



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **TŘI PYRAMIDY s.r.o.**, se sídlem Palackého 5001/1, Jihlava, zastoupena JUDr. Alenou Prchalovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Husova 1288/25, Jihlava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2018, č. j. 42110/18/5000-10480-712244, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2020, č. j. 30 Af 107/2018 - 44,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Ministerstvo průmyslu a obchodu (dále jen „poskytovatel dotace“) rozhodlo dne 22. 10. 2013, pod č. j. 38-12/2.2 RV03-1480/13/61200, o poskytnutí dotace žalobkyni v rámci Operačního programu Podnikání a inovace na uskutečnění projektu „*Rozvoj ekologické výrobní činnosti společnosti TŘI PYRAMIDY s.r.o.*“ (dále jen „projekt“) v maximální výši 7.760.000 Kč. Účelem projektu byla dodávka technologické linky na výrobu tvarových doplňků střešní krytiny za použití plastových odpadů.

[2] Finanční úřad pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) zahájil dne 17. 8. 2016 u žalobkyně daňovou kontrolu, při níž dospěl k závěru, že žalobkyně při zadání zakázky na dodávku technologické linky na výrobu tvarových doplňků střešní krytiny nastavila

v rámci technických kvalifikačních předpokladů nepřiměřený a diskriminační požadavek. Měla jím být reference na minimálně jednu uskutečněnou dodávku technologického zařízení (extrudéru), který pracuje se směsí plastu s podílem křemičitého písku nad 50 % celkového objemu. Žalobkyně tak omezila účast dalších potenciálních uchazečů v zadávacím řízení (zjištění č. 1). Dále žalobkyně podle správce daně přesně nespecifikovala předmět veřejné zakázky, čímž se stal výběr dodavatele netransparentním. Tímto pochybením byla porušena hlava I článek II odst. 2 písm. d) Podmínek poskytnutí dotace a bod 3 Pravidel pro výběr dodavatelů (zjištění č. 2). Žalobkyně také při nákupu technologické linky neprokázala způsobilost výdajů projektu, konkrétně nedostála zásadě efektivnosti a hospodárnosti, což vedlo k porušení hlavy I článku II odst. 2 Podmínek pro poskytnutí dotace (zjištění č. 3). Správce daně proto podle § 44 odst. 1 písm. j) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (dále jen „rozpočtová pravidla“), rozhodnutím ze dne 13. 10. 2017, č. j. 1589327/17/2900-31471-706369 (dále jen „platební výměr“), vyměřil žalobkyni odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 6.299.568 Kč.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 9. 2018, č. j. 42110/18/5000-10480-712244 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr potvrdil.

[4] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí žalobou podanou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji nyní napadeným rozsudkem zamítl. Nejprve se zabýval námitkou nepřislušnosti správce daně rozhodovat o porušení zákona o veřejných zakázkách či o porušení podmínek čerpání dotace, přičemž této námitce nepřisvědčil. Z judikatury Nejvyššího správního soudu dovodil, že správce daně si může při rozhodování o odvodu zcela samostatně posoudit otázku porušení zákona o veřejných zakázkách. Je též oprávněn rozhodovat o porušení podmínek čerpání dotace.

[5] Správce daně se nedopustil nezákonnosti, pokud při daňové kontrole vycházel z výsledků jiných daňových řízení, kterým žalobkyně nemohla být přítomna. S použitím podkladů získaných z jiných daňových řízení jako důkazních prostředků totiž zákon výslovně počítá. Daňový subjekt musí mít možnost se s těmito podklady seznámit a případně navrhnout opakovaný výsledek svědků. Žalobkyně mohla reagovat na zjištění správce daně a k výsledkům daňové kontroly se také vyjádřila. Mohla navrhnout zopakování svědeckých výpovědí, při nichž by mohla klást svědkům otázky. Měla rovněž možnost předložit jiné důkazní prostředky. Pokud se domnívala, že důkazy provedené v jiném daňovém řízení vnesly do věci rozpory, mohla na ně upozornit, případně žádat o zopakování výsledků svědků, při nichž mohly být nejasnosti vyjasněny. Nic akového však neučinila, proto nyní s úspěchem nemůže namítat porušení svých procesních práv.

[6] Krajský soud dále dospěl k závěru, že žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň, neboť nedodržela dotační pravidla pro výběr dodavatelů, konkrétně podmínku, podle níž měla postupovat transparentně, nediskriminačně a dodržet rovný přístup. Žalobkyně stanovila jako technický kvalifikační předpoklad předložení referenčního listu s minimálně jednou již uskutečněnou dodávku technologického zařízení, které prokazatelně pracuje se směsí plastu s podílem křemičitého písku nad 50 % celkového objemu. Zároveň je však žalobkyně vlastníkem patentní listiny č. 299665 upravující zejména způsob výroby střešní krytiny a zařízení k provádění tohoto způsobu výroby. Krajský soud se ztotožnil se

správními orgány, že jde o diskriminační požadavek, který omezuje přístup jiným dodavatelům než vybranému dodavateli METAKON, neboť vymezení podílu křemičitého písku technickým kvalifikačním předpokladem se velmi blíží hodnotám deklarovaným v patentní listině, kterou vlastní žalobkyně. Požadavek však nic nevypovídá o vlastnostech technologické linky a nebyl z pohledu plnění veřejné zakázky nezbytný. Tento závěr podporuje též zjištění, že dodavatel METAKON obratem po podpisu smlouvy zadal celou dodávku technologie subdodavateli, který požadovaný technický kvalifikační předpoklad nespĺňoval, a nemohl se tedy výběrového řízení zúčastnit. Žalobkyně ani nijak nekonkretizovala, čím byl požadavek odůvodněn.

[7] Krajský soud přisvědčil správním orgánům, že zadávací dokumentace neobsahovala základní technické údaje nezbytné pro zpracování a podání relevantní nabídky, a byla tudíž neurčitá a netransparentní. Zadávací podmínky bylo nutné specifikovat tak, aby bylo možné předložit srovnatelné nabídky. Žalobkyně požadovala např. úpravu stávajícího zásobníku, aniž by uvedla jeho konkrétní rozměry a bližší údaje o něm, dále také dodávku systému navazujícího na systém stávající, u něhož také neupřesnila parametry stávajícího systému. Posouzení určitosti, konkrétnosti a dostatečnosti obsahu zadávací dokumentace pro podání relevantní nabídky není odbornou otázkou, kterou by nemohl provést sám správce daně.

[8] Žalobkyně dále nepostupovala efektivně a hospodárně, neboť v žádosti o platbu vyčíslila cenu linky na 19.500.000 Kč, avšak dle znaleckého posudku byla oceněna na 9.975.000 Kč bez DPH. Na základě podkladů obsažených ve správním spise krajský soud sdílel pochybnosti správních orgánů a nesouhlasil, že soudní znalec chybně hodnotil pouze cenu dodávky, aniž by přihlédl k nákladům na výzkumnou činnost, neboť šlo o námitku blíže nekonkretizovanou a nepodloženou. Správce daně žalobkyni nekladl k tíži následné chování dodavatele METAKON. Pouze na základě uvedených skutečností nabyl pochybnosti o efektivnosti a hospodárnosti pořízení technologické linky, proto nechal zpracovat znalecký posudek, který tyto pochybnosti potvrdil.

[9] Konečně krajský soud neshledal, že na počátku daňové kontroly došlo k porušení zásad daňového řízení vydáním zajišťovacích příkazů. Zajišťovací příkazy vydal správce daně v jiném daňovém řízení a jejich zákonnost není předmětem tohoto soudního řízení, tudíž nemůže mít vliv na zákonnost nyní posuzovaného rozhodnutí. Žalobkyně poukázala na mediálně známý případ „Čapí hnízdo“, v němž správní orgány umožnily vrácení dotačních prostředků do státního rozpočtu. Soudy však nebyly známy žádné bližší informace (skutkové ani právní) o postupu správce daně ve zmiňovaném případě. Na základě kusých informací předestřených žalobkyní nelze dospět k závěru, že by správní orgány v nyní projednávané věci porušily zásadu rovnosti a předvídatelnosti správního rozhodování.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Ke zjištění č. 1 znovu uvádí, že správce daně nespécifikoval, jaký právní předpis upravuje přiměřenost vypsání technického kvalifikačního požadavku, a co tedy mělo být porušeno. Jedná se proto pouze o subjektivní hodnocení pojmu „nastavení technických

požadavků“, navíc u zcela unikátního zařízení. Správce daně nemohl disponovat odbornými znalostmi, které by mu umožnily provádět takové hodnocení. Pokud tak již učinil, měl minimálně formulovat, jak by měl technický požadavek na referenční list vypadat a z jaké právní úpravy to vyplývá. Stanovení technických podmínek a požadavků je právem zadavatele, který jim plně rozumí.

[11] Nedostatečné vymezení svého pochybení namítá stěžovatelka i ve vztahu ke zjištění č. 2. Samotné dotační podmínky jasně a přesně nestanoví, jak konkrétně má být specifikován předmět veřejné zakázky. Stále není zřejmé, jak správce daně dovodil parametry, které ve vymezení předmětu zakázky chybí. Závěry soudu, že stěžovatelka dostatečně nespecifikovala předmět zakázky, jsou zcela nepodložené. Např. správcem daně uváděná nosnost podlahy či velikost budovy byly zcela nepodstatné pro dodávku strojního zařízení, neboť mělo být umístěno v budově stěžovatelky. Jednalo se o zcela nově vyvinutou technologii zpracování plastových odpadů, která byla ve stavu neustálého vývoje, a nebylo proto zřejmé, co vše je třeba do zadávací dokumentace uvést.

[12] Ke zjištění č. 3 stěžovatelka opět namítá, že nebyl uveden konkrétní právní předpis a povinnosti, které měla porušit, a že se jedná pouze o subjektivní hodnocení správce daně a soudu. Stěžovatelka zadala dodávku technologického zařízení zcela oprávněně a doložila to smlouvou a fakturami za provedené práce, které jasně prokazují výdaje vynaložené na projekt. Zhotovení zařízení a způsob provedení zakázky byly dále na dodavateli. Pokud vznikly pochybnosti ohledně zařízení, jsou problémem zhotovitele a jsou zcela mimo posuzovaný případ. Ocenění provedené znalcem nevychází z reálného ocenění postaveného zařízení, které bylo neustále vylepšováno.

[13] Jelikož k vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně došlo na základě domněnek a nepodložených tvrzení bez uvedení právních norem, které měla stěžovatelka porušit, nelze proti nim předložit jednoznačné důkazy. Závěry správce daně i krajského soudu jsou nepřezkoumatelné a stěžovatelka se proti nim nemůže bránit.

[14] Stěžovatelka zajišťovala výběrové řízení prostřednictvím odborníka, proto splnila všechny administrativní podmínky a k žádnému ovlivnění nemohlo dojít. Hodnocení správce daně by navíc mělo být přizpůsobeno specifickým podmínkám zakázky na zcela nové a jedinečné zařízení. Správní orgány podstatu této argumentace pominuly a postupovaly s cílem doměřit odvod za porušení rozpočtové kázně. Že šlo o původní a jedinečné zařízení, jednoznačně prokazují i svědecké výpovědi, které jsou obsahem spisu. Pokud soudní znalec dospěl k opačnému závěru, měl jej obhájit a svá tvrzení prokázat. Stěžovatelce však nebylo umožněno klást znalci otázky a k posudku se vyjádřit. Postup správce daně, který prováděl výslechy svědků v nepřítomnosti stěžovatelky, a teprve následně na základě námitek v její přítomnosti, považuje stěžovatelka za účelový.

[15] Správní orgány v dané věci zpochybňují běžné obchodní vztahy, u nichž zkoumání (ne)platnosti přísluší pouze soudu. Stěžovatelka pak nesouhlasí se závěry judikatury Nejvyššího správního soudu, dle které je správce daně oprávněn provádět daňovou kontrolu nezávisle na jiných typech kontrol. Jsou totiž v rozporu s ústavními principy. Pokud poskytovatel dotace, který stanovil podmínky jejího poskytnutí, provedl kontrolu u příjemce, neshledal žádné porušení a rozhodl o vyplacení dotace, nemůže jiný orgán

veřejné moci v rozporu s tím požadovat vrácení poskytnutých finančních prostředků. Stěžovatelka dále nesouhlasí s rozšiřováním pravomocí finanční správy i v oblastech, které náleží do působnosti specializovaných orgánů státní správy (Úřadu pro ochranu osobních údajů). V této souvislosti rozporuje odkaz na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-14/08, který nezapadá do kontextu daného případu, jelikož podstata tohoto sporu je jiná. Dále pak stěžovatelka nesouhlasí se závěry krajského soudu podpořenými odkazem na rozsudek téhož soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 30 Af 65/2017- 85, neboť krajský soud nepatří mezi instituce oprávněné závazně vykládat ustanovení právních norem.

[16] Krajský soud se formalisticky zaměřil na procesní postupy stěžovatelky namísto zkoumání podstaty sporu. V rámci daňové kontroly docházelo k přenášení důkazního břemene na stěžovatelku, tedy v její neprospěch, a k doměření odvodu postačily pouhé subjektivní závěry a domněnky či konstatování pochybností. Správce daně v případě stěžovatelky své pochybnosti řádně nedoložil. Naopak vydal zajišťovací příkazy, přestože si musel být vědom, že stěžovatelka je schopna případný doměrek uhradit. Tento postup vedl k likvidaci podnikatelské činnosti a faktickému zániku stěžovatelky. Soud v tom však nezákonnost neshledal, přestože stěžovatelce byla upřena její procesní práva.

[17] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se v celém rozsahu ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Poukazuje na obecnost a vágnost kasačních námitek, které se téměř nevymezují proti argumentům soudu. Správce daně, žalovaný i soud jasně uvedli, k jakému porušení právních předpisů došlo. Byť měla stěžovatelka jako zadavatel právo nastavit sama kvalifikační předpoklady, mohla tak učinit pouze v souladu s předmětem zakázky a dotačními podmínkami. Nezákonnost jednání stěžovatelky nespočívala v porušení právního předpisu, který by závazně upravoval technické kvalifikační požadavky, jak stěžovatelka účelově dovozuje, nýbrž v porušení podmínek, podle kterých nesmí být výběr dodavatele diskriminační.

[18] Žalovaný dále uvádí, že neposuzoval žádné vysoce odborné otázky, ale hodnotil zadávací dokumentaci dle jejího obsahu, a uzavřel, že neobsahovala základní technické údaje nezbytné pro zpracování relevantní nabídky. Námitka, podle které nosnost podlahy či velikost budovy byly zcela nepodstatné pro dodávku strojního zařízení, neboť mělo být umístěno v budově stěžovatelky, nebyla obsažena v žalobě, a je tudíž nepřijatelná. Přesto žalovaný konstatuje, že tyto parametry byly nezbytné, právě proto, že zařízení mělo být umístěno v budově, takže případný uchazeč nemohl podat relevantní nabídku, jestliže neznal nosnost podlahy a rozměry místnosti, kde má být linka umístěna. Navíc tyto parametry nebyly zdaleka jedinými, které v zadávací dokumentaci chyběly. Tvzení stěžovatelky, podle kterého nemohla vědět, co vše má do zadávací dokumentace uvést, protože se jednalo o novou technologii, považuje žalovaný za zcela absurdní. Údajná novost technologie neměla s ohledem na chybějící parametry žádný vliv na řádnou formulaci předmětu veřejné zakázky.

[19] Také námitka, podle které stěžovatelka neměla možnost vyjádřit se ke znaleckému posudku č. 144/2017 a klást znalci otázky, nebyla obsažena v žalobě. Nadto tento znalecký posudek, zpracovaný pro účely Krajského ředitelství policie ČR kraje Vysočina, měl jen podpořit pochybnosti správce daně o novosti technologické linky. Závěr o porušení rozpočtové kázně nebyl založen na tomto znaleckém posudku, nýbrž na posudku č. 637,

který si nechal zpracovat správce daně. S ním byla stěžovatelka seznámena v rámci výsledku kontrolního zjištění.

[20] Argumentace stěžovatelky rozporující závěry judikatury Nejvyššího správního soudu je zcela lichá. Ze strany stěžovatelky jde o neznalost právních norem, které stanovují odlišné pravomoci poskytovatele dotace a finančního úřadu. Odkaz na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-14/08 považuje žalovaný za přílehlavý, neboť z něj vyplývá odpovědnost příjemce podpory i v případě, že evropská Komise opomněla oznámit nesrovnalosti při provádění dotované akce, přičemž předpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání je konkrétní ujištění ze strany správního orgánu. Stěžovatelce se nedostalo konkrétního ujištění od poskytovatele dotace, že by neporušila rozpočtovou kázeň, tudíž nemohla mít žádné legitimní očekávání. Skutečnost, že ji poskytovatel dotace neupozornil na porušení dotačních podmínek, nezabývá stěžovatelku odpovědností za jejich porušení v řízení před správcem daně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “s. ř. s.”)].

[22] Kasační stížnost **není** důvodná.

[23] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], avšak tuto vadu neshledal. Odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí je zcela srozumitelné, jsou z něj jasné seznatelné úvahy, jimiž se soud řídil, a obsahuje vypořádání veškerých žalobních námitek. Stěžovatelka v této souvislosti opakovaně tvrdila, že závěry správce daně, a potažmo i žalovaného a krajského soudu, jsou pouze nepodloženými domněnkami bez uvedení konkrétních právních norem a povinností, které byly porušeny. S tím se však nelze ztotožnit.

[24] Správní orgány i krajský soud ve svých rozhodnutích jasně uvedly, jaké konkrétní povinnosti stěžovatelka porušila, z čeho plyne pro stěžovatelku jejich závaznost (z Podmínek pro poskytnutí dotace a Pravidel pro výběr dodavatele, které byla stěžovatelka povinna dodržet dle rozhodnutí o poskytnutí dotace), a na základě jakého zákonného zmocnění jí byl uložen odvod za porušení rozpočtové kázně [§ 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel]. Podle uvedeného ustanovení je porušením rozpočtové kázně i porušení povinnosti stanovené rozhodnutím o poskytnutí dotace, což je případ stěžovatelky, a tudíž zde existuje konkrétní právní předpis (rozpočtová pravidla) a na něj navazující povinnosti (plynoucí z rozhodnutí o poskytnutí dotace), na základě nichž správní orgány stěžovatelce oprávněně uložily odvod za porušení rozpočtové kázně. Stěžovatelka nijak nereaguje na argumentaci soudu a bez dalšího opakuje, že se jedná o

nepodložené domněnky. K tomu nezbyvá než zopakovat, že z napadeného rozsudku i napadeného správního rozhodnutí je zřejmé, v čem stěžovatelka pochybila a že tím v souvislosti s čerpáním dotace porušila své povinnosti. Pokud se stěžovatelka domnívá, že v tomto rozsahu je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, jde naopak o subjektivní hodnocení stěžovatelky, které však postrádá opodstatnění.

[25] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s argumentací, podle které orgány finanční správy nejsou oprávněny posuzovat porušení podmínek pro poskytnutí dotace ani povinností v oblasti zadávání veřejných zakázek. Rozpočtová pravidla v § 14e jasně stanoví, že poskytovatel dotace rozhoduje o nevyplacení dotace. Jestliže již došlo k porušení rozpočtové kázně, tedy neoprávněnému nakládání s dotačními prostředky, rozhodovat o uložení odvodu přísluší správci daně dle § 44 a násl. rozpočtových pravidel.

[26] Z usnesení rozšířeného senátu ze dne 17. 4. 2017, č. j. 6 Afs 270/2015 – 48, č. 3579/2017 Sb. NSS, jednoznačně plyne, že pravomoc rozhodovat o právech a povinnostech příjemců dotací je striktně rozdělena mezi poskytovatele dotace a správce daně, přičemž o odvodech za porušení rozpočtové kázně rozhoduje správce daně nezávisle na poskytovateli dotace. Stěžovatelka nesouhlasí s judikaturou Nejvyššího správního soudu (konkrétně odkázala na rozsudek ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013 – 36, dle které lze daňovou kontrolu vykonat zcela nezávisle na jiných typech kontrol), neboť ji považuje za rozpornou s ústavními principy. Tomu však v nyní posuzovaném případě Nejvyšší správní soud nepřisvědčil a neshledal žádné důvody se od svých dřívějších rozhodnutí jakkoliv odchýlit. Jak ostatně nedávno uvedl i v rozsudku ze dne 23. 7. 2021, č. j. 1 Afs 316/2020 – 71, pravomoc k posouzení otázek týkajících se porušení rozpočtové kázně mají toliko orgány finanční správy. Posouzení jiných orgánů v rámci výkonu jejich pravomoci tak nemohou příjemci dotace založit legitimní očekávání o správnosti jeho postupu. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že legitimní očekávání, které by bránilo v uložení odvodu, může být založeno pouze konkrétním ujištěním, že určitý postup příjemce dotace byl v souladu s konkrétními pravidly, resp. že se určitého pochybení nedopustil (rozsudky ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012 – 38, či ze dne 1 Afs 59/2012 – 34, a ze dne 24. 6. 2021, č. j. 1 Afs 480/2020 – 38). Takovým ujištěním však nemůže být pouze skutečnost, že poskytovatel dotace porušení povinností příjemce neodhalil (srov. rozsudek ze dne 17. 7. 2014, č. j. 10 As 10/2014 – 43).

[27] Jestliže stěžovatelka rozporuje odkaz krajského soudu na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-14/08 s lakonickým konstatováním, že podstata sporu je jiná, aniž by tento argument dále rozvedla, lze obdobným způsobem konstatovat, že podstata sporu je podobná a že odkaz na tento rozsudek byl příléhavý. V každém případě žalovaný správně upozornil, že z rozsudku Soudního dvora EU plyne, že příjemce dotace odpovídá za porušení svých povinností i v případě, kdy Komise opomněla oznámit nesrovnalosti při provádění dotované akce. Stejně tak je stěžovatelka odpovědná za svá pochybení, přestože je sám poskytovatel neodhalil.

[28] Odkazem na svůj rozsudek ze dne 27. 6. 2019, č. j. 30 Af 65/2017-85, krajský soud podpořil argumentaci, dle které je správce daně oprávněn a povinen sám posoudit všechny okolnosti rozhodné a nezbytné pro zjištění a stanovení odvodu ve správné výši. Tvzení stěžovatelky, že krajský soud nepatří mezi instituce oprávněné závazně vykládat

ustanovení právních norem, je zcela mylné, neboť právě v závazném výkladu právních norem na podkladu konkrétního případu, který je pak v daném případě také závazný, spočívá podstata soudního přezkumu. Krajský soud na své dřívější rozhodnutí toliko podpůrně odkázal, aniž by z něj vyvozoval jakoukoliv obecnou závaznost vůči jiným subjektům.

[29] Stejně tak platí, že hodnocením dodržení všech povinností příjemce dotace v oblasti zadávání veřejných zakázek správce daně protiústavně nezasahuje do pravomoci Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže. V rozsudku ze dne 15. 12. 2016, č. j. 4 Afs 167/2016 – 47, k tomu Nejvyšší správní soud již uvedl, že „(...) *institut porušení rozpočtové kázně je obsahově širší než institut správního deliktu a závěr jednoho orgánu veřejné moci, že nedošlo k naplnění skutkové podstaty správního deliktu podle zákona o veřejných zakázkách, proto není na překážku závěru jiného orgánu veřejné moci, že došlo k porušení rozpočtové kázně*. V souladu s tím také vyslovil, že rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže o deliktu spáchaném na úseku zadávání veřejných zakázek není ve vztahu k uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně závazným rozhodnutím o předběžné otázce (rozsudek ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 281/2016 – 86).

[30] Nejvyšší správní soud také neshledal, že by byl postup správce daně při zajišťování a provádění důkazů nezákonný, a v tomto rozsahu zcela odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku. Ostatně stěžovatelka obdobně jako v žalobě rozporuje postup správních orgánů, avšak nijak nepolemizuje s argumentací soudu, který se s těmito námitkami náležitě vypořádal. Nezbyvá, než zdůraznit, že správce daně při provádění důkazů nepochybil, a postup, na základě něhož jsou v daňovém řízení zopakovány svědecké výpovědi teprve na žádost daňového subjektu, není účelový, nýbrž výslovně předvídaný zákonem a aprobovaný judikaturou.

[31] Ke zjištění č. 1 Nejvyšší správní soud uvádí, že se zcela ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, na něž stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž nijak konkrétně nereaguje, pouze opakovaně nesouhlasí s posouzením věci správními orgány. Nejvyšší správní soud proto na argumentaci krajského soudu odkazuje. Stěžovatelka neuvedla, čím byla reference na uskutečnění dodávky technologického zařízení, které prokazatelně pracuje se směsí plastu s podílem křemičitého písku nad 50 % celkového objemu opodstatněná ve vztahu k dodávce poptávané technologické linky. Jinými slovy stěžovatelka nevysvětlila, proč by dodavatel, který dodávku s uvedenými parametry v minulosti neuskutečnil, nemohl řádně plnit danou zakázku. Pokud by zdůvodnění nezbytnosti tohoto požadavku existovalo, bylo logicky v zájmu stěžovatelky (která sama zdůraznila, že plně rozumí svým požadavkům), aby své argumenty předložila již správním orgánům. To však neučinila ani v žalobě ani v reakci na napadený rozsudek, v němž krajský soud na tuto skutečnost výslovně upozornil. Omezila se pouze na povšechné zpochybňování odbornosti správních orgánů a nekonkrétní poukaz na specifičnost poptávané technologie. Tato námitka proto není důvodná.

[32] Zadavatel veřejné či dotované zakázky je jistě oprávněn sám podle své úvahy a potřeby stanovit technické kvalifikační předpoklady. Není možné, aby zákon či jiný předpis stanovil, co konkrétně mají zadavatelé požadovat. Nicméně s ohledem na smysl a účel úpravy zadávání veřejných zakázek jim nelze přiznat ani absolutní volnost. Zadavatelé

jsou omezeni mimo jiné tak, že jejich požadavky musí být opodstatněné ve vztahu k předmětu zakázky a že nesmí být diskriminační, nerovné a netransparentní. Tomu však stěžovatelka nedostála a její námitky, dle nichž měly správní orgány či soud uvést podrobnější zákonné podmínky, jsou zcela nepřipadné. Není možné a ani účelné vymezit přesná kritéria, která mohou zadavatelé zahrnout mezi kvalifikační předpoklady. Ze stejných důvodů neobstojí ani tvrzení stěžovatelky, podle kterého měl správce daně přesně uvést, jak měl technický požadavek na referenční list vypadat. Správní orgány mohou posuzovat konkrétní požadavky zadavatelů a případně vyslovit, v čem odporují zákonu, že jsou diskriminační atd. a tyto závěry náležitě zdůvodnit. Nepřísluší jim však formulovat, jaké jiné požadavky měl zadavatel stanovit.

[33] Pokud jde o zjištění č. 2, Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že stěžovatelka opět nárokuje nepřiměřeně podrobnou právní úpravu, která z povahy věci ani nemůže existovat. Neznaменá to však, že by jí byl odvod uložen na základě subjektivních domněnek a aniž by bylo zřejmé, jaké povinnosti porušila. Krajský soud správně uvedl, že předmět zakázky musí být vymezen tak, aby bylo možné předložit srovnatelné nabídky. Ačkoliv žádný právní předpis konkrétně nespécifikuje nezbytný obsah zadávací dokumentace, vyplýval požadavek na obsah zadávací dokumentace z bodů 7 až 11 Pravidel pro výběr dodavatele, podle kterých byla stěžovatelka povinna postupovat. Podle nich musí zadávací dokumentace obsahovat přesnou charakteristiku zakázky v takové podrobnosti, aby výběr dodavatele byl transparentní, nediskriminační a byl dodržen rovný přístup. Na tyto argumenty stěžovatelka nijak konkrétně nereaguje, a Nejvyšší správní soud tak s nimi nemůže než souhlasit. Nutno dodat, že chybějící parametry je možné jednoduše odvodit, jestliže k určitým požadavkům nejsou uvedeny potřebné informace. Např. je zcela zřejmé, že potenciální dodavatel nemohl vědět, co do nabídky uvést, pokud měl dodat technologie navazující na stávající techniku či systém, které však nejsou v zadávací dokumentaci blíže upřesněny.

[34] Nejvyšší správní soud přisvědčil tvrzení žalovaného, dle kterého stěžovatelka v žalobě nenamítala, že nosnost podlahy či velikost budovy byly nepodstatné pro dodávku strojního zařízení, neboť mělo být umístěno v budově stěžovatelky. Jedná se tudíž o námitku nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Stejně tak stěžovatelka v žalobě sice poukazovala na specifičnost dodávané technologie, nicméně z toho dovozovala, že správce daně neměl dostatečnou odbornost vyhodnotit, zda byl předmět zakázky řádně vymezen. Netvrdila však, že z důvodu novosti poptávané technologie nebylo jasné, co všechno měla v zadávací dokumentaci uvést. Tato námitka obsažená poprvé až v kasační stížnosti je proto také nepřipustná.

[35] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitkám proti zjištění č. 3. Jakkoliv stěžovatelka doložila cenu zakázky fakturami, jejich správnost a pravdivost správce daně zpochybnil, a k prokázání hodnoty pořízené technologické linky proto nebyly dostatečné. Naopak správce daně prokázal, že cena byla přemrštěná. Byť krajský soud nepřisvědčil námitkám stěžovatelky s tím, že nijak konkrétně nezpochybnila závěry znaleckého posudku, stěžovatelka opět obecně proklamuje, že ocenění provedené znalcem bylo nesprávné, protože nezohledňuje hodnotu vývojové a výzkumné činnosti. S odůvodněním napadeného rozsudku však nijak nepolemizuje. Krajský soud totiž správně uvedl, že stěžovatelka měla možnost závěry znaleckého posudku zpochybnit, žádat o doplnění

posudku, zpochybnit metodu ocenění apod. Mohla předložit „konkurenční“ znalecký posudek. Nic takového však neučinila. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění pouze povšečně tvrdila, že výpočet a závěr znaleckého posudku není správný. Neuvedla žádné konkrétní pochybení, ani nenabídla jiné důkazy, které by závěry znalce vyvracely.

[36] Názor odborníka vyjádřený ve znaleckém posudku nelze vyvrátit prostým prohlášením, že není správný, ale je třeba jej zpochybnit kvalifikovaně, např. předložením oponentního znaleckého posudku. Pokud stěžovatelka tvrdí, že na znalecký posudek nemohla náležitě reagovat, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že dle obsahu správního spisu byla seznámena se všemi důkazy, které správce daně provedl, a měla možnost se k nim vyjádřit, zpochybnit je, předložit důkazy vyvracející správnost provedení dokazování atd. Byť krajský soud chybně uvedl, že stěžovatelka mohla znalci také klást otázky, nemá to žádný vliv na to, že stěžovatelka mohla na obsah znaleckého posudku řádně reagovat, což však neudělala a jeho závěry kvalifikovaně nezpochybnila. Klást znalci otázky je právem daňového subjektu v případě, že je ve věci prováděn výslech znalce (§ 95 odst. 4 daňového řádu). K výslechu znalce však správce daně nepřistoupil. Toto dílčí chybné konstatování krajského soudu však nemělo žádný vliv na celkovou správnost napadeného rozsudku, a námitka stěžovatelky je tudíž nedůvodná. Nejvyšší správní soud ji na rozdíl od žalovaného nepovažuje za nepřipustnou, neboť znalecký posudek zpochybňovala stěžovatelka již v žalobě. Z ničeho přitom neplyne, že by se nyní vymezovala proti posudku č. 144/2017, jak tvrdí žalovaný. Nejvyšší správní soud také neseznal, jak by mohly svědecké výpovědi obsažené ve spise vyvrátit závěry znalce a stěžovatelka to ani sama nerozvedla.

[37] To, že stěžovatelka neprováděla výběrové řízení vlastními silami, ale prostřednictvím odborníka, nevylučuje, že při zadávání příslušné zakázky porušila povinnosti, které vyplývaly z podmínek pro poskytnutí dotace.

[38] Stěžovatelce nebyl uložen odvod pro chování jejího dodavatele, nicméně skutečnosti zjištěné správními orgány vedly k oprávněným pochybnostem, na základě nichž správce daně dále prověřil cenu technologické linky a prokázal, že neodpovídala částce vyčíslené v žádosti o platbu. Jak uvedl již krajský soud, v daňovém řízení bylo zjištěno, že vybraný dodavatel METAKON uzavřel 5 dní po uzavření smlouvy se stěžovatelkou smlouvu s K. M. na kompletní provedení zakázky, tj. na dodávku, instalaci a uvedení do provozu výrobní linky, která byla předmětem výběrového řízení. K. M. zakázku sám neprováděl, ale zadal ji po částech dalším šesti subdodavatelům, z nichž tři zakázku ve skutečnosti neplnili, pouze vystavili fiktivní faktury. Jeden subdodavatel dodal prostřednictvím pana Jiřího Kučery použitou starou technologii na výrobu plastové střešní krytiny, která vzhledem k patentové ochraně pocházela pravděpodobně od stěžovatelky. Jako jediného reálného subdodavatele označil správní orgán společnost EREBUNI, jejíž jednatel a společník A. Mezuhlumym byl rovněž jednatelem a společníkem stěžovatelky. To jsou skutečnosti, které dostatečně zpochybnila dokumenty, jimiž stěžovatelka dokládala cenu technologické linky. Bylo tudíž namístě věc dále prověřit a zjistit, zda stěžovatelka vyčerpala dotační prostředky v souladu se stanovenými podmínkami a s veřejným zájmem. V této souvislosti je zcela nepřipadná argumentace stěžovatelky, dle které jsou uvedené skutečnosti mimo posuzovaný případ a jsou problémem pouze jejího dodavatele. Nejednalo se o zkoumání „platnosti či neplatnosti“ obchodních vztahů, jak

namítá stěžovatelka, neboť k soukromoprávním otázkám se správní orgány nijak nevyjadřovaly. Pouze popsaly pochybnosti a na základě nich dále prověřily podmínky čerpání dotace, což jim plně přísluší.

[39] Specifikem dokazování v daňovém řízení je přenášení důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem. Jestliže správce daně vysloví důvodné pochybnosti o tom, že určité podklady předložené daňovým subjektem nejsou pravdivé, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt (podrobněji k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 30, bod [30]). Pochopitelně se tak děje v neprospěch daňového subjektu, na němž leží povinnost odstranit předestřené pochybnosti, jinak se vystavuje riziku doměření daně. Je to však konstrukce předpokládaná zákonem a daňový subjekt je chráněn proti svévoli správce daně tím, že zjištěné pochybnosti musí být relevantní. Správce daně však nemusí prokázat, *„že jsou údaje o určitém účetním případě zaznamenány v rozporu se skutečností; k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt postačí, pokud správce daně prokáže, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Nemusí proto výslovně popírat, že to bylo tak, jak tvrdí stěžovatelka, ale postačí, že na základě konkrétních – správcem daně vyslovených – skutečností existují pochybnosti o souladu účetnictví se skutečností“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36). Správní orgány postupovaly v souladu s těmito pravidly. Nejednalo se tudíž o nezákonné přenesení důkazního břemene, jak tvrdí stěžovatelka. Krajský soud nebyl nijak formalistický, pokud námitkám stěžovatelky nevyhověl, protože stěžovatelka nevyvinula žádnou procesní aktivitu a své výtky ani nijak nekonkretizovala. U určitých postupů zákon výslovně aktivitu daňového subjektu předpokládá (např. vyjádření k provedení dokazování a výsledkům kontroly, jejich zpochybnění či návrhy dalších důkazů; prokázání zpochybněných skutečností) a případná pasivita jde nutně k jeho tíži. Některým výtkám stěžovatelky skutečně nebylo možné přisvědčit, jestliže zůstaly v rovině obecnosti, jak Nejvyšší správní soud již uvedl.

[40] Konečně krajský soud v napadeném rozsudku jasně konstatoval, že zákonností postupu při vydání zajišťovacích příkazů se nemůže zabývat, neboť nejsou předmětem tohoto řízení. To stěžovatelka zcela ignoruje a opakovaně rozporuje zákonnost zajišťovacích příkazů. Její námitky jsou proto v tomto rozsahu zcela liché a Nejvyšší správní soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku. Totéž je třeba uvést i ve vztahu k námitce odkazující na kauzu „Čapí hnízdo“, v níž měly správní orgány údajně postupovat odlišně, pokud příjemci umožnili vrátit dotaci dobrovolně, ale stěžovatelce nikoliv. Krajský soud uvedl, že kusé informace obsažené v žalobě nemohly vést k závěru, že by správní orgány v nyní projednávané věci porušily zásadu rovnosti a předvídatelnosti správního rozhodování. S tím stěžovatelka opět konkrétně nepolemizuje a jen opakuje, že v jejím případě bylo postupováno odlišně.

[41] S ohledem na vše shora uvedené tak Nejvyšší správní soud neshledal, že by správní orgány jednaly účelově s cílem doměřit odvod za porušení rozpočtové kázně. Stěžovatelce uložily odvod na základě prokázaných pochybení při realizaci dotované akce. Nejvyšší správní soud se nemohl zabývat argumentací stěžovatelky, podle níž správce daně u jiné zakázky stěžovatelce nejdříve vytýkal odlišné pochybení, ale na základě její obrany upravil svou argumentaci v tomto řízení, aby lépe reagoval na všechny skutečnosti, ale mohl stále

uzavřít, že byla porušena rozpočtová kázeň. Tato námitka nebyla obsažena v žalobě, ale až v kasační stížnosti, a je proto nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[42] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[43] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. srpna 2021

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu