



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **O. h. k. Š., IČO X**
sídlem J. 1550/1, X Š.
zastoupena advokátem doc. JUDr. Michaellem Kohajdou, Ph. D.
sídlem tř. Kosmonautů 1288/1, 779 10 Olomouc

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 12. 2019, č. j. X, ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně, a ze dne 23. 12. 2019, č. j. X, ve věci penále

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 12. 2019, č. j. X a ze dne 23. 12. 2019, č. j. X, **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 068 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta doc. JUDr. Michaela Kohajdy, Ph. D., sídlem tř. Kosmonautů 1288/1, 779 10 Olomouc.

Odůvodnění:
A) Vymezení věci

1. Ministerstvo práce a sociálních věcí (dále jen „MPSV“) vydalo dne 21. 12. 2011 rozhodnutí o poskytnutí dotace žalobkyni v rámci Operačního programu Lidské zdroje a zaměstnanost (dále jen „OP LZZ“) na realizaci projektu „Rozvoj kompetencí pro uplatnění na trhu práce zaměstnanců členských firem OHK Šumperk v důsledku hospodářské krize“, reg. č. CZ.1.04/1.2.05/36.00021 (dále jen „Rozhodnutí“), ve výši max. 9 514 326 Kč, z toho

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

85 % tvořily prostředky ze státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které měly být pokryty prostředky z Evropského sociálního fondu, a 15 % tvořily prostředky státního rozpočtu, jakožto národní spolufinancování.

2. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobkyně daňovou kontrolu zaměřenou na prošetření podnětu přijatého od poskytovatele dotace (MPSV), týkajícího se veřejné zakázky „Zajištění vzdělávacích, rekvalifikačních a poradenských služeb spojených s realizací projektu“, na jejíž financování byly z dotace použity prostředky ve výši 2 856 729,50 Kč. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že s ohledem na předpokládanou hodnotu předmětné zakázky (3 328 333 Kč) ji měla žalobkyně, jakožto veřejný zadavatel, zadat v některém ze zadávacích řízení uvedených v § 21 odst. 1 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZVZ“). Žalobkyně však namísto postupu dle kapitoly 3 Metodického pokynu pro zadávání zakázek v OP LZZ ve verzi 1.4 (dále jen „Metodický pokyn“), postupovala dle kapitoly 2 tohoto pokynu, kde jsou upraveny postupy pro zadávání zakázek mimo režim ZVZ, a zveřejnila vyhlášení veřejné zakázky dne 21. 2. 2012 pouze na www.esfcr.cz po dobu 15 dnů, přičemž ve výzvě k podání nabídek, jakož i v zadávací dokumentaci výslovně uvedla, že se ZVZ na zadávací řízení neaplikuje. Tímto jednáním žalobkyně dle správce daně porušila část II bod 8.1 Rozhodnutí, což je dle části IV bodu 2.7 Rozhodnutí porušením rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel.
3. Pro zjištěné pochybení při zadávání zakázky proto správce daně dne 9. 7. 2015 vyměřil žalobkyni platebním výměrem č. 463/2015 dle § 44a odst. 3 písm. a), odst. 4 písm. c), odst. 6 a 9 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále jen „rozpočtová pravidla“), za porušení rozpočtové kázně odvod do státního rozpočtu ve výši 122 126 Kč, a dále platebním výměrem č. 464/2015 dle § 44a odst. 3 písm. d), odst. 4 písm. c), odst. 6 a 9 rozpočtových pravidel odvod do Národního fondu ve výši 692 044 Kč. Správce daně uvedl, že ačkoli se porušení rozpočtové kázně týkalo celého objemu prostředků vynaložených na úhradu předmětné zakázky, jejíž dodavatel byl vybrán v rozporu s požadavkem ZVZ, nebyl důvod pro stanovení 100 % odvodu, neboť se jedná se o porušení marginální, když žalobkyně zveřejnila výzvu k podání nabídek po dobu 15 dnů, tj. v identické lhůtě jako při zjednodušeném podlimitním řízení dle ZVZ, a to na volně přístupných a hojně navštěvovaných stránkách www.esfcr.cz, tudíž není pravděpodobné, že by došlo k výraznému snížení publicity věnované danému výběrovému řízení, naopak lze předpokládat, že tyto stránky mohou být navštěvovanější než některé profily veřejných zadavatelů. Dále správce daně stanovil žalobkyni platebními výměry ze dne 26. 8. 2016, č. 433 a 434/2016 penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 19. 4. 2012 do 15. 8. 2016 ve výši 121 629 Kč a 692 044 Kč.
4. Žalovaný všechny 4 platební výměry přezkoumal a odvolání žalobkyně zamítl. Rozhodnutími ze dne 12. 8. 2016, týkajícími se odvodů, žalovaný potvrdil správnost závěru správce daně o tom, že uzavřela-li žalobkyně dne 22. 3. 2012 smlouvu se společností C. E. s. r. o., aniž by předtím splnila povinnost zadat předmětnou veřejnou zakázku v některém ze zadávacích řízení dle § 21 odst. 1 ZVZ, porušila rozpočtovou kázeň, a tudíž se jedná o neoprávněný výdaj ve smyslu § 3 písm. e) o rozpočtových pravidlech, přičemž tato skutečnost mohla ovlivnit výběr nejvhodnější nabídky, neboť pokud by žalobkyně postupovala v souladu se ZVZ, mohla obdržet více nabídek a nelze vyloučit, že by některá z nich byla výhodnější. Žalovaný se také ztotožnil se závěrem, že byl správce daně vázán

rozhodnutím Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže (dále jen „ÚOHS“) ze dne 29. 3. 2013, v němž ÚOHS vyslovil, že žalobkyně je veřejným zadavatelem dle § 2 odst. 2 písm. d) ZVZ.

5. Rozsudkem ze dne 31. 10. 2018, č. j. 65 Af 111/2016-52, zdejší soud obě rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2016 zrušil. Soud sice neshledal důvodnými námitky směřující proti závěru o porušení rozpočtové kázně, shledal však nepřezkoumatelnými úvahy, jimiž byly správní orgány vedeny při stanovení výše odvodů ve výši 25 % z částky připadající na úhradu předmětné zakázky, tj. ve výši celkem 814 170 Kč. Zejména krajský soud vytkl žalovanému, že stanovení odvodu v rozsahu 25 % není slučitelné s hodnocením porušení rozpočtové kázně jako marginálního a se zdůrazňovanou absencí porušení principu publicity. Zbylá dvě rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2017, týkající se penále, zrušil krajský soud rozsudkem ze dne 31. 10. 2018, č. j. 65 Af 111/2016-52, s odůvodněním, že osud rozhodnutí o penále, které je příslušenstvím daně, musí sdílet osud rozhodnutí o dani samotné.
6. Po vrácení věci žalovaný uložil správci daně doplnit úvahy, jimiž byl při stanovení výše odvodu veden, což správce daně učinil. Žalovaný následně dne 26. 7. 2019 vydal *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* (dále jen „Seznámení“), k čemuž se žalobkyně vyjádřila. Poté vydal žalovaný ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně v záhlaví označené rozhodnutí ze dne 19. 12. 2019, jímž odvolání žalobkyně opětovně zamítl a oba platební výměry ze dne 9. 7. 2015 potvrdil, a dále rozhodnutí ze dne 23. 12. 2019, č. j. X, jímž opětovně zamítl i odvolání žalobkyně proti platebním výměrům ve věci penále a oba platební výměry ze dne 26. 8. 2016 potvrdil.

B) Žaloba

7. Žalobkyně v žalobě navrhovala, aby krajský soud napadená rozhodnutí zrušil.
8. Žalobní body proti rozhodnutí o odvodu ze dne 19. 12. 2019 soud stručně hrnuje takto:
 - a) žalovaný nezdůvodnil, jaké podmínky z § 2 odst. 2 ZVZ má žalobkyně naplňovat a dle jakých podmínek je za veřejného zadavatele považována. Podmínky podle písm. d) nejsou naplněny, neboť žalobkyně není „založena či zřízena za účelem uspokojování potřeb veřejného zájmu“, nýbrž dle svého statutu slouží k podpoře podnikatelských aktivit a prosazování a ochraně zájmů svých členů, je organizována na členském principu a slouží jen svým vlastním členům a k jejich prospěchu. Žalovaný sice uvedl, že je jeho pravomocí rozhodnout o povaze žalobkyně jako veřejného zadavatele, avšak zároveň se odvolal na rozhodnutí ÚOHS ze dne 29. 3. 2013. Na druhou stranu současně v odst. 33 rozhodnutí konstatoval, že není kompetentní se k praxi ÚOHS vyjadřovat. Žalobkyně ve svých podáních v daňovém řízení podrobně zdůvodňovala svůj nesouhlas s tímto hodnocením. Žalovaný tudíž nemohl s odkazem na absenci své kompetence nezákonnost rozhodnutí ÚOHS přehlížet. Současně žalobkyně soustavně poukazovala na skutečnost, že MPSV považovalo její postup při výběru dodavatele za souladný s právem. Stav, kdy orgány veřejné správy téhož státu právně hodnotí tentýž stav zcela rozdílně, nelze akceptovat. Právní úprava je nedokonalá, neboť kontrolu poskytnutí finančních prostředků z veřejných rozpočtů provádí souběžně několik orgánů veřejné správy, přičemž mohou dospět k odlišným závěrům, které vedle sebe zůstávají platné a účinné. ÚOHS nehodnotí všechny okresní hospodářské komory shodně jako veřejné zadavatele. Z veřejných zdrojů (médií) je možno učinit závěr, že ÚOHS v některých případech zaujal zcela opačné stanovisko. O nekonzistentnosti postoje ÚOHS hovořilo

i MPSV v podnětu ze dne 23. 3. 2015, v němž uvedlo, že ÚOHS v řízení se zcela totožným právním základem a obdobným skutkovým základem (přezkum jednání OHK Liberec a HK Praha) dospělo k závěru, že není důvod k zahájení správního řízení v těchto věcech, a to i přes to, že tyto dvě hospodářské komory taktéž nepostupovaly jako veřejný zadavatel. Žalobkyně proto navrhla provedení důkazu spisy obou těchto řízení a výsledkem předsedy ÚOHS;

- b) žalovaný nerespektoval závazný právní názor krajského soudu vyslovený v odst. 22 až 24 rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. X, tj. nestanovil odvod ve výši proporcionální k závažnosti porušení a nezohlednil při stanovení výše odvodu komplikovanost otázky postavení žalobkyně jako veřejného zadavatele dle § 2 odst. 2 písm. d) ZVZ. Z rozsudku vyplynulo, že odvod má být stanoven v podstatně mírnější výši, jelikož krajský soud poukázal na to, že je možné stanovit i odvod v řádu desetin procenta. Žalovaný však vytvořil účelovou argumentaci, jak dojít k závěru vedoucímu k tomu, aby platební výměry správce daně zůstaly nezměněné. Výše odvodu je ve značné disproporci k míře údajného porušení povinnosti žalobkyní, přičemž orgány finanční správy se nevypořádaly s rozhodnými okolnostmi případu, jak vyžaduje judikatura (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2014, č. j. 4 As 215/2014-40). Dotace byla použita na stanovený účel a podstata údajného porušení povinnosti měla pouze administrativní charakter, kdy se navíc žalobkyně řídila v době svého jednání stávající správní praxí orgánů veřejné moci včetně MPSV. Zpráva o daňové kontrole hovoří o tom, že se jednalo o porušení povinnosti zcela okrajové, správce daně také uvedl, že v době vypsání zakázky financované z dotace nepanovala shoda na skutečnosti, zda je žalobkyně veřejným zadavatelem, a o marginálnosti porušení povinnosti dospěl správce daně i s ohledem na skutečnost, že zveřejnění nabídky na webových stránkách www.esfr.cz po identickou dobu stanovenou ZVZ nemělo za následek výrazné snížení publicity předmětného výběrového řízení, neboť jsou tyto stránky navštěvovanější, než některé profily veřejných zadavatelů, na kterých jsou v podlimitním řízení zveřejňovány veřejné zakázky. Jedná se tak pouze o formální porušení povinnosti žalobkyně jako údajného veřejného zadavatele dle § 38 odst. 2 ZVZ. Účel tohoto ustanovení (dosažení dostatečné publicity zadávané zakázky) nebyl ohrožen. V předmětném výběrovém řízení bylo osloveno více účastníků, než jaký je minimální požadavek ZVZ pro zadávání veřejné zakázky ve zjednodušeném podlimitním řízení, jak je uvedeno i ve zprávě o daňové kontrole. Další významnou skutečností je, že poskytovatel dotace v rámci své kontroly ze dne 27. 2. 2013 žádné pochybení nezjistil, v podnětu z 23. 3. 2015 poukazoval na nekonzistentní praxi ÚOHS a v Metodickém pokynu nebylo najisto určeno, že by žalobkyně měla spadat mezi veřejné zadavatele;
- c) žalovaný nezákonně argumentuje od 1. 1. 2019 zrušeným Pokynem GFŘ-D-27 a ani přes výslovnou žádost žalobkyně o aplikaci čl. III odst. 4 Pokynu GFŘ-D-38 z důvodu mimořádných okolností tento článek neaplikoval, aniž by zdůvodnil proč;
- d) tvrzení žalovaného v bodě 72 rozhodnutí, že došlo k pochybení při zadávání veřejné zakázky s důsledky částečného omezení hospodářské soutěže, nemá oporu v provedeném dokazování. V řízení bylo naopak shledáno, že publicita zadávacího řízení, a tedy i možnost soutěžitelů účastnit se zadávacího řízení, byla podstatně širší, než by tomu bylo na profilu zadavatele;

e) i přes návrh na provedení důkazu spisem z řízení ve věcech týkajících se OHK Liberec a HK Praha, nebyl tento důkaz proveden, aniž by bylo uvedeno, proč tomu tak nebylo;

9. Žalobní body proti rozhodnutí o penále ze dne 23. 12. 2019 soud stručně hrnuje takto:

f) rozpor se zásadou ne bis in idem. Penále má sankční charakter, neboť je-li vyměřováno od prvního dne porušení rozpočtové kázně, je evidentní, že tato právní konstrukce nepředpokládá a neumožňuje, aby současně mohlo dojít k porušení rozpočtové kázně, ale nevzniknutí penále. Považuje-li žalovaný penále za období úroku z prodlení, je nemorální výše, kterou může tento úrok nabýt (tj. 100 %). Pro jedno údajné porušení povinnosti byly žalobkyni uloženy dvě sankce – pokuta ÚOHS a penále za prodlení s odvodem. Je nezbytné se vypořádat s povahou odvodu za porušení rozpočtové kázně jako trestní sankce pro účely aplikace čl. 6 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“), a to v návaznosti na recentní judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se povahy penále dle § 251 daňového řádu (usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-56 a rozsudek ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013-33), se kterou se krajský soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 65 Af 111/2016- 52 nevypořádal a neposkytl tak právní názor žalovanému. Bylo-li po letech uznáno za trestní sankci pro účely aplikace čl. 6 Úmluvy penále dle § 251 daňového řádu, je nepochybně takovou trestní sankcí i odvod za porušení rozpočtové kázně. Je nutné vycházet z rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10. 2. 2009, č. 14939/03, ve věci Zolotukhin proti Rusku. Žalovaný se však s tímto rozsudkem vypořádal nesprávně. Pokuta a penále za prodlení s odvodem byly uloženy za tentýž skutek;

g) žalovaný nesprávně vypořádal námitku likvidační povahy stanoveného penále. Penále má pro žalobkyni likvidační charakter. Rok 2015 zakončila se ztrátou 8 753,01 Kč, v roce 2014 se ztrátou 63 243,87 Kč, v roce 2013 se ziskem 119 597,44 Kč a v roce 2012 pouze se ziskem 52 224,28. Žalobkyně se nachází v ekonomicky nepříznivé situaci, kdy zisky z minulých let slouží k pokrytí ztráty z posledních hospodářských období. Uložení odvodů za porušení rozpočtové kázně a s tím souvisejícího penále povede k ukončení činnosti žalobkyně z titulu předlužení. Odvody a penále byly uhrazeny ze strany třetí osoby, vůči níž je nyní žalobkyně v postavení dlužníka. Zánikem činnosti pak skončí organizační, propagační a další podpora pro firmy v šumperském regionu. Obecně může v individuálních případech daň dosahovat likvidačního efektu, což vede k protiústavnosti (blíže nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11). Vyměřené penále je tak v rozporu s čl. 11 Listiny.

C) Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby krajský soud žalobu v části týkající se rozhodnutí ze dne 23. 12. 2019, č. j. X zamítl a žalobu v části týkající se rozhodnutí ze dne 19. 12. 2019, č. j. X odmítl z důvodu opožděnosti, neboť toto rozhodnutí bylo doručeno žalobkyni dne 20. 12. 2019 (pátek) a žaloba byla podána až dne 21. 2. 2020 (pátek), jak vyplývá z evidence na stránkách www.infosoud.justice.cz.

11. K žalobním námitkám proti rozhodnutí o odvodu uvedl, že v bodech 13 a 14 předchozího rozsudku již krajský soud aproboval závěr správce daně, že žalobkyně je v postavení veřejného zadavatele, tudíž je námitka nedůvodná. K otázce výše odvodů odkázal na body [49-50] a [73-84] svého rozhodnutí ze dne 19. 12. 2019, přičemž zdůraznil, že při stanovení výše odvodu zohlednil veškeré skutečnosti (závažnost pochybení a jeho vliv na průběh

a správnost zadání zakázky). Dále uvedl, že správce daně prováděl daňovou kontrolu v roce 2015, tedy v době, kdy byla judikatura nejednotná. Sjednocující rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (1 Afs 291/2017) bylo vydáno až v roce 2018. Konstatování správce daně, že se jednalo o marginální pochybení, bylo v tehdejší správní praxi výrazem faktu, že za takové pochybení nebude uložen (tehdy poměrně běžný) odvod ve výši 100 % poskytnutých prostředků. Odvod byl uložen ve výši 25 % prostředků použitých k financování předmětné zakázky. Žalovaný tento závěr potvrdil v roce 2016 a neměl důvod se od něj odklonit ani v roce 2019, kdy vydal napadené rozhodnutí, v jehož bodu 81 vysvětlil, proč nelze zjištěné pochybení žalobkyně označit za marginálního či administrativního charakteru. Judikatura k povaze odvodu je již dle žalovaného konzistentní a vyplývá z ní, že odvod má povahu daně. Výklad krajského soudu v bodě 24 zrušujícího rozsudku, tj. odkaz na rozhodnutí ÚOHS o uložení pokuty za správní delikt, ve kterém se ÚOHS zabývá zohledněním zavinění, tudíž dle žalovaného představuje poněkud extenzivní pojetí dané problematiky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013-31, z něhož vyplývá, že „otázka zavinění nemá v nalézacím daňovém řízení opodstatnění“). Pokud by měl žalovaný zohlednit při ukládání odvodů za porušení rozpočtové kázně zavinění, pak by již odvod nemohl mít povahu daně, nýbrž by se jednalo svou povahou o správní trestání, kdy by bylo možno uvažovat i o moderačním oprávnění soudu, což však judikatura vylučuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014-46). Žalovaný tedy stanovil výši odvodu zcela v souladu se zásadou proporcionality, přičemž při stanovení odvodu ve výši 25 % zohlednil všechny okolnosti svědčící pro použití vyšší i nižší „sazby“ odvodu, k čemuž využil závazný pokyn GFŘ-D-38. Žalobkyně dle žalovaného neuvedla žádný důvod, proč by měla způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí zmínka Pokynu GFŘ-D-27.

12. K žalobním námitkám proti rozhodnutí o penále žalovaný uvedl, že stejně jako odvod samotný je i penále spravováno jako daň. Penále z prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je sice koncipováno stejně jako úrok z prodlení předepisovaný u klasických daní dle § 252 daňového řádu, tj. jako časová sankce, nicméně rozpočtová pravidla představují vůči daňovému řádu *lex specialis* a způsob výpočtu penále a jeho výše je tímto zákonem upravena odlišně od daňového řádu. Právní úprava penále obsažená v § 251 daňového řádu (k níž se vztahuje žalobcem zmíněné usnesení rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 4 Afs 210/2014) se pak dle žalovaného v případě odvodů nepoužije, neboť se nejedná o doměření, nýbrž vyměření daně. Odvod samotný i penále jakožto jeho příslušnosti nejsou sankcí za správní delikt (viz rozsudek NSS sp. zn. 5 As 95/2014). Zatímco ÚHOS ukládá pokutu za správní delikt, jejíž funkce je represivní, orgány finanční správy ukládají odvod, jehož funkce je jen reparační. V případě odvodu (i penále) za porušení rozpočtové kázně se jedná o vrácení prostředků původně poskytnutých porušiteli z cizích zdrojů, které je povinen vrátit zpět, na rozdíl od pokuty za správní delikt, kterou delivent hradí z vlastních prostředků. K porušení zásady *ne bis in idem* tudíž, jak již konstatoval soud v bodech 17 a 18 předchozího rozsudku, nedošlo. Dále žalovaný zdůraznil, že vyměření penále není koncipováno na základě subjektivní, nýbrž objektivní odpovědnosti. K zohlednění subjektivních okolností tak může sloužit jedině instituty prominutí penále či posečkání (viz rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 65/2018). Žádat lze ostatně i o prominutí odvodu samotného. K namítanému likvidačnímu dopadu uloženého penále žalovaný odkázal na judikaturu (rozsudky NSS sp. zn. 2 Afs 364/2017 a 6 Afs 246/2018),

z níž plyne, že se při ukládání odvodů za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále majetkové poměry nezohledňují.

D) Posouzení věci krajským soudem

13. S ohledem na námitku žalovaného se krajský soud nejprve zabýval včasností žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2019, č. j. X.
14. Ze správního spisu vyplývá, že předmětné rozhodnutí bylo doručeno do datové schránky zástupce žalobkyně dne 20. 12. 2019, tudíž dvouměsíční lhůta pro podání žaloby proti rozhodnutí ze dne 19. 12. 2019 počala běžet v souladu s § 40 odst. 1 a § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) dne 21. 12. 2019, tj. dne následujícího po dni, kdy bylo žalobkyni doručeno předmětné rozhodnutí. Poslední den této lhůty potom v souladu s § 40 odst. 2 s. ř. s. připadl na den 20. 2. 2020. Ze záznamu o ověření elektronického podání doručeného na elektronickou podatelnu, pořadové číslo zprávy 47195/2020, byla žaloba proti rozhodnutí ze dne 19. 12. 2019, č. j. X dodána do datové schránky krajského soudu dne 20. 2. 2020 v 23:52:56 hod., tudíž včas.
15. Následně krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. rozhodl soud bez nařízení jednání.

D) 1. Posouzení důvodnosti žaloby proti rozhodnutí o odvodu ze dne 19. 12. 2019

Postavení žalobkyně jako veřejného zadavatele

16. Závěr správce daně a žalovaného o tom, že žalobkyně byla v postavení veřejného zadavatele podle § 2 odst. 2 písm. d) ZVZ, je pro posouzení věci klíčovým, neboť žalobkyně měla porušit dotační podmínky nedodržením pravidel pro výběr dodavatelů platných pro veřejné zadavatele.
17. Správce daně k předmětné otázce ve zprávě o daňové kontrole uvedl (str. 4), že byl v souladu s § 99 daňového řádu vázán rozhodnutím ÚOHS ze dne 29. 3. 2013, č. j. X, tj. odsuzujícím rozhodnutím ve věci správního deliktu, v němž ÚOHS vyslovil, že žalobkyně je veřejným zadavatelem dle § 2 odst. 2 písm. d) ZVZ. Žalovaný se s tímto závěrem ztotožnil.
18. V žalobě proti prvnímu rozhodnutí žalovaného žalobkyně závěr správních orgánů o tom, že se jakožto hospodářská komora nacházela v postavení zadavatele ve smyslu § 2 ZVZ, a tedy subjektu, který byl při zadávání veřejných zakázek povinen postupovat v souladu s kapitolou 3 Metodického pokynu dle ZVZ, nerozporovala. Žalobkyně toliko tvrdila, že tato skutečnost byla nejasná a rozhodovací praxe ÚOHS nejednoznačná, aniž by však označila konkrétní rozhodnutí ÚOHS, z nichž by mohla při zadávání předmětné zakázky dovodit, že se v postavení veřejného zadavatele nenacházela. Krajský soud v reakci na tuto námitku v odst. 14 rozsudku uvedl, že výčet subjektů, které Metodický pokyn v poznámce 4 k čl. 2.1 za veřejné zadavatele označoval, byl jednoznačně demonstrativní, tudíž absence v takovém výčtu nemohla zakládat jistotu ani dobrou víru žalobkyně, že v postavení veřejného zadavatele není. Současně krajský soud vyloučil, že by bylo možné z absence určitého typu subjektu v demonstrativním výčtu dovozovat, že šlo o nejasné ujednání dotačních podmínek. Dále krajský soud uvedl, že žalobkyně netvrdila, že by se na hodnocení svého postavení předem (tj. před zadáváním zakázky) informovala u poskytovatele dotace a že by jí tento předem poskytl jednoznačné ujištění, že se v

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

postavení veřejného zadavatele nenachází, tudíž ani z takového postupu nemohla její dobrá víra vzejít. Krajský soud tudíž uzavřel, že žalobkyně si pojem veřejného zadavatele, vymezený v § 2 ZVZ, nesprávně vyložila, přičemž ani s fakt, že jej nesprávně vykládal i poskytovatel dotace, nemůže ovlivnit závěr o tom, zda se žalobkyně v postavení veřejného zadavatele ve smyslu § 2 odst. 2 písm. d) ZVZ nacházela a zda tedy nedodržením postupů platných pro veřejného porušila rozpočtovou kázeň.

19. V odst. 15 rozsudku dále krajský soud uvedl: „*Krajský soud se ztotožňuje se závěrem správních orgánů obou stupňů o závaznosti rozhodnutí ÚOHS ze dne 29. 3. 2013 o tom, že se žalobkyně dopustila správního deliktu podle § 120 odst. 1 písm. a) ZVZ. S ohledem na skutečnost, že hodnocení žalobkyně jako zadavatele dle § 2 odst. 2 písm. d) ZVZ bylo znakově předmětné skutkové podstaty správního deliktu, šlo o otázku, která již byla pravomocně vyřešena příslušným orgánem veřejné moci (jímž ÚOHS na poli veřejných zakázek je) ve smyslu § 99 odst. 1 d. ř. Správce daně tudíž nebyl povinen přinést vlastní úvahy o tom, proč žalobkyni za zadavatele dle § 2 ZVZ považuje, nýbrž správně odkázal na závěr uvedený v rozhodnutí ÚOHS. Byl však povinen k okolnostem tvrzeným žalobkyní o posouzení jejího postavení přihlídnout v rámci stanovení výše odvodu.*“
20. V novém rozhodnutí žalovaný k postavení žalobkyně jakožto veřejného zadavatele v bodě [23] opětovně odkázal na § 99 daňového řádu a vázanost rozhodnutím ÚOHS ze dne 29. 3. 2013, jímž byla žalobkyni uložena pokuta za správní delikt dle § 120 odst. 1 písm. a) ZVZ, k čemuž ještě doplnil, že ÚOHS následně zamítl návrh žalobkyně na obnovu předmětného řízení.
21. Tomuto zdůvodnění nemá krajský soud co vytknout, neboť v předchozím rozsudku posoudil odkaz správních orgánů na postup podle § 99 daňového řádu při výkladu pojmu veřejný zadavatel jako správný, přičemž správní orgán není při novém rozhodnutí vázán jen právním názorem soudu, který byl vysloven jako důvod kasace, ale i názorem, který soud vysloví o žalobní námitce nedůvodné (shodně viz Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 1104 s., ISBN 978-80-7598-479-1, str. 655). I pokud by tedy nebyl právní názor soudu vyslovený již v předchozím rozsudku správný, byl jím žalovaný vázán.
22. Nad rámec odkazu na závazné rozhodnutí ÚOHS dále žalovaný v bodě [25] rozhodnutí doplnil, na základě jaké úvahy dospěl k závěru, že žalobkyně je veřejným zadavatelem dle § 2 odst. 2 písm. d) ZVZ. Poukázal na skutečnost, že žalobkyně vznikla na základě zákona č. 301/1992 Sb., o Hospodářské komoře České republiky a Agrární komoře České republiky, jako právnická osoba zapisující se do obchodního rejstříku, uvedl, za jakým účelem byla založena a jaký hlavní cíl své činnosti uvádí na svých webových stránkách. Z toho žalovaný dovodil, že byla-li žalobkyně zřízena za účelem podpory podnikatelských aktivit, nelze tuto skutečnost interpretovat tak, že by byla zřízena k samotnému podnikání. Podpora podnikatelských aktivit jako takových, péče o odbornost a legálnost výkonu podnikatelské činnosti členů, nebo vydávání celních dokumentů majících na základě výše uvedeného zákona povahu veřejných listin, je dle žalovaného uspokojováním potřeb veřejného zájmu, které nemají průmyslovou nebo obchodní povahu.
23. S žalobkyní tudíž nelze souhlasit, že žalovaný nezdůvodnil, proč ji za veřejného zadavatele považoval, neboť v rozhodnutí je jasné vyjádřeno, z jakého důvodu žalovaný považuje žalobkyni za osobu založenou či zřízenou (mj.) k uspokojování veřejného zájmu, což jediné žalobkyně v žalobě popírá. Žalobkyni je třeba přisvědčit, že žalovaný v rozhodnutí

navodil stav, kdy současně tutéž otázku označil za předběžně závazně posouzenou ÚOHS, a současně se k ní sám vyjádřil. Vyjádření správního orgánu nad rámec nutného odůvodnění, tj. i k otázce, kterou předtím označil za již předběžně posouzenou, však nepředstavuje vadu rozhodnutí. Nesrozumitelným by se rozhodnutí stalo pouze tehdy, pokud by žalovaný posoudil postavení žalobkyně odlišně od ÚOHS, na jehož rozhodnutí současně odkázal, což se však nestalo. Naopak žalovaný v bodě [25] rozhodnutí stručně shrnul závěry, podrobně rozvedené v bodech 26 až 58 rozhodnutí ÚOHS ze dne 29. 3. 2013, v němž ÚOHS provedl výklad § 2 odst. 2 písm. d) ZVZ s použitím relevantní judikatury ESD a reagoval na námitky, jimiž žalobkyně proti hodnocení své osoby jako veřejného zadavatele brojila. Pro stručnost na toto zdůvodnění krajský soud odkazuje.

24. Námitka žalobkyně, že žalovaný nemohl s odkazem na absenci své kompetence přehlížet evidentní nezákonnost rozhodnutí ÚOHS, je neopodstatněná. Krom toho, že žalobkyně neuvedla, v čem konkrétně tato nezákonnost spočívá, je třeba zdůraznit, že rozhodnutí ÚOHS ze dne 29. 3. 2013 bylo v době rozhodování žalovaného v právní moci, přičemž právní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, jež znamená, že pravomocný správní akt je zákonný a správný a po celou dobu své existence vyvolává právní následky, dokud není orgánem k tomu příslušným zrušen. Žalovaný by proto naopak jednal v rozporu s uvedenou zásadou, pokud by rozhodnutí ÚOHS jako nezákonné hodnotil, neboť příslušným správním orgánem ani soudem nebylo předmětné rozhodnutí ÚOHS zrušeno (naopak zřetelně nebylo napadeno ani rozkladem, jakožto řádným opravným prostředkem).
25. K námitce nekonzistentního přístupu ÚOHS k postavení okresních hospodářských komor se žalovaný vyjádřil v bodě [33] žalobou napadeného rozhodnutí tak, že mu nepřisluší se k rozhodovací praxi ÚOHS vyjadřovat, a dále odkázal na odůvodnění rozhodnutí, jímž ÚOHS zamítl návrh žalobkyně na obnovu řízení. Uvedené vypořádání námitek žalobkyně považuje krajský soud za dostatečné. Orgány finanční správy totiž neodkazovaly na náhodně vybrané rozhodnutí ÚOHS ve věci hospodářských komor, nýbrž považovaly za závazné dle § 99 daňového řádu konkrétní rozhodnutí ÚOHS ze dne 29. 3. 2013. Žalovaný tudíž nebyl povinen, resp. ani nemohl hodnotit rozhodovací praxi ÚOHS jako takovou a vypořádávat se s tvrzením žalobkyně o tom, že ve (snad) obdobných případech jiných hospodářských komor ÚOHS řízení nezahájil, a tudíž ani nezatížil řízení vadou, když neprovedl žalobkyní navržené důkazy (přesně neidentifikovanými) spisy týkajícími se postupu ÚOHS vůči OHK Liberec a HK Praha. Žalovaný vyslovil jasný názor o své vázanosti konkrétním rozhodnutím ÚOHS ve vztahu k postavení žalobkyně v předmětném zadávacím řízení, jakož i o tom, že mu nepřisluší praxi ÚOHS hodnotit, čímž implicitně vyhodnotil důkazní návrhy žalobkyně jako nadbytečné.
26. Pro úplnost krajský soud uvádí, že v rozhodnutí ÚOHS ze dne 20. 1. 2015, č. j. X (odst. 22 a 23), ve věci návrhu žalobkyně na obnovu řízení, v němž bylo vydáno rozhodnutí ze dne 29. 3. 2013, na nějž žalovaný žalobkyni odkázal, ÚOHS uvedl, že o skutečnosti, zda je určitý subjekt při zadávání veřejné zakázky v postavení veřejného zadavatele dle § 2 odst. 2 písm. d) ZVZ nerozhoduje jeho právní forma, nýbrž kumulativní naplnění podmínek daného ustanovení, tj. výkon určité činnosti nemající komerční nebo obchodní charakter ve veřejném zájmu a existence určitého vztahu (daného financováním, ovládáním nebo jmenováním orgánů) ke „klasickému“ veřejnému zadavateli. Dle závěrů ÚOHS tak není vyloučeno, aby např. při zjištění rozdílů ve financování v průběhu zkoumaného období byly dva subjekty v obdobném postavení posouzeny odlišně.

27. Dále krajský soud uvádí, že ve všech veřejně dostupných rozhodnutích (čerpáno ze systému ASPI) byly ze strany ÚOHS i soudů shledány OHK i KHK veřejnými zadavateli dle § 2 odst. 2 písm. d) ZVZ (viz např. rozhodnutí předsedy ÚOHS ze dne 28. 12. 2015, č. j. ÚOHS-R143/2014/VZ-45978/2015/323/PMo, týkající se OHK Ústí nad Labem, přezkoumané následně Nejvyšším správním soudem ve věci sp. zn. 10 As 156/2018, dále např. rozhodnutí předsedy ÚOHS ze dne 22. 12. 2015, č. j. ÚOHS-R383/2014/VZ-45626/2015/322/KMr, týkající se KHK Královéhradeckého kraje, přezkoumané následně Nejvyšším správním soudem ve věci sp. zn. 4 As 132/2018, dále např. rozhodnutí předsedy žalovaného ze dne 22. 12. 2015, č. j. ÚOHS-R152/2014/VZ-45631/2015/322/LKo, týkající se OHK Jablonec nad Nisou, přezkoumané následně Nejvyšším správním soudem ve věci sp. zn. 6 As 130/2018, dále např. rozhodnutí předsedy ÚOHS ze dne 22. 12. 2015, č. j. ÚOHS-R217/2014/VZ-45633/2015/323/PMo, týkající se KHS Plzeňského kraje, přezkoumané následně Nejvyšším správním soudem ve věci sp. zn. 9 As 50/2018, dále např. rozhodnutí předsedy ÚOHS ze dne 22. 12. 2015, č. j. ÚOHS-R249/2014/VZ-45630/2015/321/MMI, týkající se OHK Opava, přezkoumané následně Nejvyšším správním soudem ve věci sp. zn. 7 As 201/2018, nebo např. rozhodnutí předsedy ÚOHS ze dne 4. 3. 2019, č. j. ÚOHS-R0210/2018/VZ-06281/2019/322/HSc, týkající se OHK Olomouc).
28. Jelikož se většina výše zmíněných rozhodnutí týkala zadávání obdobných veřejných zakázek ve zhruba stejném období jako v posuzovaném případě, neshledal krajský soud žádný důvod k provedení žalobkyní navrženého důkazu výsledkem předsedy ÚOHS, neboť kromě toho, že by vyjádření předsedy ÚOHS nemohlo ničeho zvrátit na soudem aprobovaném závěru, že byl správce daně ve smyslu § 99 daňového řádu vázán posouzením povahy žalobkyně ze strany ÚOHS v rozhodnutí ze dne 29. 3. 2013, je z výše zmíněných rozhodnutí zřejmé, že ÚOHS posuzoval OHK zásadně jako veřejné zadavatele.
29. K námitce paralelních kontrol plnění dotačních podmínek krajský soud shodně jako v odst. 16 předchozího rozsudku uvádí, že žalovaný (v bodech [30] až [31] rozhodnutí) správně poukázal na skutečnost, že správu odvodu za porušení rozpočtové kázně provádějí výlučně orgány finanční správy (viz § 10 odst. 1 písm. h) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě, ve znění pozdějších předpisů, a § 44a odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech). Konkurence vícero těchto kontrolních zjištění tak nemůže nastat, neboť kontrolu zaměřenou na dodržení rozpočtové kázně optikou rozpočtových pravidel provádějí výlučně orgány finanční správy. V rozsudku ze dne 25. 2. 2016, č. j. 7 Afs 13/2016-25 Nejvyšší správní soud uvedl: *„Kontrola poskytnutých dotací je upravena vícero právními předpisy (srov. čl. 22, zvláště pak čl. 24 a násl. rozsudku). Tato skutečnost s sebou nutně nese i možnost provádění kontroly dotací ze strany více subjektů (počínaje poskytovatelem dotace a finančním úřadem konče). Žádný z výsledků těchto případných kontrol ale z povahy věci není nadřazen zjištěním ostatních kontrolních orgánů a ani nepředstavuje pro kontrolující orgán předběžnou otázku a s tím spojenou překážku věci rozhodnuté.“* Hodnocení postupu příjemce dotace jako bezchybného poskytovatelem dotace nezprošťuje příjemce odpovědnosti za porušení rozpočtové kázně, jak správně uvedl žalovaný. Skutečnost, že daňovou kontrolu lze provádět zcela nezávisle na jiných typech kontrol a že správce daně při rozhodování o odvodu za porušení rozpočtové kázně není vázán závěry poskytovatelů dotací o tom, že jejich kontrolou nebyla žádná porušení zjištěna, je soudy ve správním soudnictví konstantně judikována (viz např. rozsudek ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013-36 či ze dne 17. 7. 2014, č. j. 10 As 10/2014-43).

30. Jednání poskytovatele dotace sice může dle judikatury za určitých podmínek založit legitimní očekávání příjemce podpory, v posuzované věci nicméně dle krajského soudu nebyly splněny podmínky, neboť, jak již soud konstatoval v předchozím rozsudku, je předpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání je poskytnutí konkrétních ujištění ze strany příslušného orgánu, která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena, a dále skutečnost, že tato ujištění jsou v souladu s použitelnými právními předpisy. Žalobkyni se však žádného konkrétního ujištění o tom, že při zadávání veřejných zakázek k realizaci dotovaného projektu nemá postavení veřejného zadavatele, nedostalo, tudíž jí legitimní očekávání nesvědčilo. Pouhé nekonstatování určitého pochybení poskytovatelem dotace jednoznačně není konkrétním ujištěním ve výše uvedeném smyslu. Žalobní body a) a e) tudíž nejsou důvodné.

Proporcionalita odvodu a řízení se závazným právním názorem soudu

31. Dle žalobkyně žalovaný nerespektoval závazný právní názor vyslovený v bodech 22 až 24 zrušujícího rozsudku. V nich krajský soud uvedl:

„[22] Povinnost přihlédnout při stanovení výše odvodu k závažnosti a významu porušení povinnosti (§ 44a odst. 4 rozpočtových pravidel), tj. povinnost stanovit odvod ve výši proporcionální k závažnosti porušení, zakládá správnímu orgánu povinnost provést tzv. test proporcionality, současně však zakládá prostor pro správní uvážení. Výkon správního uvážení však musí vždy nalézt odraz v odůvodnění rozhodnutí, aby mohl soud přezkoumat, zda správní orgán správního uvážení nezneužil, či nepřekročil jeho meze, v opačném případě je rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2011, č. j. 1 As 105/2010 - 73, dále též rozsudek ze dne 19. 10. 2011, č. j. 1 As 93/2011 - 79)...

[23] V případě provedení testu proporcionality není nutné, aby správce daně učinil exaktní výpočet, je však nezbytné, aby všechny relevantní faktory zhodnotil a toto hodnocení přezkoumatelným způsobem vyjádřil, což v posuzované věci neučinil. Z jakého důvodu byl odvod stanoven ve výši 25 % z částky připadající na úhradu předmětné zakázky, tj. ve výši celkem 814 170 Kč, i přes zdůrazněnou absenci porušení principu publicity a přes hodnocení porušení jako „marginálního“, nelze ze zprávy o daňové kontrole ani z napadených rozhodnutí seznat. Stanovení odvodu v rozsahu 25 % možné výše odvodu krajský soud nepovažuje za slučitelné s hodnocením porušení rozpočtové kázně jako porušení marginálního. Nelze přehlédnout skutečnost, že Rozhodnutí v části IV (Sankce) počítá se stanovováním odvodů ve vymezených případech (kam však posuzovaný nepatří) ve výši desetin procenta částky dotace.

[24] Dále krajský soud zdůrazňuje, že skutečností relevantní pro stanovení výše odvodu v posuzované věci je nutně také otázka postavení žalobkyně jako veřejného zadavatele dle § 2 odst. 2 písm. d) ZVZ. Podnětná je v tomto ohledu argumentace ÚOHS uvedená v odst. 69 rozhodnutí ze dne 29. 3. 2013, č. j. ÚOHS-S736/2012/VZ-5744/2013/511/MFI, který zohlednil skutečnost, že se jednalo o právně velmi komplikovanou problematiku a nebylo tak možné učinit závěr, že by byla žalobkyně při svém chybném výkladu § 2 ZVZ vedena úmyslem vyhnout se svým zákonným povinnostem. Krajský soud má tudíž za to, že i žalovaný musí tuto skutečnost vyhodnotit v rámci prováděného testu proporcionality.“

32. Chybějící zdůvodnění výše stanoveného odvodu bylo jediným důvodem zrušení původního rozhodnutí žalovaného. Krajský soud vyslovil (stručně shrnuto) závěr, že v rozhodnutí postrádá komplexní úvahu zdůvodňující stanovenou výši odvodu, přičemž je-

li porušení označováno za marginální, pak odvod nemůže činit 25 % částky použité na financování předmětné zakázky.

33. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalovaný po vrácení věci soudem požádal písemností ze dne 12. 6. 2019 správce daně, aby doplnil úvahy, jimiž byl při stanovení výše odvodu veden. Správce daně v písemnosti ze dne 26. 6. 2019, č. j. X vysvětlil, že při stanovení výše odvodu postupoval dle v té době závazného Pokynu GFR-D-27 včetně přílohy, kde je pro uvedený typ porušení pravidel (v části Veřejné zakázky, v odrážce 10) stanoveno procentuální rozmezí pro stanovení odvodu 25-50 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky, přičemž se vzhledem k závažnosti porušení ZVZ (které však explicitně neklasifikoval) držel při spodní hranici této sazby. Správce daně zdůraznil, že žalobkyně měla jakožto veřejný zadavatel povinnost postupovat při výběru dodavatele podle kapitoly 3 Metodického pokynu a řídit se postupy dle ZVZ, tj. (s ohledem na předpokládanou hodnotu zakázky) zadat zakázku v některém ze zadávacích řízení uvedených v § 21 odst. 1 ZVZ, což s sebou obnášelo i povinnost předepsaným způsobem veřejnou zakázku (oznámení o zahájení zadávacího řízení) zveřejnit, a to dle ZVZ buď v informačním systému veřejné správy spravovaném MMR dle § 146 odst. 1 písm. a) ZVZ nebo na svém profilu dle § 38 ZVZ, a současně s tím dle požadavku Metodického pokynu také na Portálu evropského sociálního fondu v ČR (www.esfcr.cz). Povinnost zveřejnění oznámení však žalobkyně splnila jen částečně, neboť vyhlášení veřejné zakázky zveřejnila dne 21. 2. 2012 jen na webu www.esfcr.cz a nikoli již způsobem stanoveným v ZVZ, tj. na svém profilu, tudíž jednu z dotačních podmínek nesplnila, čímž porušila rozpočtovou kázeň. Nesplněním povinnosti oznámit předepsaným způsobem zahájení zadávacího řízení dle správce daně došlo k porušení zásady transparentnosti, jakožto jedné ze tří nejvýznamnějších zásad stanovených v § 6 ZVZ pro celé výběrové řízení, jejímž účelem je, aby bylo na předmětnou veřejnou zakázku nahlíženo jako na čitelnou, předvídatelnou a aby podléhala efektivní veřejné kontrole. ZVZ je dle správce daně postaven na principu zveřejňování všech fází zadávacího řízení v jím definovaných informačních systémech. S ohledem na nedodržení postupu zveřejnění dle ZVZ pak vyhodnotil správce daně předmětné porušení rozpočtové kázně jako porušení, které není v žádném případě formální, neboť nedostatečné zveřejnění vyhlášené zakázky mohlo mít vliv na výsledek výběrového řízení, a to především v omezení možnosti potenciálních zájemců ucházet se o předmětnou dodávku. Závěrem správce daně poznamenal, že je sice posuzovaná problematika právně komplikovaná a žalobkyně zřejmě nebyla vedena úmyslem vyhnout se svým zákonným povinnostem, jedná se však o závažné porušení postupu dle ZVZ. S tímto doplněným stanoviskem byla žalobkyně seznámena.
34. Následně vydal žalovaný dne 26. 7. 2019 *Seznámení* ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Uvedl, že vzal v úvahu charakter pochybení, jeho četnost a rozsah, přičemž zohlednil řadu pro žalobkyni příznivých skutečností. Na druhou stranu však vyloučil, že by se mohlo jednat o pochybení formálního charakteru také proto, že došlo k pochybení při zadávání veřejné zakázky s důsledky částečného omezení hospodářské soutěže. Dále uvedl, které skutečnosti hodnotil v neprospěch žalobkyně. Správcem daně stanovený odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 25 % z částky dotace použité na financování předmětné zakázky označil žalovaný *vzhledem k míře důležitosti polehčujících okolností za racionální, odůvodněný a přiměřený k daným okolnostem*. Daný typ pochybení byl dle žalovaného zařazen pod správný bod přílohy Pokynu GFR-D-27. Možnost označit předmětné pochybení za marginální či administrativního charakteru a stanovit odvod ve snížené sazbě

však žalovaný popřel, neboť nelze vyloučit, že by při zadávání veřejné zakázky postupem souladným se ZVZ mohl být vybrán jiný dodavatel.

35. Žalobkyně se podáním ze dne 8. 8. 2019 k obsahu *Seznámení* vyjádřila nesouhlasně. Dle jejího stanoviska šlo o porušení dotačních podmínek zcela okrajové a způsobené tím, že o postavení žalobkyně jako veřejného zadavatele nepanovala shoda. Žalovaný měl zohlednit, že praxe ÚOHS byla nekonzistentní, o čemž svědčí obsah podnětu MPSV ze dne 23. 3. 2015. Zdůraznila, že účel dotace ohrožen nebyl, poskytovatel dotace při své kontrole žádné pochybení neshledal a v řízení bylo prokázáno, že stránky www.esfcr.cz jsou násobně navštěvovanější než stránky www.ohk-sumperk.cz, tudíž nebylo ohroženo ani dosažení dostatečné publicity zadávané zakázky. Žalobkyně také připomněla, že sama oslovila více zájemců o podání nabídky (6), než vyžaduje ZVZ u zjednodušeného podlimitního řízení (5). Dále namítla, že žalovaný nepostupuje v souladu s obsahem závazného právního názoru soudu, nýbrž se účelově snaží stanovenou výši odvodu ponechat, aniž by však zhodnotil všechny relevantní faktory. Pokynem GŘ-D-27 dle žalobkyně nemělo být argumentováno, neboť byl zrušen, a nadto žalovaný nezdůvodnil, proč nebylo možné vzhledem k okolnostem případu v souladu s novým Pokynem GŘ-D-38 využít snížení výše odvodu až na 5 %. Dále se dovolávala postupu dle čl. III odst. 4 tohoto Pokynu. Závěrem namítla likvidační výši odvodu.
36. V bodě [37] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný připustil, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole stanovenou výši odvodu dostatečně nezdůvodnil, následně však v bodě [50] uvedl, že se správce daně závažností porušení podmínek řádně zabýval a stanovil odvod v souladu se zásadou proporcionality. V bodě [72] žalovaný vysvětlil, že v důsledku pochybení žalobkyně došlo k částečnému omezení hospodářské soutěže, neboť řádným nezveřejněním předmětného zadávacího řízení žalobkyně nepřípustně omezila okruh potencionálních dodavatelů. Dále doplnil, že žalobkyně diskriminovala potencionální dodavatele nejen v ČR, nýbrž i v EU, což mohlo výsledek zadávacího řízení ovlivnit. Klíčovou pasáž zdůvodnění výše odvodu a vypořádání se s námitkami žalobkyně soustředil žalovaný v bodech [75] až [84] napadeného rozhodnutí. Nejprve shrnul, jak své úvahy doplnil správce daně. Následně v bodě [77] za okolnosti svědčící ve prospěch žalobkyně označil: (i) absenci vlivu pochybení na realizaci projektu ve stanoveném rozsahu a termínu, (ii) dosažení stanoveného cíle, (iii) vynaložení prostředků v souladu s účelem dotace, (iv) zveřejnění výzvy k podání nabídek na stránkách www.esfcr.cz po dobu identickou s požadavkem uvedeným v ZVZ, tj. 15 dnů, (v) hojnou návštěvnost stránek www.esfcr.cz, (vi) nepravděpodobnost výrazného snížení publicity věnované danému výběrovému řízení a vlivu na počet podaných nabídek, resp. počet potencionálních uchazečů o zakázku. Krajský soud však musí poznamenat, že v bodě [77] napadeného rozhodnutí se nacházející věta ve znění: „*Svým jednáním odvolatel porušil ZVZ, ale vzhledem k tomu, že webové stránky www.esfcr.cz jsou volně přístupné a široce navštěvované, je možné, že by došlo k výraznému snížení publicity věnované danému výběrovému řízení, a že by toto jednání mohlo ovlivnit počet nabídek, popř. počet potenciálních uchazečů o veřejnou zakázku.*“, nedává logický smysl. Jelikož však byla tato úvaha zařazena mezi okolnosti svědčící ve prospěch žalobkyně, vycházel krajský soud z toho, že slova „je možné“ jsou chybou v psaní a místo nich měla být v této větě použita slova „není pravděpodobné“, užitá v *Seznámení* ze dne 26. 7. 2019. Jedině tak totiž uvedená věta smysl dává. Poté žalovaný v bodě [78] sumarizoval okolnosti svědčící v neprospěch žalobkyně, a to: (i) pochybení s důsledky částečného omezení hospodářské soutěže a (ii) nedodržení povinností veřejného zadavatele. Následně žalovaný uvedl, že po komparaci okolností svědčících ve prospěch a v neprospěch žalobkyně se

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

ztotožnil s výší odvodu stanovenou správcem daně při spodní hranici procentního rozmezí daného Pokynem GŘ-D-27, která odpovídá i závažnosti zjištěného porušení rozpočtové kázně. Výše stanoveného odvodu se dle žalovaného pohybuje rovněž v intencích nového Pokynu GŘ-D-38, ve kterém je pro tento typ porušení stanovena sazba 50 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky s možností snížení až na 5 %. V bodě [81] však zdůraznil, že se nejednalo o pochybení marginálního či administrativního charakteru, za něž by bylo možné stanovit odvod ve snížené sazbě. Za klíčové označil, že žalobkyně použila poskytnuté peněžní prostředky na úhradu nákladů přímo souvisejících s realizací dotovaného projektu, přičemž nelze vyloučit, že při zadávání veřejné zakázky postupem souladným se ZVZ by mohl být vybrán jiný dodavatel, který by eventuálně poskytnul požadované plnění za nižší nabídkovou cenu při zachování obdobné či dokonce vyšší kvality, resp. hodnoty plnění sledovaných indikátorů, neboť uveřejněním výzvy k podání nabídek na veřejnou zakázku způsobem stanoveným ZVZ by žalobkyně oslovila širší spektrum dodavatelů.

37. Krajský soud po seznámení se s výše shrnutými úvahami dospěl k závěru, že žalovaný se právním názorem vysloveným v předchozím rozsudku řídil jen částečně. Žalovanému se s ohledem na vyslovený názor krajského soudu nabízela buď možnost hodnotit nadále porušení povinností žalobkyně jako marginální, a pak snížit výši odvodu, nebo naopak vysvětlit, proč porušení povinností žalobkyně za marginální označovat nelze, a pak setrvat na již jednou stanovené výši odvodu. Žalovaný zvolil druhou možnost.
38. Předně přiměl správce daně, aby sám podrobněji zdůvodnil úvahy, jimiž byl při stanovení výše odvodu veden. Žalobkyně se tak poprvé dozvěděla, že základem úvah správce daně o výši odvodu byl v době vydání platebního výměru závazný Pokyn GŘ-D-27, a to konkrétně bod 10 čl. I. jeho přílohy, který dle správce daně stanovil pro případy odpovídající posuzované věci rozpětí odvodu 25-50 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky. Současně správce daně (aniž přesvědčivě vysvětlil proč) změnil své původní hodnocení jednání žalobkyně. Zatímco prve hodnotil porušení rozpočtové kázně jako marginální, v doplněném stanovisku uvedl, že se jednalo o porušení jedné ze základních zásad ovládajících zadávání veřejných zakázek, a to zásady transparentnosti, neboť žalobkyně nesprávným postupem při zveřejnění zadávacího řízení (zveřejnění oznámení o zahájení zadávacího řízení jen na jednom ze dvou míst, kde byla povinna oznámení zveřejnit) omezila počet potenciálních zájemců, kteří se mohli do výběrového řízení přihlásit. Jednalo se tedy o porušení povinností s možným vlivem na výsledek výběrového řízení, přičemž dle správce daně mohlo dojít dokonce k podstatnému omezení možnosti účasti dalších potenciálních zájemců.
39. Žalovaný sám pak nejprve v *Seznámení* ze dne 26. 7. 2019, a následně v napadeném rozhodnutí doplněné zdůvodnění správce daně aproboval, avšak posléze se od hodnocení správce daně odchýlil. Ztotožnil se sice (byť rovněž bez zdůvodnění změny stanoviska, to nabídl až ve vyjádření k žalobě) se správcem daně v tom, že předmětné porušení rozpočtové kázně nebylo možné označit za marginální, resp. formální, čímž odstranil krajským soudem vytýkaný nedostatek spočívající v sankcionování marginálního porušení nikoli marginální výší odvodu. Žalovaný však na rozdíl od správce daně, který nově dovodil, že v důsledku pochybení žalobkyně mohlo dojít dokonce k podstatnému omezení možné účasti dalších zájemců o zakázku, uvedl, že výrazné snížení publicity daného zadávacího řízení a vliv na počet nabídek, popř. počet potenciálních uchazečů o veřejnou zakázku nebylo pravděpodobné. Žalovaný totiž stejně jako správce daně v původní zprávě

o daňové kontrole zohlednil, že žalobkyně sice opomněla zveřejnit oznámení o zahájení zadávacího řízení na svých webových stránkách, avšak zveřejnila je, a to po dobu odpovídající požadavku ZVZ, na hojně navštěvovaných stránkách www.esfcr.cz. Interpretací úvahy žalovaného tak lze dospět k závěru, že žalovaný přisvědčil setrvalé námitce žalobkyně, že se zadávacímu řízení dostalo dostatečné publicity a současné nezveřejnění oznámení na webových stránkách žalobkyně nemohlo mít s ohledem na jejich násobně nižší návštěvnost, než je tomu u portálu www.esfcr.cz na tuto publicitu významný vliv.

40. Potud se krajský soud s úvahami žalovaného v základu ztotožňuje. Žalobkyně byla při zadávání veřejné zakázky s ohledem na své postavení veřejného zadavatele a předpokládanou hodnotu veřejné zakázky převyšující částku 2 mil. Kč povinna dle Metodického pokynu, jenž tvořil součást dotačních podmínek, postupovat dle ZVZ a zadat zakázku v některém ze zadávacích řízení uvedených v § 21 odst. 1 ZVZ, což v případě nejmírnějšího režimu tzv. zjednodušeného podlimitního řízení obnášelo povinnost vyzvat minimálně 5 zájemců k podání nabídky a výzvu zavěsit na svůj profil. Vedle toho byla žalobkyně povinna dle téhož Metodického pokynu zveřejnit oznámení o zahájení zadávacího řízení též na webu www.esfcr.cz. Z těchto povinností žalobkyně splnila (resp. i předčila) počet povinně oslovených zájemců a zveřejnila také oznámení na webu www.esfcr.cz, a to po dobu odpovídající požadavku § 39 ZVZ, tj. minimálně 15 dnů. Nesplnila však povinnost zveřejnit oznámení na vlastním profilu. Byť lze konstatovat, že publicita předmětného zadávacího řízení by s ohledem na násobně vyšší návštěvnost stránek www.esfcr.cz utrpěla zřetelně výrazně více, pokud by žalobkyně postupovala opačně a zveřejnila oznámení pouze na svém profilu a nikoli na webu www.esfcr.cz, nelze než souhlasit s orgány finanční správy, že k omezení publicity při zadávání této veřejné zakázky došlo. Pokud totiž žalobkyně nezveřejnila oznámení o zahájení zadávacího řízení i na svém profilu, nezajistila této zakázce takovou míru publicity, jaká jí dle ZVZ náležela. Zda by se do řízení přihlásil zájemce čerpající informaci právě z profilu žalobkyně, lze určit jen s určitou mírou pravděpodobnosti vycházející právě z poznatků o návštěvnosti tohoto profilu, vyloučit však tuto možnost rozhodně nelze. Porušení dotačních podmínek, jehož možným následkem je omezení publicity veřejné zakázky a tím omezení možného počtu zájemců, kteří by se mohli o zakázce dozvědět a do řízení se přihlásit, je dle krajského soudu skutečně způsobilé (potenckálně) ovlivnit výsledek výběrového řízení na dodavatele předmětné veřejné zakázky. Tudíž se soud ztotožňuje s žalovaným v tom, že takové porušení rozpočtové kázně nelze označit za marginální, formální či administrativní. Takto by bylo možné označit pouze pochybení žalobkyně, které by ani potenciálně nebylo s to výsledek výběrového řízení ovlivnit.
41. S následnými úvahami, týkajícími se použití Pokynů GFŘ a hodnocení okolností ve prospěch a v neprospěch žalobkyně se však již krajský soud ztotožnit nemůže.
42. Správce daně, jak soud již výše uvedl, odůvodnil stanovení výše odvodu *Pokynem GFŘ-D-27, pro stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality, č. j. 29402/16/7500-30091*. Pokyn se týká i porušení rozpočtové kázně spočívajících v porušení pravidel pro zadávání veřejných zakázek, pro něž stanovuje odvod z částky dotace použité na financování veřejné zakázky. Procentuální výše odvodu pro jednotlivé druhy porušení je odstupňovaná podle typové závažnosti, kterou jim pokyn připisuje. V případě žalobkyně aplikoval správce daně dle svého tvrzení bod 10) čl. I přílohy 1 Pokynu, podle něhož činí odvod za ostatní výše neuvedená pochybení zadavatele, která mohla mít

vliv na výsledek výběrového řízení (např. porušení zásady transparentnosti) 25 - 50 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky s možností snížení až na 5 %. Správce daně však v doplnění stanoviska ze dne 26. 6. 2019 uvedl pouze to, že vzhledem k závažnosti porušení ZVZ se držel při spodní hranici sazby, aniž by závažnost porušení jakkoli klasifikoval. Možností snížení odvodu až na 5 % se nezabýval vůbec.

43. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 8. 8. 2019 namítala, že s účinností od 1. 1. 2019 byl aplikovaný Pokyn GFŘ-D-27 zrušen a nahrazen *Pokynem GFŘ-D-38, pro stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně, č. j. X*, podle něhož měl postupovat žalovaný. Konkrétně se pak domáhala aplikace čl. III odst. 4 Pokynu GFŘ-D-38, tj. možnosti stanovit odvod v částce nižší, než která vyplývá z přílohy Pokynu GFŘ-D-38, a to ve výjimečných a zvlášť odůvodněných případech, což dle názoru žalobkyně její případ je.
44. Žalovaný se s použitím Pokynů GFŘ vypořádal v bodě [80] napadeného rozhodnutí, v němž uvedl, že správce daně zařadil daný typ pochybení pod správný bod přílohy Pokynu GFŘ-D-27 a byť byl tento zrušen, odpovídá dle žalovaného stanovená výše odvodu i novému Pokynu GFŘ-D-38, v němž je pro daný typ porušení stanovena sazba 50 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky s možností snížení až na 5 %. V bodě [81] pak uvedl, že se nejednalo o porušení marginálního či administrativního charakteru, za které by bylo možné uložit odvod ve snížené sazbě. Tato úvaha je však pro krajský soud nepřezkoumatelná. Z vyjádření žalovaného vůbec nevyplyvá, zda podle nového Pokynu GFŘ-D-38 postupoval či nikoli. Krajský soud přitom souhlasí s žalobkyní, že s přihlédnutím ke skutečnosti, že žalovaný o odvolání žalobkyně rozhodoval dne 19. 12. 2019, resp. 23. 12. 2019, tj. po 1. 1. 2019, měl v souladu s čl. IV Pokynu GFŘ-D-38 postupovat při přezkumu stanovené výše odvodu dle tohoto nového Pokynu („*Daňová řízení ve věci správy odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně zahájena přede dnem nabytí účinnosti tohoto pokynu se dokončí v souladu s tímto pokynem.*“). Žalovaný měl zjištěné porušení rozpočtové kázně jednoznačně kvalifikovat a podřadit pod konkrétní bod přílohy Pokynu GFŘ-D-38, to však neučinil. V této souvislosti je třeba poukázat na skutečnost, že zatímco v bodě [17] *Seznámení* ze dne 26. 7. 2019 žalovaný uvedl, že i v novém Pokynu GFŘ-D-38 se jedná o pochybení, pro něž je stanovena sazba odvodu 25 – 50 % s možností snížení až na 5 %, v napadeném rozhodnutí uvedl, že jde o pochybení pro něž je stanovena pevná sazba odvodu 50 %, byť rovněž s možností snížení až na 5 %. Pokud by soud vycházel z údaje uvedeného v napadeném rozhodnutí a interpretaci Pokynu GFŘ-D-38 dospěl k závěru, že žalovaný podřadil zjištěné pochybení žalobkyně pod bod 13) čl. I přílohy k tomuto Pokynu, který je stejně jako bod 10) čl. I přílohy k předchozímu Pokynu GFŘ-D-27 „zbytkovým“ a zní: *ostatní výše neuvedená pochybení zadavatele, která mohla mít vliv na výsledek zadávacího řízení (např. porušení zásady transparentnosti, rovného zacházení a nediskriminace; nezákonné příp. diskriminační kvalifikační předpoklady či hodnotící kritéria; neuvedení kvalifikačních předpokladů či hodnotících kritérií v požadovaném rozsahu nebo jejich změna v průběhu řízení; neuvedení způsobu hodnocení jednotlivých hodnotících kritérií; změna zadávacích podmínek v průběhu řízení; nevyloučení uchazeče, který měl být vyloučen; uzavření smlouvy s uchazečem, který měl být vyloučen)* odvod: 50 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky s možností snížení až na 5 %, pak by nutně soud musel dospět k závěru, že ve skutečnosti žalovaný využil možnosti snížit výši odvodu pod stanovenou sazbu 50 %, neboť odvod stanovil ve výši 25 %, ačkoli to sám popírá. Poté však zcela schází přezkoumatelné zdůvodnění, proč, s ohledem na tvrzení o zcela převládajících okolnostech svědčících ve prospěch žalobkyně a zejména s ohledem na skutečnost, že žalovaný sám považuje ovlivnění výsledku zadávacího řízení nezveřejněním

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

nabídky na profilu žalobkyně za nepravděpodobné, bylo přiměřené stanovit odvod ve výši celkem 814 170 Kč, tj. 25 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky. Lze-li hodnotit alespoň základ úvah žalovaného, pak se krajskému soudu s ohledem na žalovaným uvedené skutečnosti výše odvodu jeví jako nepřiměřeně vysoká. Možnost snížení odvodu z 50 % až na 5 % přitom Pokyn nespojuje s nutností kvalifikovat dané pochybení jako marginální či administrativní, tudíž žalovaný na otázku možného snížení odvodu nereagoval přiléhavě. Jediné, co měl žalovaný učinit, bylo přezkoumatelně a přesvědčivě zdůvodnit, že výše stanoveného odvodu je ve vztahu k závažnosti zjištěného porušení rozpočtové kázně proporcionální. Náležitě zdůvodnění volby konkrétní sazby odvodu za porušení rozpočtové kázně ve vazbě na jeho závažnost však soud v napadeném rozhodnutí nenalezl.

45. Všechny okolnosti svědčící jak pro přísnější posouzení (zvýšení odvodu), tak pro mírnější posouzení a nižší sazbu odvodu, sice žalovaný v rozhodnutí vymezil, nevysvětlil však, jakou konkrétní váhu či důležitost jednotlivým skutečnostem přikládá a proč. Omezil se toliko na konstatování, že provedl komparaci těchto dvou skupin okolností a že odvod ve výši 25 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky odpovídá míře důležitosti polehčujících okolností a charakteru a míře závažnosti pochybení. Takové zdůvodnění je však dle krajského soudu obsahově prázdné a zcela nedostatečné. Nadto do výčtu okolností svědčících pro přísnější posouzení (v neprospěch žalobkyně) zahrnul žalovaný vedle částečného omezení hospodářské soutěže také nedodržení povinností veřejného zadavatele. Nedodržení povinností veřejného zadavatele souvisejících s nikoli řádným zveřejněním zakázky však bylo samotným důvodem stanovení odvodu, tj. podstatou porušení rozpočtové kázně, a tudíž nelze takovou skutečnost znovu zmiňovat mezi skutečnostmi zvyšující závažnost předmětného porušení.
46. Na žádost žalobkyně o aplikaci čl. III odst. 4 Pokynu GFR-D-38 žalovaný v bodě [71] napadeného rozhodnutí sice reagoval, avšak zcela nepřiléhavě tak, že *„předmětný článek se vztahuje na porušení rozpočtové kázně spočívající v nesplnění či pozdním splnění stanovených termínů a povinností a ne na pochybení týkající se nesprávného postupu při zadávání zakázky, jako je tomu v šetřeném případě“*. Žalovaný však zřetelně vykládal čl. III. odst. 4 přílohy a nikoli čl. III. odst. 4 Pokynu GFR-D-38 samotného, neboť tento se vztahuje ke všem typům porušení. Na druhou stranu je z obsahu napadeného rozhodnutí zřejmé, že žalovaný nepovažoval zjištěné pochybení při zadávání veřejné zakázky za natolik marginální, aby to odůvodňovalo vybočení z mantinelů stanovených uvedeným Pokynem a snížení odvodu pod dolní hranici, s čímž se soud ztotožňuje.
47. Konečně je třeba žalobkyni přisvědčit, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak při stanovení výše odvodu nerefletoval závazný pokyn soudu, vyslovený v odst. 24 kasačního rozsudku, tj. zohlednit při stanovení výše odvodu také komplikovanost otázky postavení žalobkyně jako veřejného zadavatele dle § 2 odst. 2 písm. d) ZVZ a postoj žalobkyně jakož i poskytovatele dotace k této otázce. Polemiku s právním názorem soudu, kterou žalovaný vtělil teprve do vyjádření k žalobě proti následně vydanému rozhodnutí, nemůže soud zohlednit. Proti (dle mínění žalovaného) nesprávnému závaznému právnímu názoru krajského soudu měl žalovaný brojit kasační stížností, popř. svůj postoj ke zohlednění uvedeného kritéria objasnit alespoň v napadeném rozhodnutí, to však neučinil.
48. Žalobní body, jimiž žalobkyně vytýká nerespektování právního názoru krajského soudu, jakož i nepřiměřenost výše odvodu a nesprávné užití Pokynů GFR, jsou tak důvodné.

49. Na druhé straně krajský soud uvádí, že žalobkyně z předchozího rozsudku dovozuje některé soudem nevyslovené závěry. Krajský soud sice poukázal na to, že je možné stanovit odvod i v řádu desetin procenta, neuvedl však, že by taková výše odvodu odpovídala závažnosti zjištěného porušení rozpočtové kázně. Krajský soud pouze chtěl (avšak možná to neučinil dostatečně srozumitelně) navést žalovaného k individuálnímu posuzování každého jednotlivého případu, neboť se soud ve vlastní rozhodovací činnosti setkává v případech souvisejících se zadáváním zakázek téměř výlučně se stanovením odvodu ve výši 25 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky.
50. Tvrzení, že došlo k pochybení při zadávání veřejné zakázky s důsledky částečného omezení hospodářské soutěže, vysvětlil žalovaný v první části bodu [72] rozhodnutí. Dle žalovaného došlo k částečnému omezení hospodářské soutěže tím, že (jinými slovy) žalobkyně neposkytla možnost přihlásit se do výběrového řízení uchazečům, jež by (potenciálně) v souladu se ZVZ marně očekávali oznámení o zahájení zadávacího řízení žalobkyní přímo na jejím profilu. Toto tvrzení je výsledkem logického vyvozování, nikoli skutkovým závěrem, jenž by vyžadoval oporu v dokazování, tj. např. důkazem o existenci konkrétního zájemce o zakázku, jemuž absence publikace oznámení na profilu žalobkyně zabránila v podání nabídky. Naopak zjištění, že oznámení bylo zveřejněno na webu www.esfcr.cz, který je navštěvovanější než profil žalobkyně, nevyvrací možnost, že by se při zveřejnění oznámení i na profilu žalobkyně mohl další zájemce/zájemci o zakázku přihlásit. Žalobní bod d) je tudíž nedůvodný.

D) 1. Posouzení důvodnosti žaloby proti rozhodnutí o penále ze dne 23. 12. 2019

51. Penále je ve vztahu k porušení rozpočtové kázně sekundárním nárokem, který je existenčně spjat s povinností provést odvod za porušení rozpočtové kázně. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu se příslušenstvím daně rozumí penále, je-li ukládáno nebo vzniká-li podle daňového zákona. Penále sleduje osud daně. Dle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu se daní rozumí peněžitě plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje dle daňového řádu. Takovým peněžitým plněním je s ohledem na § 44a odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech i odvod za porušení rozpočtové kázně. Odvod je tedy považován za daň, a tudíž zákon o rozpočtových pravidlech je třeba označit za zákon daňový. Nejvyšší správní soud již dříve v rozsudku ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013-33, bod 13, konstatoval, že „*penále je zákonem o rozpočtových pravidlech koncipováno jako nárok závislý na odvodu za porušení rozpočtové kázně, který stíhá příjemce dotace, jenž je v prodlení s provedením odvodu. Svým charakterem tedy jde o „úrok z prodlení“*“, který z povahy věci je vždy příslušenstvím hlavního nároku“ (dále srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2015, č. j. 1 As 221/2014-35, body 9-15, nebo ze dne 23. 4. 2015, č. j. 6 As 126/2014-44).
52. S ohledem na skutečnost, že krajský soud přistupuje ke zrušení rozhodnutí o odvodu, nezbyvá než opětovně přistoupit též ke zrušení rozhodnutí o penále, které má v rozhodnutí o odvodu svůj matematický základ. Neexistuje-li samotná daňová povinnost, nemůže existovat ani penále, které je s ní spojeno a sleduje její osud (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2015, č. j. 1 As 221/2014-35).
53. Přestože by bylo bezpochyby formálně správné, aby soud nejprve zrušil rozhodnutí o odvodu, vyčkal právní moci rozsudku a až poté zrušil rozhodnutí o penále, nepostupoval tak a v zájmu hospodárnosti řízení a s ohledem na skutečnost, že i žalobkyně napadla obě rozhodnutí společnou žalobou, zrušil soud obě rozhodnutí současně.

54. I přes nutnost zrušení rozhodnutí o penále je však třeba vypořádat se s námitkami, které žalobkyně proti tomuto rozhodnutí uplatnila a které nesouvisí s konkrétní výší odvodu. Jedná se o námitku porušení zákazu dvojího trestání (souběžné stanovení penále za odvod a pokuty za správní delikt ÚOHS) a námitku likvidační povahy stanoveného penále.

Dvojí trestání

55. Namítané nezákonnosti vyměřeného penále pro rozpor se zásadou ne bis in idem soud nepřisvědčuje. Žalovaný se s uvedenou námitkou vypořádal zcela dostatečně a věcně správně v bodech [26] až [32] rozhodnutí. Krajský soud se se závěry žalovaného ztotožňuje a dále uvádí, že setrvává na svém názoru vysloveném v odst. 14 rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 65 Af 25/2017-34.
56. V případě odvodů za porušení rozpočtové kázně nemůže dojít ke dvojímu trestání ani tím, že správce daně uloží odvod za porušení rozpočtové kázně a současně za totéž jednání, jehož podstata tkví v porušení ZVZ, uloží sankci ÚOHS, ani tím, že vedle sankce ÚOHS stanoví správce daně penále.
57. K prvé otázce se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 44/2020 - 59. Dovodil, že „nedodržení povinností při zadávání veřejných zakázek posuzuje správce daně samostatně a nezávisle na Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže. Z právní úpravy a navazující judikatury přitom nevyplyvá, že by uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně ze strany orgánů finanční správy bránilo v uložení sankce ze strany Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, či naopak. Odvod za porušení rozpočtové kázně nijak nenahrazuje sankci za porušení zákona o veřejných zakázkách, kterou může uložit Úřad pro ochranu hospodářské soutěže. Obě sankce mají odlišný účel a povahu; odvod za porušení rozpočtové kázně je sice sankcí, avšak jakousi sankcí v širším slova smyslu, nikoliv „trestní“ sankcí, neboť plní funkci reparační (...).“ K tomu dále sedmý senát v citovaném rozsudku doplnil, že „porušení rozpočtové kázně není správním deliktem a stejně tak uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí. Hlavním cílem odvodu za porušení rozpočtové kázně je navrátit zpět do státního rozpočtu prostředky, které nebyly využity k určenému účelu a v souladu s podmínkami, které stát (či Evropská unie) pro čerpání těchto prostředků stanovily. Proto následkem nevyužití dotace pro stanovený účel či její použití v rozporu s předem určenými podmínkami je povinnost tuto dotaci (i třeba jen z části) vrátit tak, aby tyto prostředky mohly opět sloužit svému původnímu účelu (obdobně viz i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2018, č. j. 2 Afs 366/2017 - 33).“
58. K otázce souběhu pokuty ÚOHS a penále za odvod se v nedávné době Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 27. 5. 2021, č. j. 4 Afs 409/2019-46, v němž uvedl: „Platební výměr na odvod a platební výměr na penále vydal správce daně na podkladě odlišných skutkových okolností; v prvním případě se jednalo o rozhodnutí, jež bylo důsledkem porušení rozpočtové kázně ze strany stěžovatele, ve druhém případě se jednalo o důsledek prodlení se splněním stanovené povinnosti k odvodu. Pokuta za porušení rozpočtové kázně uložená Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže představuje sankci za porušení zákona o veřejných zakázkách s odlišným účelem a povahou.“
59. Odvod za porušení rozpočtové kázně, penále i pokuta uložená ÚOHS mají naprosto odlišnou funkci a vztahují se k odlišným pochybením příjemce dotace v čase. Aby bylo vůbec možné uvažovat o porušení zásady zákazu dvojího trestání, muselo by být uložena sankce za stejný skutek, resp. protiprávní jednání (delikty), což v daném případě zjevně

nenastalo (srov. k tomu též usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 11. 2015, sp. zn. III. ÚS 3205/15, bod 12). Porušení zásady *ne bis in idem* je vyloučeno, neboť se nejedná o „idem“.

60. K související námitce žalobkyně, že má-li penále povahu úroku z prodlení, pak 100 % je úrokem nemravným, je třeba uvést, že správce daně nemá na vznik ani výši penále jakýkoli vliv, neboť povinnost zalatit vzniká přímo ze zákona a v § 44a odst. 10 rozpočtových pravidel (v aktuálním znění) je stanovena jeho výše i doba plynutí. Nejvyšší správní soud se ve své rozhodovací praxi zabýval i námitkou nepřiměřené výše penále za odvod (v níž stěžovatel shledával dokonce protiústavní rozměr) a v rozsudku ze dne 7. 3. 2019, č. j. 10 Afs 65/2018-42 uvedl: *„NSS si je vědom toho, že povinnost úhrady penále již ke dni porušení rozpočtové kázně je přísná a že penále může plynutím času dosáhnout až výše poskytnuté dotace (§ 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech). Takto nastavená právní úprava penále však má motivovat příjemce dotace k tomu, aby neoprávněně použité peněžní prostředky vrátili co nejdříve zpět státu. NSS opakovaně zdůrazňuje, že dotace je forma dobrodiní ze strany státu. NSS proto považuje právní úpravu penále v § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech za legitimní.“*
61. Dále v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud odkázal i na následující závěr vyslovený Ústavním soudem v usnesení ze dne 26. 11. 2015, č. j. III. ÚS 3204/15, bod 13: *„Stěžovatel brojí i proti tomu, že mu bylo penále předepsáno ve výši 100 % nařízeného odvodu, což - bez podrobnější argumentace - považuje za zjevně nepřiměřené a nemravné. Stejnou námitkou se zabýval v napadeném rozsudku též Nejvyšší správní soud s tím, že poukázal na zákonnou limitaci výše penále (dle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel nelze předepsat penále vyšší, než je samotná částka odvodu). Ani Ústavní soud v obecné rovině neshledává stanovení takového postupu správních orgánů, resp. právní úpravu, z níž při stanovení penále tyto orgány vycházely, za prima facie takovou, která by představovala nepřípustný zásah do vlastnického práva stěžovatele. K tomu lze podotknout, že stěžovatel měl jakožto daňový subjekt v případě rozhodnutí správce daně o penále (stejně jako v případě rozhodnutí o odvodu) možnost využít procesní kroky, které by dopady těchto rozhodnutí zmírnily nebo odstranily (instituty posečkání daně, prominutí daně).“*
62. S citovanými závěry se zdejší soud zcela ztotožňuje a námitku tak hodnotí jako nedůvodnou.

Likvidační povaha penále

63. Odvod za porušení rozpočtové kázně má povahu daně nikoli sankce, jak je uvedeno výše. Majetkové dopady daní ani jejich příslušenství se proto, na rozdíl od ukládání sankcí za správní delikty, nezohledňují. Žalovaný se tudíž s námitkou likvidačního dopadu stanoveného penále vypořádal v napadeném rozhodnutí zcela přiléhavě, když zdůraznil, že neaplikuje právní úpravu správního trestání.
64. Jak již soud učinil výše odkazem na usnesení Ústavního soudu, lze uvést, že k posouzení majetkového dopadu odvodu slouží právní nástroje jako posečkání dle daňového řádu nebo institut prominutí dle zákona o rozpočtových pravidlech. Je tedy zřejmé, že tento odvod může mít likvidační dopad na žalobce, avšak vzhledem k povaze odvodu není možné likvidační dopad zohlednit již při jeho ukládání, nýbrž až v rámci dodatečných řízení o posečkání nebo prominutí (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2019, č. j. 2 Afs 364/2017-39).

F) Závěr a náklady řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

65. S ohledem na výše uvedený závěr krajský soud zrušil napadené rozhodnutí o odvodu ze dne 19. 12. 2019 i na ně navazující rozhodnutí o penále ze dne 23. 12. 2019. Důvodem zrušení je opětovně nepřezkoumatelnost části rozhodnutí spočívající ve výše popsaném nedostatku jeho odůvodnění ve vztahu k výši stanoveného odvodu dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Současně krajský soud vrací věci žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je právními názory soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
66. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. a. s. tak, že v řízení procesně úspěšná žalobkyně má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně tvoří zaplacené soudní poplatky ve výši 6 000 Kč a náklady za zastupování žalobkyně advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů. Jelikož žaloba směřovala proti dvěma rozhodnutím, považuje se podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu za tarifní hodnotu součet tarifních hodnot spojených věcí. V daném případě se jednalo o dvě věci, tedy 2 x tarifní hodnota 50 000 Kč dle § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, tj. 100 000 Kč. Podle § 7 bod 5. advokátního tarifu tedy sazba mimosmluvní odměny za jeden úkon právní služby činí 5 100 Kč. Advokát žalobkyně učinil dva úkony právní služby spočívající v převzetí (a přípravě) zastoupení a podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a písm. d) advokátního tarifu], odměna proto činí 10 200 Kč (2 x 5 100 Kč). Dále je součástí nákladů na zastupování paušální náhrada hotových výdajů za provedené úkony právní služby ve výši 600 Kč, tj. 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, to vše zvýšeno o DPH z mimosmluvní odměny a náhrad ve výši 2 268 K (21 % z částky 10 800 Kč), neboť zástupce žalobkyně je plátcem uvedené daně. Celkové důvodně vynaložené náklady žalobkyně tak činí 19 068 Kč (6 000 Kč + 10 800 Kč + 2 268 Kč).
67. Vzhledem k odlišné úpravě s. a. s. a o. s. a., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. a. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. a.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. a.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na nařízení exekuce.

Olomouc 21. června 2021

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu