tedy jako porušení rozpočtové kázně. Odvod za porušení rozpočtové kázně byl správcem daně stanoven ve výši 100 % částky, ve které byla rozpočtová kázeň porušena. Žalovaný toto

stanovisko správce daně v napadených rozhodnutích potvrdil a ztotožnil se s ním.

43. Žalobkyně s tímto stanoviskem správců daně nesouhlasila. Především nechápala, na základě jakých úvah žalovaný dospěl k závěru, že předmětná částka vyplacená zaměstnankyni měla představovat dar nebo ostatní sociální výdaj, jak uváděl správce daně během daňové kontroly. Správce daně odkazuje na verzi 3.1 přílohy č. 14b Příručky pro žadatele a příjemce OP VaVpI – výklad pravidel způsobilosti výdajů (prioritní osa 3), která byla platná od 1. 9. 2014. Ve vztahu k tomuto dokumentu odkázal správce daně na zde uvedené nezpůsobilé výdaje, mezi které náleží mj. dary k životním jubileím. Žalobkyni nebylo zřejmé, na základě jaké myšlenkové úvahy správní orgány dospěly k závěru, že se nejedná o prémii, ale o dar k životnímu jubileu (které zaměstnankyně evidentně neměla).
44. Žalobkyně naopak tento výdaj považovala za prémii, která byla zaměstnankyni vyplacena v souvislosti se mzdou za měsíc červen 2014. Tato prémie souvisela se mzdou, která souvisela s prací, kterou zaměstnankyně v rámci projektu v měsíci červnu 2014 pro zaměstnavatele odvedla. Žalobkyně přitom vycházela z výše citovaného výkladu pravidel způsobilosti výdajů, který tvořil součást dotačních podmínek, a z nichž vyplývalo, že „mzdy realizačního týmu musí být v místě a čase obvyklé“. Ve výkladu pravidel způsobilosti výdajů se dále uvádí, že „přiměřené odměny mohou být ve způsobilých výdajích zahrnuty pouze za mimořádných okolností a s příslušným odůvodněním“.
45. Žalobkyně vycházela z předpokladu, že u jiných zaměstnavatelů je obvyklé, že zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci prémii ke mzdě v souvislosti s uzavřením manželství. Tato okolnost je dle názoru žalobkyně mimořádnou okolností, na kterou pravidla způsobilosti výdajů odkazují. Žalovaný ani správce daně nijak nehodnotili otázku, zda je v Plzeňském kraji v místě a čase obvyklé v souvislosti se vstupem do manželství zaměstnancům poskytovat prémie či nikoliv, ani se nijak nevypořádali se zněním výkladu pravidel způsobilosti výdajů. Argument, že tento výdaj měl být ze strany žalobkyně údajným darem ve prospěch zaměstnankyně, pokládala žalobkyně za lichý, neboť v takovém případě by o tomto plnění žalobkyně neúčtovala jako o prémii (součást mzdy) a neprováděla by zákonem stanovené srážky ze mzdy zaměstnankyně.
46. Žalobkyně měla za to, že žalovaný nijak v napadených rozhodnutích neodůvodnil svůj závěr o tom, že se nemělo jednat o výdaj, který nebyl nezbytným pro realizaci projektu. Žalobkyně se domnívá, že se jednalo o výdaj, který byl pro realizaci projektu nezbytný, podobně jako další celá řada mzdových výdajů, která nebyla ze strany poskytovatele dotace nikdy zpochybňována. Žalobkyně neposkytovala tuto prémii zaměstnankyni jen proto, že v rozhodné době vstupovala do manželství, ale především proto, že se jednalo o zaměstnankyni podávající zcela mimořádné výkony, kterými se o realizaci projektu zasloužila. I přesto, že zaměstnankyně podávala zcela nadstandardní výkony, které by si již samy o sobě ze strany zaměstnavatele zasloužily odměnu, zvládala zaměstnankyně kromě své pracovní role, i svoji roli společenskou, kdy zvládla i obvyklé rituály související se vstupem do stavu manželského.
47. Za této situace by žalobkyně jako zaměstnavatel pokládala za krajně společensky nevhodné zaměstnankyni nijak neocenit. Vzhledem k tomu, že hlavní činnost zaměstnankyně spočívala v práci projektové manažerky v rámci projektu „Techmania Science Center“, je logické, že za tímto účelem byly žalobkyní použity právě dotační prostředky. Žalobkyně přitom vycházela z předpokladu, že výklad pravidel způsobilosti výdajů žalobkyni poskytuje relevantní nástroj k uskutečnění tohoto výdaje, který

žalobkyně hodnotila jako způsobilý a současně jako vhodný nástroj motivace zaměstnanců.

48. Za nepřipadnou považovala žalobkyně argumentaci správce daně, která je obsažena ve zprávě o daňové kontrole, a která vychází z předpokladu, že odměna za svatbu je „darem k životnímu jubileu“. Žalovaný se s touto argumentací ztotožnil. Tuto argumentaci považuje žalobkyně sice za pozoruhodnou, ale zcela nesprávnou.
49. Z etymologického významu slova „jubileum“ nelze než dovodit, že jubileum označuje výročí narození určité osoby. Žalovaný a správce daně vycházejí ze zcela netradičního a zcela zkresleného významu slova „jubileum“. Svatbu v českém jazyce zkrátka za jubileum označit nelze, byť se správci daně z neznámých důvodů domnívají opak. Je zřejmé, že výklad pravidel způsobilosti výdajů byl správci daně obou stupňů vyložen zcela svévolně (dokonce proti jazykovému významu slov zde užitých). Za zcela nepřipadné úvahy pak považuje žalobkyně úvahy prvostupňového správce daně vyjádřené na str. 33 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný se však s těmito úvahami správce daně ztotožnil. Správci daně zde zastávají názor, že není až tak podstatné, jak je ten který nezpůsobilý výdaj popsán, ale rozhodující je, jak si ten který výdaj posoudí dle svých měřítek správce daně. Takové stanovisko pokládá žalobkyně v právním státě za neobhájitelné, neboť je zcela vyloučeno, aby se jazykový výklad zcela míjel s textem, který je vykládán.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

50. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 11. 8. 2017, v němž nejprve shrnul dosavadní průběh správního řízení, vymezil předmět sporu a shrnul žalobní námitky. Žalobu navrhoval zamítnout, když argumentačně vycházel z obsahu napadeného rozhodnutí a závěrů vyjelených prvoinstančním správcem daně.

[IV] Replika

51. Žalobkyně v replice ze dne 19. 9. 2017 uvedla, že stran veřejné zakázky „Dodávka expozice Nové trendy v osobní dopravě“ žalovaný pouze zopakoval své stanovisko a nijak věcně neargumentoval ve vztahu k žalobním tvrzením uplatněným žalobkyní v jí podané žalobě na str. 3 – 7.
52. Stran veřejné zakázky „Dodávka a instalace inverzního planetária – dodatečné dodávky“ se žalobkyně neztotožnila s obranou žalovaného v tom směru, že v průběhu dokazování bylo zjištěno, že dodatečné plnění nebylo součástí původní veřejné zakázky a že tedy nešlo ani o částečnou náhradu původní dodávky, ani o rozšíření stávajícího rozsahu dodávky, nýbrž o doplnění nových součástí. Žalobkyni nebylo zřejmé, co má žalovaný na mysli, pokud uvedl, že z dokazování tyto skutečnosti „vyplynuly“. Žalobkyně měla za to, že žalovaný, ani správce daně nebyli vybaveni dostatečnou odborností, aby byli schopni tuto sofistikovanou otázku hodnotit. Z tohoto důvodu si rovněž žalobkyně nechala zpracovat znalecký posudek Ing. J. K., CSc., který potvrdil její stanovisko. Žalobkyni nebylo známo, že by si žalovaný nechal v průběhu daňové kontroly vypracovat jakékoliv odborné vyjádření či znalecký posudek, který by závěry znaleckého posudku Ing. J. K., CSc. vyvrátil. Za tohoto stavu tedy nelze než dospět k závěru, že postup žalobkyně dle § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách byl v posuzovaném případě správný.
53. Ve vztahu k odkazovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 334/2016 žalobkyně uvedla, že nikdy netvrdila, že by stanovisko poskytovatele dotace či Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže mělo být pro žalovaného závazné. Pokud žalobkyně uváděla, že v jejím postupu nebylo shledáno pochybení ze strany poskytovatele dotace,

ani ÚOHS, jednalo se o tvrzení, kterým žalobkyně podporovala svá tvrzení o tom, že v posuzovaném případě postupovala v souladu s § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách. Toto podpůrné tvrzení indikuje, že dvě jiné veřejnoprávní instituce (byť s odlišnou působností a jinými úkoly) neshledaly v postupu žalobkyně žádné pochybení. Tím není řečeno, že by správci daně byli těmito stanovisky vázáni.

54. Žalobkyně uvedla, že argument žalovaného o tom, že v praxi je nezřídka konstatováno porušení rozpočtové kázně, ačkoli ÚOHS neshledá důvody pro uložení sankce za spáchání správního deliktu, v posuzovaném případě neobstojí. Pokud by totiž v posuzovaném případě skutečně došlo k takovému pochybení, které mohlo mít vliv na výběr nejvhodnější nabídky, pak by nebyl žádný důvod, aby ÚOHS ex officio neaplikoval skutkovou podstatu správního deliktu podle § 120 odst. 1 písm. a) zákona o veřejných zakázkách, kde je stanoveno, že zadavatel se dopustí správního deliktu tím, že nedodrží postup stanovený tímto zákonem pro zadání veřejné zakázky, přičemž tím podstatně ovlivnil nebo mohl ovlivnit výběr nejvhodnější nabídky, a uzavře smlouvu na veřejnou zakázku. Argumentace žalovaného je tak logicky vadná.
55. Ve vztahu žalobním tvrzením stran nezpůsobilého výdaje – prémii za svatbu žalovaný žádnou novou argumentaci nepřinesl a odkázal na předešlá rozhodnutí a zprávu o daně kontrole. Na podanou žalobu žalovaný nijak nereaguje. Žalobkyně proto rovněž setrvala na svých žalobních tvrzeních, s nimiž se však žalovaný dle jejího názoru nijak věcně nevypořádal.

[V] Posouzení věci soudem

56. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
57. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
58. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
59. Soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný vyslovili s takovým postupem souhlas.
60. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
61. Stran skutkového stavu soud připomíná, že žalobkyni byla na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 0159/09/01 ze dne 13. 12. 2011 ve znění dodatků č. 0159/09/02, č. 0159/09/03, č. 0159/09/04, č. 0159/09/05, č. 0159/09/06, č. 0159/09/07 a č. 0159/09/08 (dále jen „Rozhodnutí o poskytnutí dotace“) poskytnuta v rámci Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace dotace, a to Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy (dále jen „MŠMT“ nebo „poskytovatel“) na realizaci projektu „TECHMANIA SCIENCE CENTER“ (dále jen „Projekt“). Žalobkyně byla povinna řídit se Pravidly pro výběr dodavatelů v rámci OP VaVpl verze 4 (dále jen „Pravidla“) uvedenými v Příloze č. 2 příruček pro výběr dodavatelů. Rozhodnutím o poskytnutí dotace byla žalobkyni poskytnuta dotace v celkové maximální výši 576 987 447 Kč, z toho maximálně 86 548 117,05 Kč z ostatních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu na část národního spolufinancování, tj. 15 % výše dotace, a maximálně 490 439 329,95 Kč z prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu Evropské unie, tj. 85 % výše dotace.

62. Na základě podnětu poskytovatele provedl správce daně daňovou kontrolu, v rámci které zjistil, že žalobkyně jako veřejný zadavatel zadávala veřejnou zakázku malého rozsahu „Dodávka expozice Nové trendy v osobní dopravě“ (dále též jen „VZ Nové trendy“), u které nepostupovala v souladu s kapitolou 2 oddílem I bodem 2.3 Pravidel - zásadou rovného zacházení, když v oznámení o zakázce uveřejněném ve Věstníku veřejných zakázek byla stanovena lhůta pro podání nabídek do 5. 5. 2014 v 9:00 hod, ale v zadávací dokumentaci uveřejněné na internetových stránkách zadavatele byla stanovena lhůta pro podání nabídek do 19. 5. 2014 v 9:00 hod. Žalobkyně prostředky související s financováním VZ Nové trendy uplatnila v žádosti o platbu č. 012/059. Správce daně dospěl k závěru, že stanovením rozdílných lhůt pro podání nabídek žalobkyně nepostupovala v souladu s kapitolou 2 oddílem I bodem 2.3 Pravidel - zásadou rovného zacházení, nedodržela článek XII Rozhodnutí o poskytnutí dotace a úhradou faktury dodavateli vybranému v nesprávně provedeném výběrovém řízení došlo k neoprávněnému použití prostředků ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech, a tím k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) uvedeného zákona ve výši 1 169 245 Kč, tj. částky dotace použité na financování veřejné zakázky. Správce daně v souladu s článkem II bodem 7 Přílohy č. 3 „Sankce (snížené odvody) za porušení rozpočtové kázně v důsledku porušení pravidel pro zadávání zakázek“ (dále jen „Příloha č. 3“), jež tvoří přílohu Rozhodnutí o poskytnutí dotace (resp. Dodatku č. 0159/09/02), stanovil porušení rozpočtové kázně ve výši 25 % z částky 1 169 245 Kč, tj. 292 311,25 Kč.
63. Dále správce daně zjistil, že žalobkyně uveřejnila ve Věstníku veřejných zakázek veřejnou zakázku na dodávky s názvem „Dodávka a instalace inverzního planetária - dodatečné dodávky“ (dále též jen „VZ dodatečné dodávky“), zadávanou v jednacím řízení bez uveřejnění dle § 31 a § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách. VZ dodatečné dodávky zadala žalobkyně vítěznému uchazeči původní veřejné zakázky. Předmětem VZ dodatečné dodávky bylo dodatečné dodání zábradlí a ozvučení. Žalobkyně dle správce daně nepostupovala v souladu s podmínkami uvedenými v § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách, když nesplnila jednu z tam stanovených podmínek. Z požadovaného plnění VZ dodatečné dodávky je zřejmé, že nejde o částečnou náhradu původní nabídky, ani o její rozšíření. Ve VZ dodatečné dodávky nebyla dodávka ozvučení a zábradlí požadována. Nesprávným postupem při zadávání VZ dodatečné dodávky (na požadované dodatečné dodávky uzavřela smlouvu o plnění s již vybraným uchazečem) žalobkyně nepostupovala v souladu s kapitolou 2 oddílem I bodem 2.3 Pravidel - zásadou rovného zacházení, nedodržela článek XII Rozhodnutí o poskytnutí dotace a úhradou faktury dodavateli vybranému v nesprávně provedeném zadávacím řízení došlo k neoprávněnému použití prostředků ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech, a tím k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) uvedeného zákona ve výši 358 919 Kč, tj. částky dotace použité na financování veřejné zakázky. Správce daně v souladu s článkem II bodem 7 Přílohy č. 3 stanovil porušení rozpočtové kázně ve výši 25 % z 358 919 Kč, tj. 89 729,75 Kč.
64. Dále správce daně zjistil, že žalobkyně vyplatila Ing. K.D. zaměstnané na pozici administrátor Projektu nezpůsobilé výdaje (mimořádnou odměnu - prémii za svatbu) v celkové výši 6 700 Kč. Uvedený výdaj nebyl dle správce nezbytný pro realizaci Projektu, byl vydán v rozporu s článkem VI Rozhodnutí o poskytnutí dotace a článkem III bodem c) Rozhodnutí o poskytnutí dotace, tím došlo ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) uvedeného zákona. Podle článku XXIII bodu 2 Rozhodnutí o poskytnutí dotace došlo k porušení

rozpočtové kázně ve výši 6 700 Kč (100 % částky, ve které byla porušena rozpočtová kázeň). Závěry správce daně byly vyjeveny ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 23. 3. 2016, čj. 362428/16/2300-31471-401770 (dále jen „Zpráva“).

65. Žalobkyni byl platebními výměry ve spojení s napadenými rozhodnutími vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 58 317 Kč a odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 330 455 Kč.
66. Dle § 44 odst. 1 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech, porušením rozpočtové kázně je neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu a jiných peněžních prostředků státu.
67. Dle § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech se rozumí neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity.
68. Stran žalobních námitek týkajících se veřejné zakázky „Dodávka expozice Nové trendy v osobní dopravě“ soud uvážil následovně.
69. Mezi stranami není sporné, že ze strany žalobkyně došlo k pochybení spočívajícím v odlišném stanovení lhůt pro podání nabídek ve Věstníku veřejných zakázek a zadávací dokumentaci uveřejněné na internetových stránkách zadavatele (viz výše).
70. Předně, soud, ve shodě s žalovanou stranou, nepovažuje uvedené pochybení pouze za pochybení *„administrativní povahy, které nemohlo mít vliv na výběr nejvhodnější nabídky“*. Naopak, soud se plně ztotožnil s tím, jak na závažnost takového pochybení nahlížel žalovaný v napadených rozhodnutích, kde vyjevil mj. toto: *„Možní uchazeči na základě data uvedeného ve Věstníku veřejných zakázek mohli od účasti ve veřejné zakázce upustit, i když lhůta pro podání nabídek končila až 19. 5. 2014. Námitku odvolatele, že jde o administrativní pochybení, odvolací orgán nemůže přijmout, neboť nelze vyloučit, že toto pochybení mohlo ovlivnit, omezit možné uchazeče při podání nabídek, resp. jejich nepodání (v důsledku uvedení kratší lhůty), a tak jej nelze považovat za pochybení méně závažné, tedy bez vlivu na průběh veřejné zakázky.“*

Správce daně pak ve Zprávě uvedl mj. následující (str. 5 - 6): *Skutečnost, že daňový subjekt vymezil konec lhůty pro podání nabídek jinak v oznámení o zakázce (konec lhůty stanoven na den 5. 5. 2014 v 9.00) a jinak v zadávací dokumentaci (konec lhůty stanoven na den 19. 5. 2014 v 9.00), přičemž dle výše uvedené terminologie zákona o VZ oba dokumenty spadají pod legislativní pojem „zadávací podmínky“, je třeba posuzovat pohledem základních zásad zadávacího řízení (zásad rovného zacházení, transparentnosti a nediskriminace) a právě podle intenzity, jakým jsou základní zásady zadávacího řízení atakovány, je třeba dovodit následek případného porušení. Správce daně v daném případě tedy musel posoudit, zda výše uvedený rozpor v „zadávacích podmínkách“ mohl způsobit porušení základních zásad zadávacího řízení dle § 6 zákona o VZ. Daňový subjekt v posuzovaném případě stanovil rozdílně konec lhůty pro podání nabídek v oznámení o zakázce a v zadávací dokumentaci. Tímto postupem došlo ke znejasnění podmínek zadávacího řízení, neboť potenciálním dodavatelům nemuselo být zřejmé, v jakém termínu mají předložit svoji nabídku. Současně mohlo v důsledku tohoto rozporu dojít k situaci, že nabídku nepodali ti dodavatelé, kteří se s oznámením o zakázce*

seznámili až po konci lhůty v něm obsaženém tj. po 5. 5. 2014, přestože lhůta pro podání nabídek ve skutečnosti dle zadávací dokumentace končila až 19. 5. 2014 v 9.00. Při posuzování postupu daňového subjektu se správce daně zabýval zejména smyslem a účelem zákona o VZ, respektive účelem zadávacího řízení a zásadami, které je nutno při zadávání veřejných zakázek dodržovat. Účelem zadávacího řízení je zabezpečit hospodářskou soutěž o předmět veřejné zakázky, tedy volnou a efektivní soutěž dodavatelů o zakázky, a tím také dosáhnout efektivního nakládání s prostředky z veřejných rozpočtů. Při zadávání veřejných zakázek je tedy nutno zajistit, aby veřejné rozpočty byly spotřebovávány řádně a efektivně, na základě seriózního hodnocení nabídek a bez jakéhokoliv druhu zvýhodňování nebo protihodnoty finanční nebo politické. Konkurence nutí uchazeče o veřejnou zakázku, aby si počínali jako v každém jiném obchodně právním vztahu, tj. nabídli kvalitní výkon za odpovídající cenu. Veškeré úkony zadavatele by proto měly být činěny takovým způsobem, aby zadávání veřejných zakázek bylo transparentní a byly při něm dodržovány zásady stejného zacházení a nediskriminace zájemců a uchazečů o veřejné zakázky (rozsudek NSS ze dne 9. 7. 2009, čj. 9 Afs 87/2008 -89). (...) V posuzovaném případě došlo k situaci, kdy daňový subjekt svým postupem znejasnil podmínky zadávacího řízení a prakticky znemožnil podání nabídky těm dodavatelům, kteří se s oznámením o zakázce seznámili až po konci lhůty v něm obsaženém tj. po 5. 5. 2014 (a následkem toho již nenabíhli do zadávací dokumentace), přestože lhůta pro podání nabídek ve skutečnosti (dle zadávací dokumentace) končila až 19. 5. 2014 v 9.00. Výše uvedeným postupem došlo ze strany daňového subjektu v daném případě k nedodržení základních zásad uvedených v § 6 zákona o VZ, a to konkrétně k porušení zásady transparentnosti, rovného zacházení a nediskriminace zájemců a uchazečů o veřejnou zakázku „Dodávka expozice Nové trendy v osobní dopravě“.

71. Soud se se závěry správců daně obou stupňů ztotožnil. Nelze bagatelizovat závažnost onoho pochybení konstatováním, že se jedná o pouhý neúmyslný administrativní nedostatek. Není podstatné, že se tak nestalo úmyslně, příp. s cílem dosáhnout netransparentnosti zadávacího řízení. To ostatně žalobkyni nikdo neklade k tíži. Důležité je, že ono pochybení skutečně mohlo odradit potenciální uchazeče od podání nabídky [mezi zveřejněnými daty (5. 5. 2014, resp. 19. 5. 2014) byl dvoutýdenní rozdíl], když není zapotřebí nijak složitých úvah nad tím, jak k takovému následku mohlo dojít.
72. Nelze akceptovat ani tvrzení žalující strany, podle něhož „lze vážně pochybovat o tom, že by se jakýkoliv racionálně uvažující uchazeč o veřejnou zakázku orientoval pouze podle oznámení o zakázce“, přičemž je „vyloučené, aby vůbec existoval uchazeč, který by se v posuzované věci orientoval pouze podle oznámení o zakázce“. Jistě, patrně naprostá většina uchazečů nevycházela stran data pro podání nabídek z jediného zdroje. Pro ně pak ovšem byly zveřejněné údaje netransparentní a matoucí. A nelze vyloučit ani skupinu potenciálních uchazečů (třeba by byla malá), která skutečně vycházela pouze z data 5. 5. 2014. Tito možní uchazeči pak mohli být od účasti odrazeni, k čemuž by nemuselo dojít, kdyby věděli, že ve skutečnosti mohou využít ještě dva týdny navíc. Shrnuto, soud dospěl k závěru o správnosti závěrů správců daně obou stupňů jak ohledně závažnosti vytýkaného pochybení, tak stran porušení rozpočtové kázně v důsledku onoho pochybení.
73. Dále, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 9. 2014, čj. 2 As 106/2014 – 46 (k dispozici na www.nssoud.cz), dospěl mj. k tomuto závěru (zvýraznění provedl krajský soud): „Judikatura zdejšího soudu je v tomto ohledu jednotná a reflektující, že **při stanovení výše odvodu je třeba zvažovat okolnosti konkrétního porušení rozpočtové kázně a vycházet z principu proporcionality mezi závažností tohoto porušení a výší za ně předepsaného odvodu.** Z

*uvedené judikatury plyne, že v každém konkrétním případě je třeba vážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či k odvodu odpovídajícímu konkrétnímu **dílčímu pochybení**“.*

74. Krajský soud je přesvědčen, že v daném případě se nelze ztotožnit s názorem žalobkyně, že výše odvodu je neadekvátní závažnosti provinění. Nejasnost u tak zásadního údaje, jakým je nejzazší termín pro podání nabídek, je nedostatkem zpochybňujícím elementární zásady, na kterých je proces výběrového řízení vystavěn (jasnost, přehlednost). Nemůže být proto řeči o dílčím, nevýznamném pochybení, a proto odvod ve výši 25 % soud nepovažuje za odvod nereflektující princip proporcionality.
75. Stran žalobních námitek týkajících se veřejné zakázky „Dodávka a instalace inverzního planetária – dodatečné dodávky“ soud uvažil následovně.
76. Podstata sporu spočívala v tomto případě ve výkladu § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách, podle něhož platí: *V jednacím řízení bez uveřejnění může být veřejná zakázka na dodávky zadána, jestliže jde o dodatečné dodávky od téhož dodavatele, s nímž již byla uzavřena smlouva, které jsou určeny jako částečná náhrada původní dodávky nebo jako rozšíření stávajícího rozsahu dodávky, a to za předpokladu, že by změna dodavatele nutila zadavatele pořizovat zboží odlišných technických parametrů, které by měly za následek neslučitelnost nebo by znamenaly nepřiměřené technické obtíže při provozu a údržbě; celková doba trvání původní smlouvy, včetně doby trvání smlouvy na dodatečné dodávky podle tohoto ustanovení, nesmí v případě veřejného zadavatele přesáhnout dobu 3 let, pokud to není odůvodněno zvláštními okolnostmi, a v případě veřejných zakázek v oblasti obrany nebo bezpečnosti dobu 5 let, kromě výjimečných okolností určených s ohledem na očekávanou provozní životnost dodávek a technické obtíže, které by mohly být změnou dodavatele způsobeny.*
77. Žalovaný stran těchto vytýkaných pochybení uvedl v napadených rozhodnutích mj. toto: Odvolací orgán uvádí, že odvolatel na základě VZ dodatečné dodávky uzavřel s vítězným uchazečem původní dodávky smlouvu, jejímž předmětem bylo dodatečné dodání zábradlí a ozvučení. Správce daně uvedl na str. 9 – 11 Zprávy, že odvolatel nepostupoval podle uvedeného ustanovení ZVZ, když nesplnil povinnost, že: „dodávky musí představovat buď částečnou náhradu původní dodávky, nebo rozšíření stávajícího rozsahu dodávky“. Z dodatečné dodávky, tj. dodání zábradlí a ozvučení je zřejmé, že toto dodatečné plnění nebylo součástí původní veřejné zakázky. Nejde tedy o „částečnou náhradu původní dodávky“ ani o „rozšíření stávajícího rozsahu dodávky“, ale o doplnění nových součástí. Odvolatel tak zvolil postup dle § 23 odst. 5 písm. b) ZVZ, aniž by pro tento postup splnil zákonné podmínky stanovené v uvedeném ustanovení ZVZ. Odvolací orgán má za to, že správce daně na str. 9 – 11 Zprávy uvedl skutečnosti rozhodné pro svá zjištění, a to i s ohledem na technickou oblast požadovaného plnění. Námitku, že výklad správce daně je ryze účelový, nelze přijmout. Správce daně posuzoval postup odvolatele při zadání dodatečné veřejné zakázky z pohledu naplnění požadavků stanovených v ZVZ. Odvolací orgán nezpochybňuje důležitost dodatečných dodávek, avšak odvolatel je povinen při těchto dodávkách financovaných z prostředků dotace postupovat v souladu s podmínkami uvedenými v Rozhodnutí a ZVZ.
78. Správce daně pak ve Zprávě uvedl mj. následující (str. 9 - 12, 30 - 31): Provedenou kontrolou bylo dále zjištěno, že pro zdůvodnění svého postupu (využití jednacím řízení bez uveřejnění dle ustanovení § 34 a § 23 odst. 5 písm. b) zákona o VZ) nechal daňový subjekt zpracovat znalecký posudek, ve kterém znalec Ing. J. K., CSc. na základě kupní smlouvy ze

dne 25. 10. 2013 a vlastního šetření stanovuje, že: 1. Cena dodávky uvedená v kupní smlouvě ze dne 25. 1. 2013 odpovídá ceně v místě a čase obvyklé, 2. Dodatečné dodávky zahrnuté do předmětu veřejné zakázky „Dodávka a instalace inverzního planetária - dodatečné dodávky“ představovaly rozšíření stávajícího rozsahu dodávky zahrnuté do předmětu veřejné zakázky „Dodávka a instalace inverzního planetária“, 3. Změna dodavatele dodatečných dodávek zahrnutých do předmětu veřejné zakázky „Dodávka a instalace inverzního planetária - dodatečné dodávky“ by měla za následek nekompatibilitu se stávajícím zařízením a značné technické obtíže při provozu a údržbě předmětu původní veřejné zakázky „Dodávka a instalace inverzního planetária“, a to i se zárukou za dílo. Provedenou kontrolou bylo zjištěno, že zákon o VZ v § 23 odst. 5 písm. b) upravuje jednu z možností pro využití jednacích řízení bez uveřejnění, která připouští, aby jeho prostřednictvím zadavatel zadal veřejnou zakázku na dodávky, jestliže jde o dodatečné dodávky od téhož dodavatele, s nímž již byla uzavřena smlouva, které jsou určeny jako částečná náhrada původní dodávky nebo jako rozšíření stávajícího rozsahu dodávky, a to za předpokladu, že by změna dodavatele nutila zadavatele pořizovat zboží odlišných technických parametrů, které by měly za následek neslučitelnost nebo by znamenaly nepřiměřené technické obtíže při provozu a údržbě. ZVZ tímto ustanovením umožňuje při dodržení stanovených podmínek nahradit či rozšířit pořízené zboží o nové. Tato možnost je pro zadavatele praktická zejména v situacích, kdy potřebují pořídit nové dodávky téhož zboží, přičemž pořizování zcela nového plnění od odlišného dodavatele by pro ně znamenalo neúměrně vysoké náklady, či dokonce zmaření účelu původní dodávky. Podmínky, za jejichž splnění je možné dodatečné dodávky pořídit, jsou definovány v § 23 odst. 5 písm. b) zákona VZ. Jedná se o následující povinnosti: musí se jednat o pořízení plnění, které je dodávkou (tj. pořízením zboží); musí se jednat o dodatečné dodávky od téhož dodavatele, s nímž byla uzavřena původní smlouva; dodávky musí představovat buď částečnou náhradu původní dodávky, nebo rozšíření stávajícího rozsahu dodávky; změna dodavatele by pro zadavatele znamenala pořízení zboží odlišných technických parametrů, které by měly za následek neslučitelnost s původní dodávkou nebo by znamenaly nepřiměřené technické obtíže při provozu a údržbě původní dodávky; celková doba trvání původní smlouvy, včetně doby trvání smlouvy na dodatečné dodávky, nesmí v případě veřejného zadavatele přesáhnout dobu 3 let, pokud to není odůvodněno zvláštním i okolnostmi. Problematikou pojmů „náhrada původní dodávky“ a „rozšíření původní dodávky“ se podrobně zabýval Krajský soud v Brně ve svém rozsudku č. j. 62 Af 13/2010-169 ze dne 1. 9. 2011, ve kterém mimo jiné konstatoval, že: „Za částečnou náhradu původní dodávky lze považovat takové plnění, které je po stránce věcné částečným substitutem plnění, jež bylo původně zadavatelem poptáváno. Musí se tedy jednat svým charakterem o plnění stejného určení; musí jít o plnění, které z pohledu zadavatele co do výsledku stejným způsobem uspokojuje jeho původní poptávku. Podstatou „náhrady“ je, že se část původního plnění zamění za plnění vykazující odlišné specifikace, byť nadále směřuje k uspokojení původního zadavatelova požadavku, tedy v důsledku této „náhrady“ se původní plnění nemůže stát plněním svým charakterem jiným, a to ani z některé jeho části. Pod pojem „rozšíření stávajícího rozsahu dodávky“ lze pak podřadit takové plnění, které je věcně týměž plněním, jaké bylo zadavatelem původně poptáváno, pouze se zvyšuje jeho rozsah- tj. množství.“ Krajský soud v Brně závěrem ve výše uvedeném judikátu problematiku shrnuje a to tak, že: „Požadavkem na náhradu původní dodávky nebo na rozšíření stávajícího rozsahu dodávky uplatnitelným v režim u § 23 odst. 5 písm. b) zákona o VZ nemůže být tedy požadavek zadavatele na poskytnutí plnění, jež původní plnění věcně přesahuje, v takovém případě by totiž šlo o „nahrazení“ ani o „rozšíření stávajícího stavu“. Z citovaného rozsudku Krajského soudu v Brně vychází ve své rozhodovací praxi i ÚOHS, a to např. v rozhodnutí č.j. ÚOHS-S370/2012/S338/2013/VZ-24216/2013/521/GSt ze dne 11. 12. 2013, ve kterém v souvislosti s částečnou náhradou původní dodávky uvedl, že: „dodatečná dodávka, která představuje částečnou náhradu původní dodávky, znamená, že zadavatel část původní dodávky nahradí „novou“, dodatečnou dodávkou, přičemž tato „nová“ dodatečná dodávka může mít odlišné parametry od původní dodávky. Současně však musí platit, že „nová“ dodatečná dodávka plní stejné funkce, resp. splňuje stejné požadavky zadavatele, jako dodávka původní a zároveň dochází k nahrazení pouze části původní dodávky“. Jako rozšíření původní dodávky ÚOHS vymezil ve svém výše citovaném rozhodnutí situaci, kdy „v rámci „nové“

dodatečné dodávky je pořizován předmět plnění, tj. dodávka, která je ve všech parametrech shodná s dodávkou původní. Na základě této podmínky tedy nelze připustit, aby zadavatel rozšířil rozsah dodávky, bez toho aniž by se stále jednalo o dodávku stejného zboží o stejné specifikaci, jako v původní veřejné zakázce. Realizací dodatečné dodávky spočívající v rozšíření stávajícího rozsahu dodávky dochází toliko ke kvantitativním u nárůstu sjednaného rozsahu plnění ve stejné kvalitě“. S odkazem na uvedená rozhodnutí ÚOHS a soudu můžeme učinit závěr, že částečně nahradit původně dodané zboží prostřednictvím postupu dle § 23 odst. 5 písm. b) ZVZ lze u zboží, které bude plnit stejné funkce jako zboží původně dodané, resp. bude splňovat stejné požadavky zadavatele stanovené v zadávacích podmínkách na dodávku původního zboží, přičemž nově pořízené zboží se může od původního do jisté míry odlišovat. Naproti tomu rozšířit původní dodávku lze pouze o zboží, které je ve všech parametrech shodné se zbožím původním, neboť při rozšíření původní dodávky dochází „pouze“ ke zvýšení původního rozsahu dodávky, nikoliv ke změně vlastností dodávaného zboží. V úvaze ohledně splnění podmínky, zda dodatečné dodávky zábradlí a ozvučení představují částečnou náhradu původní dodávky, nebo rozšíření stávajícího rozsahu dodávky, je tedy podstatná především skutečnost, že součástí původního plnění tak jak bylo vymezeno v zadávací dokumentaci původní veřejné zakázky „Dodávka a instalace inverzního planetária“ nebyla dodávka ozvučení a zábradlí požadována a proto nemůže tato dodatečná dodávka původní plnění „nahrazovat“ ani jeho rozsah „rozšiřovat“. K výše uvedenému znaleckému posudku, ve kterém znalec ing. J. K., CSc. na základě kupní smlouvy ze dne 25. 10. 2013 a vlastního šetření stanovuje, že: Dodatečné dodávky zahrnuté do předmětu veřejné zakázky „Dodávka a instalace inverzního planetária - dodatečné dodávky“ představovaly rozšíření stávajícího rozsahu dodávky zahrnuté do předmětu veřejné zakázky „Dodávka a instalace inverzního planetária“ je nutno uvést, že při zkoumání splnění podmínek § 23 odst. 5 písm. b) zákona o VZ jde v první řadě o právní posouzení. Jeho předmětem je mimo jiné i otázka, zda se při nově zadávané zakázce jedná o dodatečnou dodávku ve smyslu tohoto ustanovení. Podstata právního posouzení pak spočívá zejména v prozkoumání smluvních dokumentů (při původní a nové dodávce). Zkoumání obsahu smlouvy a jeho výklad je otázkou právní. Teprve v případě, že na základě právního posouzení by vyšlo najevo, že nelze dojít k jednoznačnému závěru o shodě plnění obou dodávek, bylo by nutno přistoupit mimo jiné i k zadání znaleckého posudku ohledně skutkových otázek. Znalecké posouzení tedy není z postupu správního orgánu a priori vyloučeno. Nelze je ovšem postavit na roveň nebo dokonce nad posouzení právní, ale teprve jako podpůrný prostředek pro právní výklad. O takovou situaci může jít např. v případě, kdy předmět veřejné zakázky je v původní smlouvě vymezen sice dostatečně určitě, aby splňoval dikci zákona co do platnosti právního úkonu, avšak nikoliv natolik precizně, aby pod něj nebylo možno podřadit i zboží ne zcela identické s původní dodávkou. Může jít o hraniční a výjimečné případy, kdy v úvahu přichází více než jeden právní výklad. Vždy je třeba mít na paměti, že znalecký posudek je pouze jedním z možných důkazních prostředků, který by měl rozhodující orgán použít teprve v případě, že nelze dospět ke spolehlivému závěru jinak (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2009, čj. 8 Afs 74/2007-140). (...) Jak již bylo výše uvedeno, ustanovení § 23 odst. 5 písm. b) zákona o VZ stanoví podmínky, za kterých zadavatel může zadat veřejnou zakázku v jednacím řízení bez uveřejnění. Ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že všechny podmínky v něm uvedené musí být splněny kumulativně. Pokud by nebyla splněna byť jedna podmínka v něm uvedená, nemohl by zadavatel veřejnou zakázku v jednacím řízení bez uveřejnění zadat. V posuzovaném případě došlo k situaci, kdy daňový subjekt použil pro zadání veřejné zakázky na dodávky s názvem „Dodávka a instalace inverzního planetária – dodatečné dodávky“ postup dle ustanovení § 23 odst. 5 písm. b) zákona o VZ (tj. jednacím řízení bez uveřejnění), aniž by pro tento postup byly splněny zákonné podmínky (konkrétně se jedná o nesplnění podmínky, že dodávky musí představovat buď částečnou náhradu původní dodávky, nebo rozšíření stávajícího rozsahu dodávky) a postupoval tedy v rozporu se zákonem o VZ, neboť tímto jednáním se dopustil porušení základních zásad postupu zadavatele upravených v ustanovení § 6 zákona o VZ, konkrétně zásady rovného zacházení a nediskriminace potenciálních zájemců (uchazečů) o veřejnou zakázku. Provedeným řízením bylo zjištěno, že výše uvedená veřejná zakázka „Dodávka a instalace inverzního planetária - dodatečné dodávky“ byla zadána v jednacím řízení bez uveřejnění dle ustanovení § 34 a § 23 odst. 5 písm. b) zákona o VZ s jedním

uchazečem, aniž by byly splněny zákonné podmínky pro tento postup. Tímto došlo ze strany daňového subjektu v daném případě k nedodržení zásady rovného zacházení a nediskriminace zájemců a uchazečů o veřejnou zakázku „Dodávka a instalace inverzního planetária – dodatečné dodávky“. (...) Dále správce zdůrazňuje, že v úvaze ohledně splnění podmínky, zda dodatečné dodávky zábradlí a ozvučení představují částečnou náhradu původní dodávky, nebo rozšíření stávajícího rozsahu dodávky, je podstatná především skutečnost, že součástí původního plnění tak jak bylo vymezeno v zadávací dokumentaci původní veřejné zakázky „Dodávka a instalace inverzního planetária“ (předmět plnění rozdělen na dvě části a to na část A, která obsahovala dodávku vlastní kulové plochy včetně závěsného systému, dodávku softwaru a instalaci systému, a na část B, která obsahovala dodávku ICT vybavení tj. dodávku hardwaru) i v obou kupních smlouvách uzavřených s vybraným dodavatelem tj. společností M plus, spol. s r.o., Ú Průhonu 1589/13a, 170 00 Praha 7 (na obě části dodávky byly uzavřeny samostatné smlouvy) nebyla dodávka ozvučení a zábradlí požadována a proto nemůže tato dodatečná dodávka původní plnění „nahrazovat“ ani jeho rozsah „rozšiřovat“. Ve věci úvahy daňového subjektu, že bez znalosti předmětu plnění a bez odpovídajícího technického porozumění fungování předmětu plnění správce daně nesprávně izoluje položky ozvučení a zábradlí od předmětu původní zakázky je nutno uvést, že součástí původního plnění (jak bylo daňovým subjektem vymezeno v zadávací dokumentaci původní veřejné zakázky „Dodávka a instalace inverzního planetária“ i jak bylo specifikováno ve výše zmiňovaných kupních smlouvách) nebyla dodávka ozvučení a zábradlí. Na základě tohoto zjištění lze říci, že izolaci dodávky ozvučení a zábradlí od předmětu plnění původní veřejné zakázky „Dodávka a instalace inverzního planetária“ provedl sám daňový subjekt, neboť jejich dodávku v rámci předmětu původní veřejné zakázky vůbec nepožadoval. Daňový subjekt se rozhodl řešit toto své opomenutí následně pomocí postupu dle § 23 odst. 5 písm. b) zákona o VZ a argumentace, že dodávka ozvučení a zábradlí třetí osobou tj. osobou rozdílnou od původního dodavatele by znamenala nepřiměřené technické obtíže pro oba dodavatele. Tento postup daňového subjektu však je, jak již bylo výše uvedeno, v rozporu se zněním § 23 odst. 5 písm. b) zákona o VZ.

79. Soud se i zde ztotožnil se závěry správců daně. Není pravdou, že by z jejich strany došlo k „nepochopení věcné a technické souvislosti původní veřejné zakázky a veřejné zakázky dodatečné“. Stejně tak nelze souhlasit s názorem žalobkyně, podle něhož argumentace správců daně „vykazuje znaky extrémního formalismu“ a je „založena toliko na jazykovém izolování předmětu dodatečné veřejné zakázky (zábradlí a ozvučení) od původní veřejné zakázky“. Předně, není zřejmé, v čem žalobkyně spatřuje onen extrémní formalismus a jazykové izolování předmětu dodatečné/původní zakázky. Naopak, správci daně přehledně a srozumitelně osvětlili, proč dospěli k závěru o nenaplnění podmínek § 23 odst. 5 písm. b) zákona o veřejných zakázkách. Žalobkyně je sice přesvědčena, že „technické souvislosti byly přehledně vysvětleny ve znaleckém posudku Ing. J. K., CSc.“ a vytýká správcům daně, že se oním posudkem věcně nezabývali, avšak ani to není pravdou. Prvoinstanční správce daně se se znaleckým posudkem vypořádal (viz výše) a žalovaný závěry prvoinstančního správce daně aproboval. Nadto, proti sobě zde stojí obecná argumentace znaleckého posudku a relativně podrobná úvaha správců daně obou stupňů, které soud přitakal.
80. Soud nemohl přisvědčit ani námitkám týkajícím se odlišného pohledu na postup žalobkyně při realizaci předmětné dodatečné zakázky, a to ze strany Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže a poskytovatele dotace. Předmětem řízení ve věci souzené pod sp. zn. 30 Af 29/2017 byl přezkum rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (včetně řízení, které jejich vydání předcházelo). Tím byly mantinely přezkumné činnosti soudu jasně nastaveny - rozhodující bylo, zda obstála argumentace správců daně. Posuzovat pohled Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže a poskytovatele dotace na postup žalobkyně při realizaci předmětné dodatečné zakázky soudu v dané věci nepřislušelo.

81. Stran žalobních námitek týkajících se nezpůsobilého výdaje – prémie za svatbu soud uvážil následovně.
82. Správce daně ve Zprávě uvedl mj. následující (str. 16 - 18, 33 - 34): *Prémii za svatbu je nutno dle názoru správce daně pokládat za dar nebo ostatní sociální výdaj. Podle Příručky pro žadatele a příjemce OP VaVpl - příloha 14b) oddíl C) Nezpůsobilé výdaje - patří dar i ostatní sociální výdaje na zaměstnance, ke kterým nejsou zaměstnavatelé povinni dle zvláštních právních předpisů (např. příspěvky na penzijní připojištění, životní pojištění, dary k životním jubileím, příspěvky na rekreaci apod.) mezi výdaje, jež nelze v žádném případě hradit z příspěvku. Prémie za svatbu představuje výdaj, který nebyl nezbytným pro řádnou realizaci projektu.*

(...) Platné Rozhodnutí stanovuje:

- v článku III. Výše dotace [bod c]):

Dotaci je možno použít pouze na výdaje Projektu, které splňují podmínky způsobilosti stanovené tímto Rozhodnutím,

- v článku VI. Způsobilé výdaje [bod a]):

Způsobilé výdaje jsou pouze ty výdaje, které současně:

- *jsou nezbytné pro řádnou realizaci Projektu a jeho řádné dokončení;*
- *prokazatelně vzniknou v souvislosti s realizací Projektu a současně jsou vynaloženy během realizace Projektu;*
- *jsou vynaloženy v souladu s příslušnými právními předpisy Evropských společenství, Evropské unie a České republiky;*
- *jsou doloženy průkaznými účetními doklady a doklady obdobné důkazní hodnoty;*
- *jsou vynaloženy v souladu se závaznými metodickými předpisy upravujícími způsobilost výdajů, kterými jsou Pravidla způsobilých výdajů pro programy spolufinancované ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti na programové období 2007-2013, Pravidla způsobilých výdajů OP VaVpl stanovená v rámci Příručky pro příjemce OP VaVpl (dále jen „Příručky pro příjemce“), příslušné Výzvy k předkládání projektů (tyto předpisy, případně odkazy na ně, jsou k dispozici na webových stránkách MŠMT a dalších opatření, která mají dopad na implementaci OP VaVpl; a*
- *nejsou vynaloženy v rozporu s pravidly veřejné podpory.*

- v článku VI. Způsobilé výdaje [bod b]):

Výdaje nesplňující výše uvedené podmínky způsobilosti budou považovány za nezpůsobilé. (...)

Rozhodnutí říká v bodě IV. Způsobilé výdaje že, „způsobilými výdaji jsou ty, které jsou vynaloženy v souladu se závaznými metodickými předpisy upravujícími způsobilost výdajů“ (viz výše), správce daně při provádění kontroly vyhodnotil „Odměnu za svatbu“ v souladu s výše citovaným článkem VI. Rozhodnutí jako nezpůsobilý výdaj, a tuto částku 6.728 Kč považuje za neoprávněné použití prostředků dotace. Neoprávněné použití peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu a peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu Evropské unie je kvalifikováno v souladu s § 44 odst. 1 písmeno b) zákona č. 218/2000 Sb. jako porušení rozpočtové kázně ze strany příjemce dotace. (...)

Jakkoliv by správce daně mohl s daňovým subjektem souhlasit v tom, že vstup do manželství je jistě mimořádná okolnost a životní mezník, přesto nemůže souhlasit s tím, že by tento výdaj, typově podřaditelný pod dary či ostatní sociální výdaje, bylo možno považovat za způsobilý, neboť nesplňuje podmínku způsobilosti shora uvedenou, tj. podmínku povinnosti zaměstnavatele provést tento výdaj na základě ustanovení zvláštního právního předpisu. K tomu lze jen dodat, že dle názoru správce daně se v daném případě ani nejednalo o výdaj, který by byl pro realizaci projektu nezbytným (daňový subjekt nijak neodůvodnil nezbytnost tohoto výdaje pro realizaci projektu, a tudíž se v případě daného výdaje nelze ani dovolávat ustanovení, které říká, že přiměřené odměny mohou být ve způsobilých výdajích zahrnuty pouze za mimořádných okolností a s příslušným odůvodněním). Příjemce dotace sice subjektivně může považovat vyplacení takovéto prémie za žádoucí či sociálně potřebné, nicméně s tímto zřetelem je nutno takovýto výdaj hradit z vlastních a nikoli dotačních prostředků. (...) V tomto případě se jedná o nezpůsobilý výdaj, který byl uhrazen z projektového účtu a byl zahrnut do Soupisky účetních dokladů a uveden v této jako výdaj způsobilý uhrazený z prostředků dotace. Označením výdajů za způsobilé, provedené daňovým subjektem, určuje daňový subjekt, které výdaje jsou způsobilé a které ne. Daňový subjekt v Přehledu vlastních prostředků na projektovém bankovním účtu - číslo ŽOZL 015/0159 ze dne 28.08.2015 označil až dodatečně tyto výdaje jako hrazené z vlastních prostředků a jako nezpůsobilé, tím se však pouze zdánlivě snaží napravit situaci, kdy v jednotlivých položkách použil dotační finanční prostředky na pokrytí nezpůsobilých výdajů, jak také původně deklaroval daňový subjekt v Soupiskách účetních dokladů.

83. Žalovaný se s těmito závěry ztotožnil a souhlasí s nimi i soud. Byť by se dalo žalobkyni přitkat v tom, že odůvodnění správce daně je místy zbytečně kostrbaté, příp. že uzavření manželství je ojedinělou životní situací, přičemž „u jiných zaměstnavatelů je obvyklé, že zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci prémie ke mzdě v souvislosti s uzavřením manželství“, nelze odhlédnout od podstaty problému, a tou je fakt, že onen výdaj skutečně nelze podřadit pod způsobilé výdaje [viz výše čl. VI bod a)]. Soudu např. není zřejmé, z jakého důvodu by příspěvek na svatbu, byť poskytnutý odborně zdatné zaměstnankyni, měl být nezbytný pro řádnou realizaci projektu a jeho řádné dokončení. Lze tak shrnout, že ani v tomto případě správci daně nepochybili, když konstatovali porušení rozpočtové kázně ze strany žalobkyně.
84. Vzhledem k tomu, že soud žalobním námitkám nepřisvědčil, žalobu ve smyslu § 78 odst. 7 soudního řádu správního jako nedůvodnou zamítl.

[VI] Náklady řízení

85. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň dne 30. 5. 2019

JUDr. Václav Roučka v.r.
předseda senátu