



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Vladimíra Doležala a Mgr. Radovana Havelce ve věci žalobkyně: **Základní škola a Mateřská škola Vyškov, Letní pole, příspěvková organizace**, se sídlem Sídliště Osvobození 682/56, Vyškov, zastoupená Mgr. Jiřím Dostálem, advokátem se sídlem Helfertova 2040/13, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, ve společném řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2019, č. j. 30 Af 18/2017 - 162, vedené před Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 3 Afs 127/2019 a kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2019, č. j. 30 Af 17/2017 - 159, vedené původně před Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 3 Afs 171/2019,

takto:

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2019, č. j. 30 Af 18/2017 - 162, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 12. 2016, č. j. 57032/16/5000-10470-700290 **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2019, č. j. 30 Af 17/2017 - 159, **se ruší.**
- IV. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 12. 2016, č. j. 57030/16/5000-10470-700290 **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- V. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobách a kasačních stížnostech částku 26 400 Kč k rukám jejího zástupce advokáta Mgr. Jiřího Dostála do třiceti dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Platebním výměrem Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 11. 2015, č. j. 3691681/15/3000-31472-709520, byl žalobkyni vyměřen odvod do Státního fondu životního prostředí za porušení rozpočtové kázně ve výši 351 216 Kč podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech ... (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“) Tomuto rozhodnutí předcházela daňová kontrola, při které správce daně zjistil, že žalobkyně jako zadavatel nedodržela maximální podíl prací zajištěný subdodavateli, že nevyloučila z další účasti na veřejné zakázce uchazeče, který neprokázal splnění kvalifikace a že zadala zakázku na dodatečné práce v jednacím řízení bez uveřejnění, přestože k tomu nebyly splněny zákonem stanovené podmínky, čímž porušila podmínky poskytnutí dotace podle rozhodnutí Ministerstva životního prostředí ze dne 9. 12. 2010, č. j. 115D222000763 na akci CZ.1.02/3.2.00/09.04566 *Realizace úspor energie na ZŠ Vyškov Letní pole, p. o.*

[2] Platebním výměrem Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 11. 2015, č. j. 3691921/15/3000-31472-709520, byl žalobkyni vyměřen odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 4 499 830 Kč podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech. Tomuto rozhodnutí předcházela výše uvedená daňová kontrola, při které správce daně zjistil výše uvedené nedostatky, čímž žalobkyně porušila podmínky poskytnutí dotace podle rozhodnutí Ministerstva životního prostředí ze dne 9. 12. 2010, na stejnou výše uvedenou akci CZ.1.02/3.2.00/09.04566 *Realizace úspor energie na ZŠ Vyškov Letní pole, p. o.*

[3] Oba platební výměry správce daně napadla žalobkyně odvoláním, které žalovaný zamítl, a to rozhodnutím ze dne 15. 12. 2016, č. j. 57032/16/5000-10470-700290, ve vztahu k platebnímu výměru č. j. 3691681/15/3000-31472-709520 a rozhodnutím ze dne 15. 12. 2016, č. j. 57030/16/5000-10470-700290, ve vztahu k platebnímu výměru č. j. 3691921/15/3000-31472-709520. Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2019, č. j. 30 Af 18/2017 - 162, pak byla zamítnuta žaloba, kterou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 57032/16/5000-10470-700290, a platebního výměru správce daně č. j. 3691681/15/3000-31472-709520, a rozsudkem téhož soudu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 30 Af 17/2017 - 159, byla zamítnuta žaloba, kterou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 57030/16/5000-10470-700290, a platebního výměru správce daně č. j. 3691921/15/3000-31472-709520. Včasnou kasační stížností ze dne 11. 4. 2019, která je vedena u Nejvyššího správního soudu pod spisovou značkou 3 Afs 127/2019, se žalobkyně domáhala zrušení rozsudku krajského soudu ze dne 28. 2. 2019, č. j. 30 Af 18/2017 - 162. Včasnou kasační stížností ze dne 15. 5. 2019, která byla původně vedena u Nejvyššího správního soudu pod spisovou značkou 3 Afs 171/2019, se žalobkyně domáhala zrušení rozsudku krajského soudu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 30 Af 17/2017 - 159.

[4] Obě kasační stížnosti žalobkyně odkazovaly na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.). Obě také obsahovaly stejné stížnostní body, s výjimkou jednoho bodu, obsaženého jen ve stížnosti ze dne 15. 5. 2019 (viz bod [9] níže) a protože se týkaly rozhodnutí, která spolu skutkově souvisela, Nejvyšší správní soud řízení o kasačních stížnostech spojil ke společnému projednání v souladu s §

pokračování

39 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Společné řízení (projednání) je nadále vedeno pod spisovou značkou 3 Afs 127/2019.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně v kasačních stížnostech namítala, že krajský soud nesprávně vyložil pojem *subdodávka stavebních prací*. Nerespektoval přitom, že *Závazné pokyny OP ŽP* v čl. 4.7 zakotvují vlastní definici pojmu *subdodávka*, a to jen a pouze pro účely stanovené podmínky nepřekročení hranice 30 % subdodávek na akci. Krajský soud namísto toho tento pojem vykládal s pomocí zákona o veřejných zakázkách. Podle závazných pokynů byla za subdodávku považována *realizace dílčích stavebních zakázek stavebních prací jinými subjekty pro vítěze zadávacího řízení*. Výklad soudu, který byl proveden s využitím § 9 zákona o veřejných zakázkách, zcela pominul zásadní rozdíl mezi vztahem zadavatel – dodavatel a dodavatel – subdodavatel. Jen na vztah zadavatele k dodavateli lze použít výklad terminologie podle zákona o veřejných zakázkách, nikoli však již analogicky pro vztah dodavatele k subdodavateli. Proto nelze dát rovnítko mezi pojmem *veřejná zakázka na stavební práce* ve smyslu zákona o veřejných zakázkách a pojmem *zakázka stavebních prací* ve vztahu dodavatele a jeho subdodavatele. Zakázkou na stavební práce ve smyslu čl. 4.7 *Závazných pokynů OP ŽP* tedy nelze rozumět nic jiného, než právě a jenom práce ve smyslu určité činnosti. O tom svědčí také čl. 7.6 písm. d) pod písm. dc) stejných pokynů, které rozlišuje pod body 2 a 3 mezi provedenými pracemi a dodávkami materiálů a výrobků. V této souvislosti žalobkyně také odkazovala na odst. 2.7 pozdějšího znění *Závazných pokynů OP ŽP* (platných od 21. 12. 2017), kde bylo také rozlišováno mezi dodávkami a stavebními pracemi samotnými. Jako nepřipadný pak žalobkyně hodnotila argument krajského soudu, že ani obsah smluvních ujednání mezi dodavatelem a jeho subdodavateli neodpovídal výkladu pojmu *stavební práce*, poskytnutého žalobkyní. Obsah smluvních ujednání totiž nemohl mít vliv na výklad pojmů užitých v *Závazných pokynech OP ŽP*, tedy na vztah zadavatel – poskytovatel dotace. Krajský soud se také podle žalobkyně nevypořádal s jejím odkazem na stanovisko poskytovatele dotace k výkladu pojmu *subdodávka* podle bodu 19 žaloby. Z něj vyplývá, že pořízení stavebního materiálu nelze započítat do pojmu stavebních prací. Proto stejně jako v žalobě trvala žalobkyně na tom, že pro účel splnění či překročení hranice 30 % stavebních nákladů akce bylo nezbytné počítat výlučně náklady na stavební práce ve smyslu samotné činnosti a nezapočítávat do této hodnoty náklady na materiál. S ohledem na to k překročení uvedené hranice subdodávek stavebních prací nedošlo. Jednalo se tedy jednak o nesprávné posouzení právní otázky soudem a nesprávný postup soudu, spočívající v absenci vypořádání tvrzení žalobkyně, protože je rozsudek nepřezkoumatelný a ze všech uvedených důvodů také nezákonný.

[6] Žalobkyně současně namítala, že omezení míry subdodávek na akci v rozsahu maximálně 30 % z objemu stavebních nákladů akce podle čl. 4.7 *Závazných pokynů OP ŽP* se týkalo jen zadávacího řízení, nikoli již realizace veřejné zakázky. Tento závěr žalobkyně dovodila ze systematiky *Závazných pokynů OP ŽP*, kde byla tato povinnost zakotvena v čl. 4.7, který byl součástí kapitoly s názvem *Zadávací řízení*. Tuto povinnost přitom žalobkyně splnila, když v rámci zadávacího řízení a ve smlouvě o dílo omezila v tomto rozsahu míru subdodávek. Skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, tedy

neměla oporu ve spise, resp. byla s ním v rozporu, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud rozhodnutí správního orgánu zrušit.

[7] Žalobkyně si stěžovala také na to, že krajský soud odmítl její argumentaci o souladu jejího postupu s existující *dobovou* správní praxí se správními orgány vytýkaným neprokázáním kvalifikačního předpokladu dodavatele v důsledku nedostatečného vymezení závazku ve smlouvě se subdodavatelem, který měl tento kvalifikační předpoklad dodavatele nahrazovat. Pro tento nedostatek měl být vítězný uchazeč vyloučen z další účasti na veřejné zakázce. Krajský soud nesprávně hodnotil, že žalobkyní odkazované rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže (dále jen „ÚOHS“) ze dne 9. 10. 2009, č. j. S133/2009-12235/2009/530/RPá, je ojedinělé. Žalobkyně v kasační stížnosti na svou podporu označila další rozhodnutí stejného úřadu ze dne 1. 12. 2008, č. j. R138/2008/02-24267/2008/310-Hr, a ze dne 20. 7. 2010, č. j. S130/2009-11951/2009/530/RPá. Podle žalobkyně tedy jde o nesprávné právní posouzení věci. V této souvislosti pak žalobkyně napadala to, že krajský soud se nezabýval jejím dalším odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 77/2010, podle něž *nelze po zadavatelích spravedlivě požadovat, aby v rámci subdodavatelských smluv vyžadovali uvedení konkrétní velikosti závazku daného subdodavatele, pokud obsah subdodavatelské smlouvy není vázán na skutečnou velikost plnění realizovaného subdodavatelem při plnění veřejné zakázky*. Tím krajský soud podle žalobkyně zatížil řízení vadou, která způsobila nezákonnost jeho rozhodnutí.

[8] Nakonec žalobkyně v obou kasačních stížnostech napadala nepřezkoumatelnost platebního výměru správce daně v části, odůvodňující výši stanoveného odvodu. Tu žalobkyně ohodnotila jako povrchní a obecnou, obsahující jen postuláty, které jsou nezbytné pro vlastní správní uvážení. Finanční úřady jsou přitom povinny postupovat podle Metodického pokynu Generálního finančního ředitelství s označením GFR – D – 38, nařizujícího uvedení podrobné správní úvahy tak, aby bylo zřejmé, proč byl odvod vyměřen v konkrétní výši a proč je ve vztahu ke konkrétním pochybením proporcionální. Protože krajský soud hodnotil odůvodnění platebního výměru v této souvislosti jako dostačující, zatížil řízení další podstatnou vadou, způsobující nezákonnost jeho rozsudku.

[9] V kasační stížnosti ze dne 15. 5. 2019 žalobkyně nad rámec shora konstatovaných námitek dále namítala nesprávné určení základu pro výpočet odvodu správcem daně v jeho platebním výměru č. j. 3691921/15/3000-31472-709520. Ten byl určen ve výši 19 120 201,20 Kč podle celé poskytnuté dotace, zatímco měl činit jen 18 154 731,65 Kč. Správcem daně hodnocené porušení rozpočtové kázně se totiž týkalo oddělitelné části dotace jen v této výši. Krajský soud této námitce nevyhověl, přestože postup správce daně byl nezákonný a byl v rozporu s názorem vyjádřeným v odůvodnění rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 291/2017 - 33. Krajský soud tedy také v tomto ohledu nesprávně ohodnotil tuto právní otázku a jeho rozsudek je proto nezákonný.

[10] Žalovaný ve svých vyjádřeních navrhoval kasační stížnosti zamítnout. Uvedl, že se k jednotlivým stížnostním bodům vyjádřil již v odůvodnění svých rozhodnutí. Poukázal na to, že žalobkyně nesplnila podmínky poskytnutí dotace stanovené v bodě 3 písm. f) oddílu B Závazných pokynů pro žadatele a příjemce podpory z operačního programu Životní prostředí (dále také jako „ZP“) ohledně dodržení maximálního 30 % podílu subdodavately zajišťovaných prací, v bodě 3 písm. a) a g) a v bodě 4 písm. a)

pokračování

oddílu B ZP ohledně vyloučení uchazeče, který nesplnil kvalifikační předpoklady z další účasti v zadávacím řízení a ohledně zadání zakázky na dodatečné stavební práce v jednacím řízení bez uveřejnění. Tím došlo ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech k neoprávněnému použití peněžních prostředků a k porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Správce daně proto podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech vyměřil odvod do Státního fondu životního prostředí ČR ve výši 351 216 Kč a do Národního fondu ve výši 4 499 830 Kč. Žalovaný i krajský soud vycházeli při definici pojmů subdodávky a stavební práce ze zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách. Bylo-li tedy předmětem zakázky plnění, týkající se některé z činností podle přílohy č. 3 k tomuto zákonu, byla taková zakázka považována za zakázku na stavební práce bez ohledu na její výsledek. Definice subdodávky na stavební práce je tedy podstatně širší, než se domnívá žalobkyně a zahrnuje i poskytnutí věcí k plnění veřejné zakázky. Shodně s odůvodněním krajského soudu žalovaný poukazoval na to, že žalobkyně v zadávací dokumentaci stanovila podmínku omezující míru subdodávek odlišně od předpisu v ZP. Ty v čl. 4 odst. 4.7 uvádí, že *[p]odmínkou pro poskytnutí podpory je omezení míry subdodávek na stavebních projektech, přičemž maximální přípustný objem subdodávek na akci může dosáhnout max. 30 % z objemu stavebních nákladů akce. Za subdodávku je pro tento účel považována realizace dílčích zakázek stavebních prací jinými subjekty pro vítěze zadávacího řízení.* V zadávací dokumentaci byla ovšem *kategorie „subdodávky na akci“ nahrazena kategorií „subdodávky na stavební práce“ a kategorie „stavební náklady akce“ kategorií „stavební práce“.* Podle subdodavatelských smluv byly součástí subdodávek montážní práce bez uvedení dodávek materiálu. Podle faktur byly ovšem účtovány stavební práce, jejichž součástí stavební materiál byl. ZP tedy byly jasně formulovány, a pokud žalobkyně hovoří o neurčitosti, byla způsobena jí provedenou formulací v zadávací dokumentaci. Ohledně namítaného souladu postupu žalobkyně se soudobou správní praxí se žalovaný také ztotožnil s hodnocením krajského soudu, který poukázal na jiná rozhodnutí ÚOHS, jejichž správnost byla potvrzena rozsudky Nejvyššího správního soudu. Z nich vyplývá, že ze subdodavatelské smlouvy musí být zřejmý konkrétní závazek subdodavatele dokládající míru jeho participace na veřejné zakázce. Legitimní očekávání týkající se rozhodovací činnosti správního orgánu je přitom nutno vztahovat zejména k okamžiku jeho rozhodování, tj. zde k datu 10. 11. 2015, resp. 15. 12. 2016. Žalovaný také poukázal na to, že žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost platebního výměru správce daně teprve v kasační stížnosti. Z odůvodnění platebního výměru je přitom znatelné, na základě jakých skutečností byl odvod vyměřen. Přezkoumatelná jsou pak i rozhodnutí žalovaného a krajského soudu.

[11] Nakonec žalovaný nesouhlasil ani s námitkou nesprávného určení základu pro výpočet odvodu stanoveného výměrem správce daně č. j. 3691921/15/3000-31472-709520. S ohledem na charakter pochybení, spočívající v překročení podílu subdodávek a v nevyvážení uchazeče nesplňujícího kvalifikační předpoklady, byl proveden výpočet v poměru 25 % z částky, použité na financování předmětné veřejné zakázky ve výši 19 120 201,20 Kč, tj. ve výši 4 780 050,30 Kč. Ohledně závažnosti a pochybení týkajícího se způsobu zadání zakázky na dodatečné práce byl odvod stanoven jako poměr 25 % z částky, použité na vícepráce, tj. 283 975,25 Kč, a jde tedy o částku 70 993,81 Kč. V součtu se jednalo o odvod 4 851 045 Kč, který byl podle podílu spolufinancování rozdělen (7,24 % a 92,76 %) na odvod do Státního fondu životního prostředí ČR ve výši 351 216 Kč a do Národního fondu ve výši 4 499 830 Kč. Podmínka stanovená výše citovaným usnesením

rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33, tedy splněna byla.

[12] Žalobkyně v replice na vyjádření žalovaného vysvětlila, že pokud v zadávací dokumentaci zaměnila pojem *subdodávka na akci* za pojem *subdodávka na stavební práce*, stalo se tak v souladu se zněním ZP, neboť ty subdodávky na akci v části citované žalovaným takto charakterizují. Užití pojmu *stavební náklady akce* pak žalobkyně provedla na straně 5 v textu: *V souladu se Závaznými pokyny pro žadatele je omezena míra subdodávek na stavební práce do výše max. 30% z objemů stavebních nákladů akce*. Stejný text pak obsahuje návrh smlouvy o dílo, který je také součástí zadávací dokumentace. I v samostatné kapitole zadávací dokumentace s názvem *Subdodavatelé*, je znovu uvedeno, že maximální přípustný objem subdodávek na tento projekt může dosáhnout maximálně 30% z objemu stavebních nákladů akce. Žalobkyně tedy na třech místech zadávací dokumentace správně použila pojem *stavební náklady akce*. Jen v jednom případě byl nepřesně použit výraz *hodnota stavebních prací*. Zhotovitel, který byl navíc podle smlouvy o dílo povinen při provádění prací i vedení předepsané dokumentace postupovat podle ZP, tedy nemohl být na pochybách, jakou povinnost má ve vztahu k omezení míry subdodávek plnit. Žalobkyně tedy svou povinnost v zadávacím řízení beze zbytku splnila. Žádný dokument, jímž by byla žalobkyně vázána, však nezaložil povinnost fakticky zajistit, aby k překročení maximální povolené míry subdodávek nedošlo během realizace veřejné zakázky. Je tedy zřejmé, že čl. 4.7 ve spojení s prvním odstavcem kapitoly 4 ZP lze vykládat přinejmenším dvěma způsoby. Vzhledem k tomu, že tuto nejasnost způsobil poskytovatel dotace, nelze činit výklad v neprospěch žalobkyně.

III. Posouzení námitek kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozsudky v mezích rozsahu napadení a důvodů uplatněných v kasačních stížnostech. Zkoumal přitom rovněž, zda napadené rozsudky netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Poté dospěl k závěru, že kasační stížnosti jsou částečně důvodné.

[14] Předně je nutno uvést, že žalobkyně nenapadala (resp. naopak výslovně potvrzovala) správnost právního závěru krajského soudu o tom, že pro ni, jakožto příjemce dotace, byly závazné ZP (Závazné pokyny pro žadatele a příjemce podpory z operačního programu Životní prostředí), ale i další předpisy, mezi něž patřily například Směrnice Ministerstva životního prostředí č. 12/2009 a zejména zákon o veřejných zakázkách (viz body 23. až 28. a 32. odůvodnění obou stížnostmi napadených rozsudků krajského soudu). Sporné mezi účastníky nebylo ani výše citované znění ZP a zadávací dokumentace. Proto Nejvyšší správní soud vycházel ze správnosti tohoto právního hodnocení a uváděných skutečností.

[15] Již z právního hodnocení krajského soudu je zřejmé, že v daném případě došlo k překrytí veřejnoprávních úprav poskytování dotací a veřejných zakázek. Ačkoli byla žalobkyně povinna respektovat všechna omezení stanovená jak předpisy o veřejných zakázkách, tak o veřejné podpoře (dotaci), neznamenalo to automaticky, že výklad institutů a pojmů používaných v jedné oblasti této veřejnoprávní úpravy se beze zbytku použije na posouzení poměrů z druhé oblasti. Proto nelze jednoduše vycházet z definice

pokračování

pojmu *stavební práce* tak, jak je upraven v zákoně o veřejných zakázkách, pokud je tento pojem vykládán pro právní posouzení veřejné podpory (dotace), není-li přímá použitelnost v tomto směru dotačními podmínkami výslovně předpokládána. Žádný z účastníků netvrdil, že by podmínky dotace výslovně odkazovaly v souvislosti s obsahem pojmu *stavební práce* na zákon o veřejných zakázkách a ani krajský soud k takovému zjištění nedospěl. Ačkoli se tedy žalobkyně ve svých žalobách zákona o veřejných zakázkách v této souvislosti výslovně dovolávala, je třeba nyní v této obecné rovině přisvědčit pouze její stížnostní argumentaci, dle které je třeba dát přednost autonomnímu výkladu dotačních předpisů, resp. závazných dotačních podmínek.

[16] Jak bylo zjištěno krajským soudem (viz bod 38. odůvodnění obou jeho rozsudků), je z doslovného znění čl. 4 odst. 4.7 ZP patrné, že tento předpis hovoří o *dílčí zakázce stavebních prací*, aniž by tento pojem dále sám podrobněji vysvětloval. To samo o sobě jistě není nijak neobvyklé. Potřeba vyjasnit určitý pojem je namístě jen tehdy, jde-li o pojem neobvyklý, či neurčitý, anebo má-li pro účel předmětné úpravy jiný, než zažitý význam. Pokud tedy krajský soud vycházel z obecně přijímaného pojetí pojmu *subdodávky na stavební práce* (viz bod 42. odůvodnění obou jeho rozsudků), nelze jeho postupu nic vytýkat. Správný byl pak také závěr krajského soudu o tom, co si žalobkyně takto měla pod tímto pojmem představit, tedy stavební práce včetně stavebního materiálu, který na ně byl použit. Jak krajský soud zjistil, byly subdodávky stavebních prací prováděny na základě (subdodavatelských) smluv o dílo sjednaných mezi dodavatelem stavby (generálním dodavatelem) a jeho subdodavatelem. S ohledem na dobu sjednání těchto smluv, se právní poměry z nich řídily zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do konce roku 2013. To vyplývá z § 261 odst. 1 obchodního zákoníku, neboť jak generální dodavatel, tak jeho subdodavatelé byli podnikateli. Ve smyslu § 539 odst. 3 obchodního zákoníku bylo součástí smluveného díla nepochybně také to, že zhotovitel opatřil věci, potřebné k provedení díla, pokud nebylo sjednáno něco jiného. Za zhotovitele bylo nutné ve vztahu ke generálnímu dodavateli považovat konkrétního subdodavatele. O tom, že by se dodavatel stavby měl smluvně zavázat zajistit nějaké věci (stavební materiál) pro svého subdodavatele, nebylo nic tvrzeno. Proto lze jistě považovat za obvyklé, že součástí stavební práce subdodavatele, tedy subdodávky, bylo také obstarání a dodání stavebního materiálu, který byl využit při provádění subdodavatelského díla. Je-li obsah pojmu obvyklý, měl být známý také žalobkyni jako příjemkyni dotace a současně zadavatelce veřejné zakázky. To, že tomu tak zřejmě bylo, demonstruje krajským soudem poukazovaný obsah subdodavatelských smluv a zejména faktur, které žalobkyně přijala a proplatila. Smlouvy se subdodavateli tedy sice nemohly mít vliv na výklad pojmů užitých v ZP, jak namítala žalobkyně, ale pojmy ZP byly zjevně natolik určité vymezené, že obsah smluv ovlivnily.

[17] Ke stejnému závěru by ale bylo nutné dojít i tehdy, pokud by se výklad pojmu *subdodávky stavebních prací* řídil zákonem o veřejných zakázkách. Jak vyložil již krajský soud, byl smysl § 9 tohoto zákona zřejmý v tom, že v jednotlivých vyčtených činnostech vždy vymezuje předmět veřejné zakázky na stavební práce. To znamená, že každá z činností (prací, dodávek atd.) zde uvedených je považována za stavební práce v širším slova smyslu, tedy tak, jak je chápal žalovaný. Právní posouzení věci, které v souvislosti s prvním stížnostním bodem krajský soud učinil, je tedy v jádru správné.

[18] V této souvislosti je nevýznamné hodnocení žalobkyně o jiné úpravě dotačních podmínek, která měla být zavedena vydáním nových závazných pokynů, resp. jejich nové verze, v níž již omezení subdodávek nemělo být upraveno. Jak totiž správně krajský soud uzavřel (viz body 33. a 34. odůvodnění obou jeho rozsudků), je pro posouzení splnění podmínek dotace významné jen znění, k jehož dodržování se příjemce zavázal. Současně nelze žalobkyni přisvědčit ani v tom, že by se krajský soud nevypořádal s námitkou, napadající nedostatek výslovného vypořádání se s odkazem žalobkyně na stanovisko poskytovatele dotace podle 19. odstavce žaloby. Krajský soud totiž podrobně a na obecném příkladu vysvětlil (viz bod 42. obou jeho rozsudků) rozdíl mezi opatřením věci k provedení díla generálním dodavatelem a subdodavatelem. Toto vysvětlení zcela pokrývá a koresponduje s žalobkyní odkazovaným sdělením poskytovatelem dotace, jež má také jen takto obecný charakter. Proto nelze nezákonnost a nepřezkoumatelnost rozsudku dovodit ani v této souvislosti.

[19] Krajský soud také (v bodě 48. odůvodnění obou svých rozsudků) správně vypořádal další stížnostní námitku, která vychází z toho, že omezení rozsahu subdodávek zavazovalo žalobkyni jen ve fázi zadávacího řízení, nikoli již při realizaci dotované akce. Byť tento bod byl v žalobách formulován jinými slovy v souvislosti s namítaným obecným nedostatkem odpovědnosti žalobkyně za jednání generálního dodavatele, jde obsahově o stejný vytýkaný nedostatek. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, podle něž je již z podstaty věci zřejmé, že omezení rozsahu subdodávek připadá v úvahu jen ve fázi realizace dotované akce. Výklad, že zavazuje zadavatele veřejné zakázky (dotované akce) pouze při výběru dodavatele je absurdní, neboť by v podstatě vedl k eliminaci této dotační podmínky. Zadávací řízení vedlo v projednávané věci nejen ke splnění cílů zadávání veřejných zakázek (viz preambule Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/18/ES ze dne 31. března 2004 o koordinaci postupů při zadávání veřejných zakázek na stavební práce, dodávky a služby, kterou zákon o veřejných zakázkách transponoval), ale mělo naplnit také cíle dotační politiky splněním jednotlivých podmínek pro samotné užití veřejné dotace. V tomto předmětném posouzení věci žalovaným tedy nelze spatřovat vadu, pro kterou bylo jeho rozhodnutí krajským soudem zrušit.

[20] Poslední kasační námitka, napadající důvody stanovení odvodu správcem daně, se týkala prokázání kvalifikačního předpokladu generálního dodavatele prostřednictvím kvalifikace jeho subdodavatelů. Poměry zadávacího řízení se řídily zákonem č. 136/2000 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění účinném do 14. 9. 2010, protože zveřejnění zadávacího řízení bylo provedeno 18. 5. 2010 (viz čl. II zákona č. 179/2010 Sb.). Krajský soud zjistil, že žalobkyně v zadávací dokumentaci obecně stanovila v bodě 6. nazvaném *Kvalifikační předpoklady*, možnost prokázání splnění určité části kvalifikace *požadované [...] podle 50 odst. 1 písm. b) až d)* (pozn. NSS: zřejmě § 50 odst. 1 písm. b) až d) zákona o veřejných zakázkách) *v chybějícím rozsahu prokázat prostřednictvím subdodavatele. Dodavatel byl v takovém případě povinen veřejnému zadavateli předložit smlouvu uzavřenou se subdodavatelem, z níž vyplývá závazek subdodavatele k poskytnutí plnění určeného k plnění veřejné zakázky dodavatelem či k poskytnutí věci či práv, s nimiž bude dodavatel oprávněn disponovat v rámci plnění veřejné zakázky, a to alespoň v rozsahu, v jakém subdodavatel prokázal splnění kvalifikace.* Z textu této podmínky je zřejmé, že je doslovně opsaný z § 51 odst. 4 písm. b) zákona o veřejných zakázkách, ve znění účinném do 31. 3. 2012. V bodě 6.4 *Technické kvalifikační předpoklady* zadávací dokumentace stanovila žalobkyně jako

pokračování

konkrétní kvalifikační předpoklad: *minimálně pět staveb obdobného charakteru realizovaných v posledních pěti letech v celkové hodnotě minimálně 100 miliónů Kč včetně DPH*. Dále krajský soud zjistil, že tento předpoklad byl generálním dodavatelem doložen ve vztahu ke dvěma stavbám za 81 597 054 Kč a prostřednictvím subdodavatele ve vztahu ke třem stavbám za 112 miliónů Kč, předložením blíže nepojmenované smlouvy se subdodavatelem. Jejím předmětem byl závazek subdodavatele poskytnout generálnímu dodavateli *splnění - provedení prací, splnění kvalifikace (...) a poskytnutí práv, s nimiž bude generální dodavatel oprávněn disponovat v rámci plnění předmětné veřejné zakázky, a to v rozsahu v jakém generální dodavatel prokázal splnění kvalifikace*. Právě vymezení tohoto závazku hodnotil žalovaný i krajský soud jako nedostatečné k tomu, aby jej bylo možné považovat za splnění kvalifikačního předpokladu prostřednictvím subdodavatele. V této souvislosti krajský soud odmítl žalobkyní namítané respektování soudobé správní praxe založené výše uváděným rozhodnutím ÚOHS ze dne 9. 10. 2009, č. j. S133/2009-12235/2009/530/RPá, neboť ta byla ojedinělá a navíc byla překonána pozdějšími rozhodnutími tohoto úřadu, ovlivněnými jiným rozsudkem krajského soudu ze dne 6. 10. 2014, č. j. 62 Af 57/2013 – 90, (dostupný na www.nssoud.cz). Od právní moci tohoto rozsudku bylo legitimní očekávání k ustálené správní praxi nutné vztahovat zejména k okamžiku rozhodování správního orgánu, tj. v dané věci ke dni 10. 11. 2015, kdy rozhodoval správce daně, resp. ke dni 15. 12. 2016, kdy rozhodoval žalovaný. V této souvislosti krajský soud dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009 - 233, (všechna citovaná rozhodnutí NSS jsou také dostupná na www.nssoud.cz).

[21] V tomto bodu však uvedené hodnocení krajského soudu není správné. Předně je třeba poukázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 – 132, (jež bylo krajským soudem také citováno), podle něž lze správní praxi měnit jen do budoucna, přičemž dotčené subjekty mají mít možnost se takovou změnou seznámit a změna je současně řádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Právě v tomto duchu je nutné interpretovat také závěry, vyjádřené v dalším, krajským soudem citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 50/2009 – 233 (viz body [23] až [29] jeho odůvodnění). Dobrá víra (legitimní očekávání) žalobkyně, že její postup bude posuzován podle ustálené správní praxe v souladu s principem právní jistoty (obecně § 2 odst. 4 správního řádu a pro daňové řízení § 8 odst. 2 daňového řádu) se tedy může vztahovat jen k těm rozhodnutím správních orgánů, která byla vydána předtím, než předmětné jednání učinila. Krajským soudem zmíněný okamžik správního rozhodnutí se tedy z citovaných rozhodnutí může vztahovat jen k rozhodnutí z 9. 10. 2009, které zmiňovala žalobkyně, protože zveřejnění zadávacího řízení bylo provedeno 18. 5. 2010 a smlouva s generálním dodavatelem byla uzavřena již dne 4. 10. 2010. Obojí se tedy stalo ještě před vyhlášením jiného odkazovaného rozsudku krajského soudu ze dne 6. 10. 2014, č. j. 62 Af 57/2013 – 90, jenž měl novou správní praxi založit a před vyhlášením jiného odkazovaného rozsudku krajského soudu ze dne 22. 4. 2015, č. j. 31 Af 165/2012 – 68. Úkony žalobkyně byly učiněny také před krajským soudem zmiňovanými rozhodnutími ÚOHS, jež byla vydána v letech 2012 a 2013. Všechna odkazovaná rozhodnutí navíc neřeší smlouvu ve smyslu prokázání předmětného kvalifikačního předpokladu reference dodavatele (viz bod níže), ale vždy se týkají věcně samotné subdodávky na veřejné zakázce. Hodnocení postupu žalobkyně proto nemůže být postaveno na správní praxi, založené pozdějšími a věcně nepřiléhavými rozhodnutími.

[22] Pro posouzení, zda žalobkyně porušila předmětnou podmínku poskytnutí dotace, je ovšem také významný obsah technického kvalifikačního předpokladu uchazeče o veřejnou zakázku podle § 56 odst. 1 písm. a) zákona o veřejných zakázkách. Je jím totiž jen tzv. reference, tzn. doložení dobrého jména. Nejde tedy o aktivní plnění, jež by bylo možné provést přímo subdodavatelem. To, že správní, ale i soudní praxe v době zkoumaného zadávacího řízení v souladu s § 51 odst. 4 zákona o veřejných zakázkách přijímala subdodavatelskou (nyní poddodavatelskou) podporu i ve vztahu k tomuto předpokladu, vyjadřovalo bezpochyby požadavek, že nemuselo jít jen o zkušenosti a reference samotného dodavatele. Významné byly také jeho možnosti a schopnosti zajistit spolupráci s obchodními partnery. Požadavek § 51 odst. 4 zákona o veřejných zakázkách předepisoval předložení *smlouvy uzavřené se subdodavatelem, z níž vyplývá závazek subdodavatele k poskytnutí plnění určeného k plnění veřejné zakázky dodavatelem či k poskytnutí věci či práv, s nimiž bude dodavatel oprávněn disponovat v rámci plnění veřejné zakázky, a to alespoň v rozsahu, v jakém subdodavatel prokázal splnění kvalifikace*, který byl převzat do zadávací dokumentace žalobkyně. V souvislosti s uvedeným kvalifikačním požadavkem si lze ovšem těžko představit smlouvu se subdodavatelem, která by měla konkrétnější předmět plnění, jehož se jen obecně dovolávají oba daňové orgány i krajský soud. Zcela jistě postačovalo, aby písemná smlouva vyjádřila souhlas s užitím referencí subdodavatele ve prospěch dodavatele (uchazeče) veřejné zakázky. To v posuzované věci splněno bylo. Posouzení této právní otázky daňovými orgány a krajským soudem tedy bylo nesprávné.

[23] Vzhledem k závěrům vyplývajícím z bodů [21] a [22] je tedy důvodná kasační námitka žalobkyně, napadající kontrolní zjištění o porušení dotačních podmínek nevyloučením dodavatele pro nesplnění kvalifikačního předpokladu k referencím.

[24] Jako nedůvodnou naopak Nejvyšší správní soud hodnotil námitku, napadající nedostatečné zdůvodnění určení výše stanoveného odvodu. Byť lze souhlasit s žalobkyní v tom, že obsahuje také obecné předpoklady předepsané metodikou daňové správy, lze z něj bezpochyby zjistit, k jakým konkrétním okolnostem správce daně v posuzované věci přihlédl a z jakého důvodu proto stanovil výši odvodu v příslušném poměru. Úvahu o výši sankce nelze ztotožnit s matematickým výpočtem či jiným vzorcem, protože skutkové okolnosti mohou být (a zpravidla jsou) natolik odlišné, nebo jen v částech shodné, že není možné je podřadit pod jakýkoli konkrétnější algoritmus. Pokud tedy krajský soud hodnotil v tomto směru odůvodnění rozhodnutí žalovaného jako dostačující, nelze mu nic vytknout.

[25] Nesprávná je ovšem (pouze obecná) úvaha krajského soudu o tom, že pokud žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň nedodržením podmínek stanovených poskytovatelem dotace, nebylo na místě určit jako výchozí částku pro stanovení výše odvodu pouze tu část, kterou plnil dodavatel vybraný v zadávacím řízení. Jak již odkazovala žalobkyně, je při posouzení této otázky nutné respektovat usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33, které stanoví zásadu, že *týká-li se porušení povinnosti oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou odpovídající této části dotace. I zde však mohou vyvstat okolnosti, které mohou s ohledem na malou závažnost porušení povinnosti vést správce daně ke*

pokračování

snížení odvodu ve smyslu zásady přiměřenosti. Byť tedy žalovaný (i v odůvodnění svého rozhodnutí) vysvětloval, jakým způsobem postupoval tak, aby zásadě přiměřenosti podle výše zmíněného usnesení Nejvyššího správního soudu vyhověl, krajský soud se správností určení dílčího základu pro výpočet odvodu nezabýval. Právní posouzení předmětné otázky krajským soudem je tedy nedostatečné a v této části je kasační stížnost také důvodná.

[26] Vzhledem k úvaze o výši sankce je nutné věc vrátit žalovanému k novému rozhodnutí s ohledem na to, že jeho závěr o porušení dotačních podmínek nevyloučením dodavatele pro nedoložení kvalifikačního předpokladu nebyl správný. Zmenšení rozsahu porušení rozpočtové kázně přitom může mít s ohledem na zásadu proporcionality (viz výše citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 291/2017 – 33) význam pro určení výše odvodu. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil výroky I. a III. oba rozsudky krajského soudu a v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. výroky II. a IV. také obě rozhodnutí žalovaného a obě věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. V dalším řízení žalovaný znovu posoudí platební výměry správce daně ve vztahu k výši odvodu za porušení rozpočtové kázně správně zjištěným neoprávněným použitím peněžních prostředků. Přitom bude podle § 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán právním názorem, vysloveným v tomto rozsudku.

IV. Náklady řízení

[27] O náhradě nákladů řízení rozhodoval Nejvyšší správní soud výrokem V. podle § 110 odst. 3 věty druhé v souladu s § 61 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyni, která byla ve spojené věci plně úspěšná, svědčí podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. Proto bylo žalovanému uloženo, aby žalobkyni zaplatil částku, odpovídající nákladům, vynaloženým (resp. očekávaným, když žalobkyně žádné vyúčtování nákladů nepředložila) jak v obou řízeních před krajským soudem, tak ve spojeném řízení o kasačních stížnostech.

[28] Tyto náklady v řízení před krajským soudem představují podle § 57 odst. 1 a 2 s. ř. s. soudní poplatky po 3 000 Kč, celkem tedy 6 000 Kč; odměnu zástupce žalobkyně, který je advokátem, za dva úkony právní služby v každém řízení o správní žalobě (1. příprava a převzatí věci a 2. sepsání žaloby) v souladu s § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s. a § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, po 3 100 Kč, celkem tedy 12 400 Kč a provozní výdaje zástupce žalobkyně nahrazované paušálně po 300 Kč za každý výše uvedený úkon právní služby, tj. v částce 1 200 Kč v souladu s § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy náklady řízení o žalobách dosahovaly 19 600 Kč.

[29] Náklady ve spojeném řízení před Nejvyšším správním soudem pak představovaly podle § 57 odst. 1 a 2 s. ř. s. soudní poplatky po 5 000 Kč, celkem tedy 10 000 Kč; odměnu zástupce stěžovatele, který je advokátem, za jeden úkon právní služby ve vztahu ke každé kasační stížnosti (sepsání kasační stížnosti) v souladu s § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 advokátního tarifu v částce 3 100 Kč, celkem tedy 6 200 Kč a provozní výdaje zástupce stěžovatele nahrazované paušálně v souladu s § 13 odst. 3 advokátního tarifu v částkách po 300 Kč za tyto úkony právní služby, tj. v součtu 600 Kč. Celkem tedy náklady spojeného řízení o kasačních stížnostech dosahovaly 6 800 Kč.

[30] Splatnost a platební místo náhrady nákladů řízení v celkové výši 26 400 Kč (v součtu podle bodů [28] a [29]) byly stanoveny v souladu s § 149 odst. 1 s. ř. s. a § 160 odst. 1 o. s. ř., ve spojení s § 64 a 120 s. ř. s.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 28. května 2020

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu