



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci

žalobce: T. K.
zastoupený advokátem Mgr. Erikem Janíkem
sídlem náměstí T. G. Masaryka 966/14, 690 02 Břeclav

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 4. 2017, č. j. 16731/17/5000-10470-700938, a č. j. 16735/17/5000-10470-700938

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 4. 2017, č. j. 16731/17/5000-10470-700938, a č. j. 16735/17/5000-10470-700938, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen zaplatit** žalobci na náhradu nákladů řízení částku 21 769 Kč, a to k rukám jeho advokáta Mgr. Erika Janíka do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Napadenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dva platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně (č. 31/2016 a č. 30/2016) ze dne 16. 2. 2016, jimiž Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) vyměřil žalobci jednak odvod do státního rozpočtu ve výši 1 215 000 Kč, jednak odvod do Národního fondu ve výši 6 885 000 Kč (tedy celkem odvod ve výši 8 100 000 Kč), a to ve vztahu k dotaci poskytnuté mu na řešení projektu „*Rekonstrukce objektu Holubí Zhoř*“. Předmětem sporu byla tři kontrolní zjištění správce daně.
2. Dle *kontrolního zjištění č. 1* žalobce nerealizoval projekt v souladu s žádostí o poskytnutí dotace, která byla podkladem rozhodnutí o poskytnutí dotace, a nezajistil financování nákladů projektu podle rozpočtu a harmonogramu projektu. V žádosti o platbu za 1. etapu projektu pak byly vykázány vyšší způsobilé výdaje, než jaké ve skutečnosti vznikly (rekonstrukce podlah, dodávka plastových oken). Uvedeným postupem žalobce porušil hlavu I čl. II odst. 1 písm. a), c) rozhodnutí o poskytnutí dotace.
3. Podle *kontrolního zjištění č. 2* žalobce v rámci řešení projektu zadával zakázku „*Rekonstrukce objektu Holubí Zhoř*“, v jejímž rámci neoprávněně vyloučil jednoho z uchazečů z účasti na zadávacím řízení. Toto zadávací řízení bylo provedeno diskriminačně a nebyl dodržen rovný přístup ke všem uchazečům. Došlo tak k porušení hlavy I čl. II odst. 2 písm. d) rozhodnutí o poskytnutí dotace a odstavce 3 části *Obecné principy* Pravidel pro výběr dodavatelů.
4. Dle *kontrolního zjištění č. 3* pak žalobce nesplnil účel, na nějž byla dotace poskytnuta. V rekonstruovaném objektu Holubí Zhoř není umístěna automatizovaná výrobní technologická linka (dále též „výrobní linka“), jejímž prostřednictvím měla být prováděna strojní výroba, jejíž technický provoz je popsán v odůvodnění žalobcovy žádosti o poskytnutí dotace. Žalobce tak porušil hlavu I čl. II odst. 1 písm. a), a hlavu II čl. I odst. 1 rozhodnutí o poskytnutí dotace.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Žalobce ve včas podané žalobě ze dne 25. 5. 2017, doručené soudu dne 9. 6. 2017, v první řadě brojil proti zjištěnému skutkovému stavu věci. Závěr žalovaného o neoprávněném navýšení způsobilých výdajů na *rekonstrukci podlahové plochy* o 377 171,91 Kč není podložen žádnými relevantními důkazy. Odkazuje-li žalovaný na protokol o místním šetření ze dne 13. 3. 2014, je nutné zdůraznit, že předmětem daňové kontroly nebyl žalobce, ale společnost STOBOD, s. r. o., která prováděla realizaci stavby. Kontrola tedy směřovala vůči jinému daňovému subjektu, a navíc úředníci správce daně nebyli odborně způsobilí k posouzení stavu rozestavěnosti. Žalovaný nepostupoval v souladu s § 85 odst. 1 až 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobce proto nesouhlasí se závěrem, že jako způsobilé výdaje jsou neoprávněně vykázány práce na podlahové vrstvě v místnostech č. 119, 121, 122, 123, 124, 125, 126 a 127. Navíc žalovaný chybně zahrnuje práce, které nebyly předmětem I. etapy projektu a nebyly uplatněny. Závěr o neoprávněném navýšení způsobilých výdajů na rekonstrukci podlahové plochy správní orgány dovozují pouze z příložené tabulky k protokolu, kde je do jednotlivých kolonek ručně vepsaný text, kolikrát hůře čitelný, a místnosti, v nichž podle žalovaného nebyly provedeny podlahové práce, jsou označeny pouze číslem a obecným popisem. Závěr o stavu rozestavěnosti

podlahových ploch ke dni žádosti o proplacení části dotace nelze bez pochybnosti dovodit nejen z protokolu z místního šetření, ale ani z fotografií, které správce daně pořídil, což potvrzuje ve znaleckém posudku č. 264-1/2017 také Ing. J. J.

6. Závěr žalovaného o objemu skutečně provedených prací na podlahové vrstvě objektu žalobce je nesprávný, protože není podložen žádným konkrétním a přesvědčivým důkazem, zejména odborným nebo znaleckým zkoumáním. Žalovaný se nevypořádal s námitkou, že místního šetření se nezúčastnil nikdo kompetentní z oboru stavebnictví. Závěr žalovaného o tvrzeném rozsahu rekonstrukce podlah je nepřezkoumatelný. Jedná se přitom o otázku odborného posouzení, kterou může zodpovědět pouze kvalifikovaná osoba, tedy znalec. Správce daně není kompetentní k posuzování stavu rozestavěnosti stavby a nemůže si sám bez znaleckého posouzení (resp. odborného vyjádření) učinit závěr o výši způsobilých výdajů na stavební práce. Protokol o místním šetření byl sepisován osobou, která nedisponovala potřebnou kvalifikací k objektivnímu posouzení stavebních prací, a je též neurčitý. Nemůže obstát ani argument žalovaného, že žalobce s obsahem protokolu o místním šetření souhlasil. Žalobce sice předmětný protokol podepsal, ale pouze jako třetí osoba, nikoliv jako kontrolovaný subjekt. Vzhledem k tomu, že správcem daně byla kontrolována činnost třetí osoby, nelze po žalobci požadovat, aby věnoval ručně psaným poznámkám v protokolu o místním šetření patřičnou pozornost. Předmětný protokol o místním šetření nelze použít ve vztahu k daňové kontrole žalobce. Daňovou kontrolou u společnosti STOBOD, s. r. o., totiž nemohlo být prokázáno, že žalobce zahrnul do žádosti o platbu také výdaje za práce, které v době podání žádosti o platbu nebyly prokazatelně dokončeny. Platby byly prováděny na základě zjišťovacích protokolů, které vyhotovil zástupce společnosti STOBOD, s. r. o., v součinnosti se stavebním dozorem. Žalobce rozsah fakturovaných prací ovlivňovat nemohl.
7. Žalovaný se vůbec nevypořádal s důkazy předloženými žalobcem k vyvrácení závěrů správce daně. Tyto závěry jsou totiž v přímém rozporu se znaleckými posudky Ing. F. K. a Ing. J. J., jakož i se záznamy stavby ve stavebním deníku odsouhlaseného stavebním dozorem Ing. P. Š. Oba znalci ve svém posudku konstatovali, že aktuální stav rozestavěnosti stavby odpovídá stavu dle zjišťovacích protokolů a stavebního deníku. Žalovaný se také nijak nevypořádal s obranou žalobce, že celkový objem prací provedených na podlahové vrstvě k datu kontroly dne 13. 3. 2014 byl větší (2 455 920 Kč) než částka fakturovaná v 1. etapě projektu (1 651 257 Kč). Tato skutečnost vyplývá ze záznamu stavby ke dni místního šetření správce daně a také ze samotného protokolu z místního šetření ze dne 13. 3. 2014. Žalobce namítal rozpor mezi protokolem o místním šetřením a vlastním vyhodnocením aktuální rozestavěnosti správcem daně. Žalovaný se tak nesprávně ztotožnil se závěrem správce daně ohledně stavu rozestavěnosti. Nevyhověl přitom návrhu žalobce na doplnění dokazování výsledkem svědků J. Š. a Ing. R. F. (zástupci stavební společnosti STOBOD, s. r. o.). Tyto osoby vedly podrobné stavební záznamy a sestavovaly fakturaci dle rozestavěnosti. Dále nevyslechl Ing. P. Š., který vykonával funkci stavebního dozoru a podepisoval zjišťovací protokoly o stavu rozestavěnosti. Bez výsledku těchto osob není možné považovat skutkový stav tvrzený správcem daně za objasněný. Neprovedl ani důkaz čtením stavebního deníku. Závěr žalovaného, že předmětným místním šetřením byl jednoznačně zdokumentován stav provedených prací na podlahové ploše, tak je nesprávný.
8. Žalobce dále nesouhlasil se závěrem, že *plastová okna* byla do objektu Holubí Zhoř dodána v nižší kvalitativní hodnotě. Není jasné, na základě jakých podkladů správní orgány

shledaly, že u dodání výplně otvorů byly způsobilé výdaje navýšeny o 352 300 Kč. Žalobce doložil, že společnost STOBOD, s. r. o., dodala okenní výplně přesně podle projektové dokumentace. Žalovaný při porovnání obvyklých cen nezohlednil fakt, že kvůli velikosti okenních otvorů musely být dodány okenní sestavy, jejichž cena je vyšší než u běžných plastových oken. Také se nevypořádal se skutečností, že cena fakturovaná za m² dodávky oken se shoduje s cenou dodávky okenních sestav dle zadávací dokumentace Ing. Arch. M. B. Závěr žalovaného, že daňovou kontrolou bylo prokázáno, že částka způsobilých výdajů za dodávku plastových oken měla činit 384 000 Kč, místo skutečně vykázaných výdajů ve výši 736 000 Kč, je též v rozporu se závěry znaleckých posudků Ing. K. a Ing. J. Oba znalci shodně konstatovali, že cena ve smluvním rozpočtu je cenou obvyklou. Ing. K., který byl ustanoven orgány činnými v trestním řízení a se stavem objektu se seznámil na místě samém, neshledal odchylky nabídkového rozpočtu oproti skutečně provedeným pracím. Za účelem kontroly cenových položek byl znalcem přizván také odborný konzultant za účelem ocenění stavebních položek a použitého materiálu. Pokud by tedy na stavbě skutečně byly použity plastová okna jiné kvality a ceny, než jaká byla fakturovaná, musel by tato skutečnost vyjít najevo v rámci zpracovaného posudku Ing. K. K zodpovězení odborných otázek je příslušný pouze znalec. Správce daně tak pochybil, pokud sám učinil závěr o kvalitě a ceně dodávky plastových okenních sestav na stavbu žalobce. Navíc správce daně nepočítá s dodávkou plastových oken jako okenních sestav, což cenu dodávky navyšuje. Žalovaný kalkuluje pouze s cenou dodaných oken, kdy opomíná zohlednit další náklady související s instalací dodávaných okenních sestav.

9. Pokud jde o *vyloučení společnosti PKS INPOS a. s. z účasti na zadávacím řízení zakázky „Rekonstrukce objektu Holubí Zhoř“*, žalobce namítl, že závěry správních orgánů o diskriminaci a nedodržení rovného přístupu ke všem uchazečům nebyla nijak prokázána. Není jasné, na základě čeho žalovaný dovozuje neoprávněnost žalobcova postupu v zadávacím řízení. Žalobce doložil důvody, pro které nebyla společnost PKS INPOS a. s. i přes výrazně nižší cenu vybrána. Správní orgány se nevypořádaly s obranou žalobce, že nabídka tohoto uchazeče nesplňovala podmínky zadávací dokumentace a byla tak neúplná. Dalším důvodem pro vyřazení této nabídky z výběrového řízení byla mimořádně nízká nabídková cena, kdy cca 70 položek nabídkového rozpočtu bylo mimořádně podhodnocených a rozporných s platnými předpisy.
10. Znaleckým posudkem Ing. J., vypracovaným na žádost žalobce, bylo potvrzeno, že nabídka společnosti PKS INPOS a. s. trpěla zásadními vadami. Nabízené ceny byly ve velkém rozsahu mimořádně podhodnoceny, což by s největší pravděpodobností bylo důvodem pro následné účtování víceprací v průběhu stavby. Dotčená společnost si byla záměrně podhodnocené ceny vědoma, neboť proti svému vyloučení nevznesla námitku a žalobce se ani nedotazovala na důvody vyloučení. Žalovaný nesprávně uvedl, že žalobce v zadávací dokumentaci nestanovil uchazeči povinnost předložit přílohy č. 3 a 4, a stanovit tak v nabídce počet přípojných bodů a dimenzaci jejich příkonu. Povinnost uchazeče předložit návrh na instalaci moderních síťových rozvodů pro napojení automatizované výrobní linky ocelových konstrukcí a lakovací komory jednoznačně vyplývala ze zadávací dokumentace. Tato skutečnost byla potvrzena znalkyní. Žalovaný vyjadřuje pouze svůj laický názor, který však nepodložil žádným důkazem. Žalobce v zadávací dokumentaci uvedl výčet strojů spolu s jejich příkonem právě proto, aby uchazeč mohl v rámci nabídky zpracovat konkrétní dimenzaci a instalaci síťových rozvodů. Důvod, pro nějž žalovaný nepřihlédl k tvrzení žalobce, že nabídka společnosti PKS INPOS a. s. obsahovala neodůvodněnou mimořádně nízkou cenu, je nesprávný a v rozporu s objektivní realitou.

Právním žalobce jakožto zadavatele bylo rozhodnout, zda nabídková cena uchazeče je mimořádně nízká či jinak zmatečná. Cena nabídky společnosti byla vyhodnocena jako mimořádně nízká nikoliv pouze žalobcem, ale celou hodnotící komisí. Znalce v posudku potvrdila velkou rozdílnost ohodnocení jednotlivých položek, kdy vyloučila použití jednotného indexu pro slevu. Z posudku vyplývá, že některé ceny byly uchazečem náhodně účelově mimořádně poníženy, aby celkové ceně nemohla konkurovat jiná nabídka. Stěžejní je vyjádření znalce, že v případě realizace stavby podle dané nabídky by patrně docházelo k mnoha nedorozuměním a problémům. Znalce také vyloučila, že by stavbu bylo možné realizovat za předloženou nabídkovou cenu.

11. Nabídková cena dotyčného uchazeče byla prokazatelně objektivně nepřiměřeně nízká a bylo proto právem žalobce tohoto uchazeče odmítnout. Na tom nemůže nic změnit ani fakt, že žalobce mimořádně nízkou cenu neuvedl do kolonky ohledně nedostatků uchazeče ve zprávě o zadávacím řízení. Mohlo by se jednat nanejvýš o formální pochybení. Subjekty zadávacího řízení jsou většinou stavební a jiní odborníci bez právnického vzdělání, nedostatky v postupu žalobce proto nelze vykládat příliš formalisticky. Pro kontrolu správnosti postupu v zadávacím řízení je zásadní pouze to, zda nabídka společnosti PKS INPOS a. s. byla či nebyla vadná. Závěr, že tento uchazeč byl vyřazen neoprávněně, je v rozporu také se závěrem hodnotící komise, jejíchž členem byl i odborník Ing. B., který projekt vyhotovil. Žalovaný k této skutečnosti vůbec nepřihlédl a nevyslechl Ing. B. jako svědka. Žalobce postupoval při výběru dodavatelů v souladu se zákonem č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách.
12. Žalobce dále vyjádřil nesouhlas se závěrem správních orgánů, podle něhož *nesplnil účel projektu*, na který byla dotace poskytnuta, neboť v rekonstruovaném objektu není umístěna automatizovaná výrobní technologická linka, jejímž prostřednictvím měla být prováděna strojní výroba. Správní orgány vykládají žalobcovu žádost o poskytnutí dotace záměrně jednostranně v jeho neprospěch. Především mylně dovodily, že účelem projektu bylo umístění výrobní linky do rekonstruovaného objektu. Žalobce v žádosti o poskytnutí dotaci skutečně uvedl, že v objektu bude – mimo jiné – umístěna automatizovaná výrobní linka. Tato informace však byla uvedena pouze v obecné rovině. V době podání žádosti o poskytnutí dotace žalobce nemohl vědět, kdy a v jakém konkrétním rozsahu bude předmětná výrobní linka do rekonstruovaných prostor umístěna. Jedná se totiž o unikátní automatizovanou výrobní linku na zpracování hrubé oceli s pořizovací cenou cca 40 mil. Kč. Pořízení takové výrobní linky bylo podmíněné předpokladem získání dotace. V době sepsání žádosti o poskytnutí dotace na rekonstrukci objektu žalobce nemohl vědět, co konkrétně a v jakém horizontu do objektu umístí. Podmínkou projektu bylo pouze provozovat objekt po rekonstrukci pro výrobu v oboru činnosti CZ_NACE 25000, tedy k výrobě kovových konstrukcí a kovových výrobků, což se také stalo. Žalovaný mylně uzavřel, že rekonstruovaný objekt neslouží deklarovanému účelu, aniž by si tuto skutečnost ověřil na místě samém.
13. Z žádosti nijak nevyplývá, že účelem projektu je zakoupení a umístění výrobní linky do rekonstruovaných prostor. Po realizaci projektu žalobce splnil také další body žádosti, vznikla nová pracovní místa a byl rozšířen sortiment výroby. Zakoupení automatizované výrobní linky a její umístění v objektu bylo plánem, nikoliv povinností v rámci naplnění účelu projektu. Žalobce se v žádosti nezavázal ani k přesnému datu umístění výrobní linky do rekonstruovaného objektu. Deklarovanou výrobní linku přitom skutečně v rámci druhého projektu „*Výroba ocelových konstrukcí*“ pořídil, ale z důvodu prodloužení termínu

ukončení projektu „*Rekonstrukce objektu Holubí Zhoř*“ byla výrobní linka na přechodnou dobu umístěna v pronajatých prostorách. Závěr žalovaného, že účel projektu nebyl naplněn z důvodu neumístění výrobní linky, tak lze označit za přepjatý formalismus. Správní orgány se nevypořádaly s faktem, že žalobce realizoval i svůj další projekt a pořídil automatizovanou výrobní linku tak, jak deklaroval v žádosti o dotaci na rekonstrukci objektu. Též nijak nezohlednily zásadní okolnosti, pro něž výrobní linka dosud nebyla umístěna v rekonstruovaném objektu. Dokončení rekonstrukce objektu se zpozdilo z důvodu reklamace neodborně provedených stavebních prací a zatečení, pročez byl žalobce nucen žádat o prodloužení lhůty projektu. Zakoupená výrobní linka byla prozatím umístěna do prostor bývalých oceláren, které si žalobce pro tento účel pronajal. Žalobce dne 5. 12. 2013 řádně požádal o změnu projektu z důvodu umístění výrobní linky na jiné místo, než uvedl v žádosti. Žalovaný přechází, že Ministerstvo průmyslu a obchodu změnu připustilo a rozhodnutím ze dne 20. 12. 2013 rozhodlo o poskytnutí dotace na projekt „*Výroba ocelových konstrukcí*“ s tím, že pořízená výrobní linka bude umístěna v ocelárnách Chabařovice. Tedy stejný orgán, který rozhodoval o projektu „*Rekonstrukce objektu Holubí Zhoř*“, žalobci umožnil změnu místa realizace v rámci druhého projektu, a to s vědomím, že oba projekty spolu fakticky souvisí. Je sice pravdou, že žalobce nepožádal o změnu projektu z důvodu změny místa umístění výrobní linky také u projektu rekonstrukce objektu, informace o umístění výrobní linky do rekonstruovaných prostor byla ovšem natolik obecná, že z toho nelze dovozovat povinnost umístit výrobní linku do těchto prostor v určitém termínu a určitém rozsahu, případně žádat o změnu projektu. Je proto nesprávný závěr žalovaného, že změna místa umístění výrobní linky je změnou projektu.

14. Žalovaný nevyvrátil tvrzení, že rekonstruovaný objekt je od roku 2015 využíván ke kovovýrobě, jsou zde umístěny stroje a probíhá zde projektová příprava. Tržby v roce 2015 na tomto středisku dosáhly výše 1 623 479 Kč. Žalobce také stále rozšiřuje počet svých zaměstnanců. Žalovaný nevyslechl navrhované svědky – zaměstnance žalobce, kteří se mohli vyjádřit k tomu, zda v objektu v Holubí Zhoři po dokončení rekonstrukce probíhá kovovýroba.
15. Žalobce dále namítl, že žalovaný bez náležitého odůvodnění odmítl prakticky všechny jím tvrzené skutečnosti a předložené důkazy. Sám si pak – v rozporu s procesním právem – činil úsudek o odborných otázkách, ke kterým měl být přizván znalec. Došlo tak k porušení procesních práv žalobce.
16. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby soud obě napadená rozhodnutí žalovaného zrušil.
17. V *doplnění žaloby* ze dne 25. 5. 2017, doručeném soudu dne 12. 6. 2017, tedy v poslední den lhůty pro podání žaloby, žalobce nad rámec dříve uplatněného uvedl, že pokud pochybil změnou umístění výrobní linky, jak tvrdí správní orgány, nepostupovalo správně Ministerstvo průmyslu a obchodu, které připustilo změnu místa realizace druhého projektu. Žalobce byl proto v dobré víře, že změnou umístění výrobní linky z objektivních důvodů se nedopouští žádného pochybení. Odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši poskytnuté dotace je s ohledem na souhlas Ministerstva průmyslu a obchodu zcela nepřiměřený.
18. Žalobce dále namítl, že v čl. 145 odst. 2 věta druhá Organizační řádu Finanční správy České republiky ze dne 23. 6. 2015, č. j. 41392/15/7400-00180, je definováno, kdo je oprávněn k jednání jménem orgánů finanční správy: „*Jednání těchto zaměstnanců orgány*“

finanční správy zavazuje pouze v případě, že k němu došlo na základě a v rámci konkrétního pověření nadřízeného představeného a vedoucího zaměstnance, které zavazující účinek umožňovalo“. V daňovém spisu ve věci kontrol však není žádné písemné pověření dohledatelné. Pracovníci finanční správy bez příslušného písemného pověření tak překračovali své kompetence, potažmo zneužívali svého úředního postavení vůči žalobci. Na základě jejich nezávazného jednání nemůže finanční správa konat.

19. Ve spise dále není dohledatelné řádné důkazní řízení (ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 206/2016-42). Při hodnocení důkazů správce daně v daném případě nepostupoval v intencích § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Místo logického uvažování a pravidel výrokové logiky používá manipulační triky a techniky ke zdůvodňování svých závěrů. Typickým příkladem je závěr o tom, že rekonstruovaný objekt není používán pro účel specifikovaný v žádosti o poskytnutí dotace, který se neopírá o přezkoumatelné důkazní řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

20. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 20. 7. 2017 uvedl, že žalobní námitky ohledně *kontrolního zjištění č. 1* jsou nedůvodné. Naprosto zásadní skutečností v dané věci je protokol o místním šetření ze dne 13. 4. 2014, č. j. 457947/14/2913-05400-711336. Předmětné místní šetření se týkalo zhotovitele zakázky STOBOD s. r. o., a proběhlo na adrese rekonstruovaného objektu. Skutečnost, že šetření probíhalo u jiného daňového subjektu, nezpůsobuje nepoužitelnost daného protokolu v daňovém řízení vedeném s žalobcem, jak plyne z § 93 odst. 2 daňového řádu. Přílohou protokolu o místním šetření je soupis jednotlivých místností rekonstruovaného objektu Holubí Zhoř, kde je detailně popsán stav rozestavenosti předmětných stavebních prací. Z protokolu o místním šetření jednoznačně vyplývá, že k datu 13. 3. 2014 nebyly v místnostech č. 119 (příruční sklad), č. 121 (montážní dílna), č. 122 (dílna), č. 123 (kovárna), č. 124 (montážní dílna), č. 125 (montážní dílna), č. 126 (hospodářství) a č. 127 (vodárna) provedeny žádné práce na rekonstrukci podlahové vrstvy. Námitka žalobce, že pracovníci správce daně nejsou odborníky ve stavebnictví, je za daného stavu nedůvodná. Pracovníci správce daně jsou dostatečně erudovaní na to, aby byli schopni rozeznat, zda se v jednotlivých místnostech nachází původní betonová podlaha či nikoliv, resp. k učinění daného závěru není třeba žádné zvláštní kvalifikace, *nota bene* za situace, kdy se daného místního šetření účastnil žalobce jakožto třetí osoba, a neměl k obsahu protokolu žádné výhrady, což stvrdil i svým podpisem. K dalším námitkám ohledně kontrolního zjištění č. 1 žalovaný odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí.
21. Nedůvodné jsou dle žalovaného též námitky ohledně kontrolního zjištění č. 2 ohledně neoprávněného vyloučení jednoho uchazeče z účasti na zadávacím řízení. Ve zprávě ze zadávacího řízení na zakázku ze dne 18. 9. 2012 žalobce uvedl v tabulce č. 2 seznam nabídek, které neodpovídaly zadání. Nelze tedy přisvědčit argumentu, že předmětná nabídka byla vyloučena také z důvodu mimořádně nízké nabídkové ceny. Žalobce v podstatě *ex post* doplňuje důvody pro vyloučení výše uvedené nabídky, které ovšem nejsou uvedeny ve zprávě ze zadávacího řízení, tedy ve vlastní písemnosti žalobce, pročež jim nelze přisvědčit. Ve zprávě ze zadávacího řízení je toliko uvedeno, že nabídka neobsahuje výčet přípojných bodů a dimenzaci jejich příkonu, a proto je vyřazena. Dimenzaci a počet přípojných míst přitom specifikovala příloha č. 4 zadávací dokumentace zakázky a nebyl zde uveden jiný požadavek žalobce pro detailnější zpracování nabídky.

Zadávací řízení tudíž bylo provedeno diskriminačně a nebyl dodržen rovný přístup ke všem uchazečům.

22. Námitka, že žalovaný postupoval při hodnocení žádosti o dotaci ohledně porušení rozpočtové kázně v souvislosti s neumístěním výrobní linky příliš formalisticky a ryze v neprospěch žalobce, je též nedůvodná. Závěr o tom, že nebyl naplněn účel dotace, byl podložen více argumenty, a to jak správcem daně, tak i žalovaným. Lze odkázat např. na sdělení stavebního úřadu ze dne 28. 4. 2015, č. j. MÚVB/2843/15/VÝST/PEL, podle něhož byla předmětná nemovitost původně zkolaudována jakožto stavba opravárenského střediska, a pokud by měla být užívána ke strojírenské výrobě, tak jedině na základě souhlasu nebo povolení stavebního úřadu. Rekonstruovaná nemovitost nebyla zkolaudována pro strojírenskou výrobu specifikovanou v žádosti o dotaci a její účel tedy ani nemohl být naplněn.
23. Co se týče námítky absentujícího pověření pracovníka finanční správy v daňovém spisu, ustanovení § 12 odst. 4 daňového řádu s účinností od 1. 1. 2014 neurčuje povinnost správce daně vydat úřední záznam o tom, kdo je v dané věci úřední osobou. Žalobce po správci daně nepožadoval informaci, kdo je v dané věci úřední osobou. Avšak i kdyby tak učinil, měl by následně vydaný úřední záznam toliko deklaratorní povahu. Pověření úřední osoby výkonem správy daní v praxi zpravidla vyplývá z kombinace obsahu interních aktů řízení správce daně upravujících jeho vnitřní organizační strukturu, předpisů upravujících práva a povinnosti zaměstnanců správce daně a navazujícího zařazení zaměstnance správce daně do určitého útvaru a pozice.
24. S námitkou, že žalovaný posoudil žalobcovy odvolací námítky *en bloc* jako účelové, nelze souhlasit. Skutečnost, že žalovaný nepřisvědčil odvolacím námitkám, bez dalšího neznamená porušení zásady volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. K námitce ohledně použití „manipulačních technik“ správcem daně žalovaný dodal, že zprávu o daňové kontrole je nezbytné posuzovat jako celek, nikoli citovat z její strany 5, na níž se ještě správce daně nezabýval žalobcem podanými vyjádřeními. Žalovaný se v napadených rozhodnutích zabýval všemi odvolacími námitkami. Neprovedení žalobcem navrhaných důkazních prostředků bylo v napadených rozhodnutích odůvodněno.
25. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

26. V podání ze dne 15. 3. 2021 žalobce poukázal na znalecký posudek č. 3/37/2020 zpracovaný Ing. F. D., znalcem z oboru ekonomika se specializací hodnocení projektů a dotace. Znalec v něm analyzoval všechny tři žalobcovy projekty („*Výroba ocelových konstrukcí*“, „*Rekonstrukce objektu Holubí Zhoř*“, a „*Rozšíření výrobní technologie*“), přičemž shledal, že žalobce coby příjemce dotací postupoval řádně podle platných předpisů dotačního systému; dotační předpisy nebyly porušeny v žádné fázi projektu. Správce daně při kontrole nevzal v potaz, že každý operační program stanoví pro sestavení žádosti o poskytnutí dotace jiné podmínky. Výsledkem jsou pak chybné až chaotické závěry kontrolního orgánu. Dle znalce naopak výsledkem projektů bylo výrazné zefektivnění a podstatné rozšíření výroby. Žalobce splnil povinnost instalovat výrobní linku do Chabařovic dle chválené změny projektu „*Výroba ocelových konstrukcí*“. Závěr správce daně o provedení menšího než deklarovaného rozsahu provedených prací je výsledkem pochybení kontrolních pracovníků, kteří kontrolovali nikoli celý projekt, ale jen neúplnou

část jedné etapy projektu. Chybně tak považovali schválené úspory v projektu za nedokončené práce. Dle znalce byly ceny v projektu správné. Jako neoprávněný pak znalec označil požadavek pracovníků správce daně, aby žalobce uvedl údaje ohledně historie jeho podnikání v kovovýrobě a vůbec o jeho podnikatelských zkušenostech a praxi. Dle znalce žalobce splnil veškeré podmínky pro přiznání dotace. Znalec nezjistil ani žádné pochybení žalobce v zadávacím řízení, kdy znalec navíc upozornil, že finanční úřad není oprávněn rozhodovat o tom, zda má nebo nemá být uchazeč vyřazen z výběrového řízení. Tato kompetence totiž spadá do výlučné pravomoci správce programu a Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže. Znalec též poukázal na rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2018, č. j. 1494/18/5300-22443-701226, kterým byla žalobci vrácena neoprávněně zadržovaná daň z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2013 a I. čtvrtletí 2014 v celkové výši 5 492 846 Kč. Podle znalce není možné, aby odvolací orgán uznal projekty a faktury za související činnosti za správné a podřízení finanční úřad trval na stanovisku, že tytéž žalobcovy činnosti byly chybné.

V. Jednání konané dne 28. 6. 2021

27. Při jednání účastníci řízení setrvali na svých již dříve písemně uplatněných argumentech. *Žalobce* zdůraznil, že žalovaný není oprávněn posuzovat postup žalobce ve výběrovém řízení, neboť k tomu je kompetentní Úřad pro ochranu hospodářské soutěže. Dodal, že účelem projektu byla rekonstrukce staré hospodářské budovy pro budoucí kovovýrobu, nikoli umístění výrobní linky. Pořízení linky bylo předmětem jiného projektu. K jejímu přemístění do Chabařovic bylo vedeno změnové řízení a poskytovatel dotace (Ministerstvo průmyslu a obchodu) je schválil. *Žalovaný* ke znaleckému posudku Ing. D. uvedl, že v něm uvedené závěry mohou činit toliko orgány finanční správy. Dodal, že v rámci posuzovaného projektu o změnu podmínek nebylo žádáno.
28. Soud podrobně konstatoval obsah správních i soudních spisů. Soud k důkazu četl listiny předložené žalobcem, které zároveň nebyly součástí daňového spisu – žádost o změnu místa realizace ze dne 5. 12. 2013 (č. l. 32 soudního spisu), žádost o prodloužení realizace projektu ze dne 14. 10. 2014 (č. l. 33), znalecký posudek Ing. J. J. ze dne 9. 6. 2017, č. 284-01/2017 (předložený soudu coby příloha 15 žalobcovy žádosti o přiznání odkladného účinku žalobě), znalecký posudek Ing. F. D. ze dne 30. 12. 2020, č. 3/37/2020 (č. l. 62), rozhodnutí žalovaného č. j. 1494/18/5300-22443-701226 (č. l. 70). Soud neprováděl důkaz výsledkem zaměstnanců žalobce k otázce, zda v daném objektu probíhá strojírenská výroba, neboť jak plyne z bodů [27] napadených rozhodnutí, žalovaný tuto skutečnost nezpochybňoval (viz též níže). Při jednání dále žalobce doložil listiny vydané Celním úřadem pro Kraj Vysočina a Finančním úřadem pro Kraj Vysočina a týkající se převádění přeplatků, jimiž chtěl poukázat na skutečnost, že tyto úřady neberou v potaz odkladný účinek přiznaný žalobě v nyní projednávané věci. Vzhledem k tomu, že tyto listiny se netýkaly podstaty nyní projednávané věci samé, soud jimi nedokazoval.

VI. Posouzení věci

29. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i platební výměry správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.
30. V nyní projednávané věci je nutno v první řadě konstatovat, že při přezkumu rozhodnutí správního orgánu jsou správní soudy poměrně striktně vázány jeho obsahem. Nemohou

tudíž přihlížet k důvodům, skutečnostem či argumentům, které nejsou v napadeném rozhodnutí uvedeny, resp. jimiž se správní orgán nezabýval, a pokud tak fakticky učinil, nevyjádřil současně příslušné závěry v odůvodnění rozhodnutí. Nepostačí přitom ani, pokud žalovaný takové důvody či skutečnosti uvede do vyjádření k žalobě, případně pokud je takovými okolnostmi argumentováno v jiných řízeních a rozhodnutích.

31. Ještě před přistoupením k jednotlivým žalobním bodům je zároveň nezbytné poukázat na základní zásady rozhodování o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně vymezené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, č. 3854/2019 Sb. NSS, věc *město Krnov* [rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz], podle něhož každé porušení dotačních podmínek, které není v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeno jako to, jehož nedodržení není neoprávněným použitím podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel, zakládá porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel. Při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně je pak třeba vycházet ze zásady přiměřenosti, tedy rozumného vztahu mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu. Správce daně musí zvážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků, či pouze k odvodu odpovídajícímu závažnosti a významu porušení povinnosti (§ 44a odst. 4 rozpočtových pravidel) a své rozhodnutí náležitě odůvodnit. Týká-li se přitom porušení povinnosti oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou odpovídající této části dotace. I zde však mohou vyvstat okolnosti, které mohou s ohledem na malou závažnost porušení povinnosti vést správce daně ke snížení odvodu ve smyslu zásady přiměřenosti.

Ke kontrolnímu zjištění č. 1

32. V rámci kontrolního zjištění č. 1 dospěly správní orgány k závěru, že žalobce v žádosti o platbu za 1. etapu projektu vykázal vyšší způsobilé výdaje, než jaké ve skutečnosti vznikly, a to ohledně rekonstrukce podlah a dodávky plastových oken. Právě otázka etapizace je pro posouzení dané problematiky klíčová. Žalovaný její podstatu přehledně vysvětlil v bodech [14] napadených rozhodnutí a soud se s tímto výkladem ztotožnil. V daném případě správce daně kontroloval způsobilost výdajů za období 1. etapy, protože k datu ukončení kontroly (ani později) nebyla dotace za 2. etapu vyplacena. Žalobce byl přitom, coby příjemce dotace, povinen zahrnout do vykázaných způsobilých výdajů pro účely žádosti o platbu za 1. etapu pouze již dokončené, vyfakturované a zaplacené práce a dodávky. Vzhledem k systému financování *ex post*, tedy ke zpětnému vyplacení na základě žádosti o platbu s vyčíslením způsobilých výdajů a dokladů o jejich úhradách, je tak primárně odpovědností příjemce dotace, aby jím uplatněné způsobilé výdaje za danou etapu korespondovaly se skutečným stavem. Dospěje-li správce daně k závěru, že do žádosti o platbu za danou etapu byly zahrnuty výdaje za práce či dodávky, které v době podání této žádosti nebyly prokazatelně dokončeny či dodány, tak jak bylo příjemcem dotace tvrzeno, nelze je označit za způsobilé výdaje dané etapy. To samozřejmě nemusí nijak bránit jejich případnému následnému uplatnění v etapě jiné. Na druhou stranu je však v takovém případě nepřiléhavá argumentace, že byly provedeny ještě jiné práce a dodávky, kdy výdaje na ně by mohly být též označeny za způsobilé.
33. V nyní projednávané věci žalobce předložil žádost o proplacení dotace za 1. etapu projektu dne 24. 11. 2013. Jak plyne z této žádosti, žalobce jako skutečný termín realizace této etapy označil období od 11. 7. 2012 do 18. 11. 2013. Z přílohy *Přehled účetních dokladů* pak vyplývá, že předmětem žádosti byly účetní případy s datem zdanitelného plnění v období

od 19. 4. 2013 do 10. 10. 2013 v celkové výši 16 615 280 Kč, z čehož způsobilé výdaje činily 16 401 080 Kč.

34. Co se týče otázky *rekonstrukce podlah*, byl klíčovým rozsah provedených prací zjištěný při místním šetření provedeném v rekonstruovaném objektu dne 13. 3. 2014 (tedy téměř tři měsíce po podání žádosti o platbu dotace za 1. etapu) v rámci daňového řízení vedeného se zhotovitelem rekonstrukce STOBOD, s. r. o. Protokol z tohoto místního šetření č. j. 457947/14/2913-05400-711336 je v nyní projednávané věci procesně použitelný. Podle § 93 odst. 1, 2 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Takto lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. V dané věci se navíc předmětného místního šetření zúčastnil jak žalobce, tak jeho bratr Ing. A. K. Tito svým podpisem protokolu potvrdili, že zjištění stavu jednotlivých místností je uvedeno v tabulkách, které jsou přílohou protokolu, a že popis stavu budovy a jednotlivých místností byl do protokolu a do jeho příloh zaznamenán za jejich souhlasu (viz str. 5 protokolu). Za této situace lze pozdější zpochybňování tohoto jejich konání a obsahu protokolu hodnotit jako účelové. Z protokolu jednoznačně vyplývá, že v místnostech č. 119 (příruční sklad), 121 (montážní dílna), 122 (dílna), 123 (kovárna), 124 (montážní dílna), 125 (montážní dílna), 126 (hospodářství) a 127 (vodárna) se nachází původní podlaha, z čehož lze dovodit, že v těchto místnostech nebyly ke dni místního šetření provedeny žádné práce na rekonstrukci podlahové vrstvy. Dle zjišťovacích protokolů předložených jako podklad k žádosti o platbu však byly jako způsobilé výdaje vykazovány i práce na podlahové vrstvě v označených místnostech. Z tohoto důvodu byly tvrzené výdaje týkající se rekonstrukce podlahových vrstev těchto místností (resp. v rozsahu jejich podlahové plochy) oprávněně správcem daně ve vztahu k 1. etapě označeny jako nezpůsobilé.
35. Soud se v této souvislosti ztotožnil se způsobem, jakým žalovaný vypořádal námitku, že konkrétní pracovníci správce daně nejsou odborníky ve stavebnictví (body [13] napadených rozhodnutí). Z protokolu o místním šetření nijak nevyplývá, že by tyto pracovníci zaznamenávali skutečnosti či přijímali závěry, k nimž je třeba zvláštní odbornosti, pouze za účasti a souhlasu žalobce a jeho bratra ověřovali, (mj.) ve kterých místnostech je k datu místního šetření původní podlaha a jaká je podlahová plocha jednotlivých místností (viz str. 10 přílohy protokolu).
36. Žalobce v uvedených souvislostech namítl, že správní orgány nezohlednily předložené znalecké posudky a ve věci neprovedly další dokazování výsledky svědků Š., Ing. F. a Ing. Š. ve spojení s listinnými důkazy (čtením stavebního deníku). Žalovaný se nicméně těmito navrhovanými důkazy zabýval (body [15] napadených rozhodnutí) a vysvětlil, proč předložené znalecké posudky nemohl osvědčit jako důkaz, že práce na podlahových vrstvách rekonstruovaného objektu byly provedeny ve výši uvedené ve zjišťovacích protokolech (fakturách), které byly přílohou žádosti o platbu, a dále proč neprovedl žalobcem navržené výsledky svědků. S těmito důvody se soud ztotožnil. Vypovídací schopnost znaleckých posudků je ve vztahu ke skutkovému stavu zachycenému v protokolu o místním šetření, natožpak ke skutkovému stavu ke dni podání žádosti o platbu, zásadně snížena tím, že byly vypracovány později (v řádu měsíců až let),

a k pozdějším referenčním datům, *in concreto* ke dni 10. 6. 2014 a 19. 8. 2015 (posudky Ing. J. J. ze dne 18. 6. 2014, č. 275-1/2014, a ze dne 21. 10. 2015, č. 281-05/2015), resp. ke dni 11. 6. 2014 (posudek Ing. F. K. ze dne 28. 8. 2014, č. 1186-26/14). Znaleckým úkolem Ing. J. přitom bylo posouzení rozestavěnosti či prostavěnosti na rekonstrukci objektu Holubí Zhoř ke dni ohledání a z jejích posudků nelze nijak dovodit, v jakém cenovém objemu a zda skutečně byly realizovány práce na podlahové vrstvě již v období 1. etapy projektu. Tento závěr ostatně nijak neplyne ani z posudku Ing. K., jehož úkolem bylo stanovení ceny nemovitostí, jakož i provedené rekonstrukce ke dni 11. 6. 2014, potažmo provedení kontroly skutečně provedených prací, přičemž však obhlídku místa znalec provedl dne 10. 7. 2014. Závěry znalce, že „*práce vykázané ve fakturách odpovídají rámcově sortimentem a množstvím provedeným stavebním pracím na předmětné stavbě*“, resp. že „*nebyly shledány velké a viditelné odchylky nabídkového rozpočtu oproti skutečně provedeným stavebním pracím*“, tak sice mohou odpovídat situaci v době ohlídky místa znalcem, nevypovídají však ničeho o rozsahu prací provedených na podlahové vrstvě v období 1. etapy projektu. Je zřejmé, že za dané skutkové situace, kdy zjištěním provedeným při místním šetření došlo k znevěrohodnění zjišťovacích protokolů včetně jejich podkladů (stavební deník apod.) bylo nadbytečné provádět výsledky jmenovaných svědků a listinami jimi vytvořenými.

37. V průběhu řízení před soudem žalobce předložil též znalecký posudek Ing. J. J. ze dne 9. 6. 2017, č. 284-01/2017, kdy znaleckým úkolem bylo „*posouzení prostavěnosti na rekonstrukci objektu Holubí Zhoř [...] na základě předloženého protokolu z místního šetření ze dne 13. 3. 2014 č. j. 457947/14/2913-05400-711336 a fotografií z místního šetření*“. Znalce dospěla k závěru, že „*z předložené fotodokumentace ani z protokolu z místního šetření ze dne 13. 3. 2014, č. j. 457947/14/2913-05400-711336 nelze určit prostavěnost na objektu Holubí Zhoř 6, 595 01 Velká Bíteš*“. Tento posudek nelze hodnotit jinak než jako pokus znalce o hodnocení dříve pořízených důkazních materiálů, což je však činnost, která přísluší výhradně správci daně. I vzhledem k vysoké míře obecnosti daného posudku tak k němu nebylo možno přihlížet.
38. Pokud jde o problematiku *plastových oken*, nutno konstatovat, že sám žalobce ještě v podání ze dne 23. 6. 2015 („doplnění k daňové kontrole“) uvedl, že „*[o]kna nebyla dodána v deklarovaném standardu, ale závada byla zjištěna včas ještě v předjímacím řízení a stavební firmou byla poskytnuta sleva ve výši 352 300,- ve 2. etapě*“, přičemž „*[t]ato částka byla již odečtena z fakturace ve 2. Etapě, nemůže ji tudíž FÚ odečítat duplicitně i v 1. etapě*“. Vzhledem k tomu, že tomuto tvrzení odpovídá i obsah dodatku č. 3 ke smlouvě o dílo ze dne 24. 3. 2015, lze následná tvrzení, že předmětná okna byla dodána přesně dle projektové dokumentace, popř. že se jedná o okenní sestavy a nedošlo k zohlednění dalších souvisejících nákladů, za účelová. Zmiňovaným dodatkem došlo na základě změnového listu č. 1 ke snížení celkové ceny díla o částku 3 939 473 Kč bez DPH. V připojeném změnovém listu je ve skupině *OPRAVNÉ POLOŽKY – snížení dodávky* pod položkou Z/01 „*SLEVA – Plastové okno vč. parapetů kompl. ke*“ uvedena sleva ve výši 352 300 Kč.
39. I ve vztahu k problematice *plastových oken* se přitom žalovaný k námitkám žalobce podrobně zabýval obsahem již shora označených znaleckých posudků (body [17] napadených rozhodnutí), přičemž dospěl ke správnému závěru, že v žádném z těchto znaleckých posudků není uvedena konkrétní finanční položka dodaných plastových oken. Znalci toliko odhadovali celkovou cenu provedených prací a dodávek ve vazbě na položkový rozpočet. Jejich obecný závěr, že fakturované práce rámcově odpovídají pracím

odvedeným, jakož i položkovému rozpočtu, ještě nic nevypovídá o případných jednotlivých odchylkách. Vzhledem ke shora uvedeným skutkovým zjištěním přitom na straně správce daně nevystala potřeba stanovit cenu předmětných oken znalecky. Správní orgány tudíž nepochybily, pokud ve věci vycházely toliko z již shromážděných podkladů.

40. Samozřejmě nelze nevnímat, že smluvní ceny mohou nabývat různých hodnot, stejně tak ocenění závisí na účelu a použité metodě, přičemž výsledkem by mělo být spíše cenové rozmezí, než konkrétně stanovená jediná „správná“ cena. V této souvislosti nicméně žalovaný správně poukázal na obecné principy způsobilosti výdajů, podle nichž musí být způsobilé výdaje vynaloženy mj. v souladu se zásadami hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti, jinak řečeno způsobilé výdaje by měly být též přiměřené. Zde je nutno upozornit, že správce daně na straně 48 shora zprávy o daňové kontrole poukázal též na zjištění Policie České republiky, že mezi společnostmi ČKV profi s. r. o., která se subdodavatelsky podílela na realizaci rekonstrukce objektu, a společností DECRO BZENEC s. r. o., která předmětná plastová okna vyráběla, byla dodávka a montáž plastových oken na základě smlouvy o dílo provedena za částku 234 829,80 Kč bez DPH. Toto zjištění, s nímž žalobce ani nepolemizuje, nasvědčuje závěru správních orgánů, že jako přiměřenou lze označit konečnou cenu oken dosaženou mezi žalobcem a zhotovitelem STOBOD s. r. o. ve výši 384 000 Kč, nikoli však cenu původní. Na téže straně zprávy o daňové kontrole ostatně správce daně odpověděl negativně i na otázku žalobce, zda součástí původní ceny oken byly i zednické práce.

Ke kontrolnímu zjištění č. 2

41. Předmětem tohoto kontrolního zjištění bylo vyloučení uchazeče PKS INPOS a. s. z účasti na zadávacím řízení zakázky „*Rekonstrukce objektu Holubí Zhoř*“. Soud se ztotožnil se závěrem správních orgánů, že toto zadávací řízení bylo provedeno diskriminačně a nebyl dodržen rovný přístup ke všem uchazečům, dotýčný uchazeč byl ze zadávacího řízení vyloučen neoprávněně.
42. Jako důvod pro vyřazení uchazeče z výběrového řízení žalobce ve zprávě z výběrového řízení konstatoval, že jeho nabídka neodpovídala zadání, neboť „*se odkazuje pouze na přílohu zadávací dokumentace č. 4: sítové a technologické rozvody. V této příloze zadavatel projektu specifikuje výrobní linky a základní výkonové parametry strojů. Nabídka neobsahuje výčet přípojných bodů s dimenzací jejich příkonu, na které se výrobní linka bude připojovat po provedení rekonstrukce. Správná dimenzace technologických a sítových rozvodů pro výrobní linku na ocelové konstrukce je klíčovým technickým parametrem.*“ V tomto ohledu však správní orgány správně shledaly, že ze zadávací dokumentace striktně vzato nevyplývala pro uchazeče povinnost stanovit v nabídce počet přípojných bodů a dimenzaci jejich příkonu. V bodě 8) zadávací dokumentace *Požadavky na tvorbu nabídky* žalobce v části *Struktura nabídky* doporučil seřadit nabídku takto:
- *Krycí list (viz příloha č. 2 – zadávací dokumentace)*
 - *Kvalifikační předpoklady – doložení příslušných dokumentů podle bodu 7 této ZD*
 - *Cenová nabídka*
 - *specifikace rekonstrukce (viz přílohy č. 3-4 – zadávací dokumentace)*
 - *Návrh Kupní smlouvy, [...]*
43. Přílohu č. 4 zadávací dokumentace pak tvořil soubor *Sítové a technologické rozvody*, podle nějž musí být tyto rozvody dimenzovány tak, „*aby splňovaly parametry pro připojení*

Technologické linky na výrobu ocelových konstrukcí. Jedná se o silnoproudé rozvody, slaboproudé rozvody, vzduchotechniku a rozvody tlakového vzduchu [...] s tím, že výrobci jednotlivých zařízení mají „standardní požadavky na připojení a je možné použít standardní připojovací body a standardní příkony.“ Soubor dále obsahoval části *Technologická linka na výrobu ocelových konstrukcí* a *Podrobná specifikace parametrů pořizovaných strojů a zařízení* (včetně nákresu *Blokové schéma technologické linky na výrobu ocelových konstrukcí*). V části *Podrobná specifikace (...)* byly popsány jednotlivé bloky technologické linky a jejich strojní vybavení, přičemž pro každý stroj či zařízení byly specifikovány minimální či maximální požadavky na příkon, výkon, ovládací napětí, tlak apod.

44. Soud ve shodě se správními orgány dospěl k závěru, že samotný text zadávací dokumentace je v příslušných ohledech (viz zejména část *Struktura nabídky*) tak strohý, že vede k nejasnosti, jaké jsou přesné požadavky kladené na obsah nabídky. Není zřejmé, zda ve vztahu k součásti nabídky označené jako *specifikace rekonstrukce* je po uchazečích požadováno vypracování projektových dokumentací nebo zda postačí akceptace poměrně podrobných příloh č. 3 (*Projektová dokumentace*) a č. 4 (*Síťové a technologické rozvody*) zadávací dokumentace. Řešení předmětné nejasnosti pak není zřejmé ani z dalších částí zadávací dokumentace. Podle bodu 9) *Způsob hodnocení nabídek* měl zadavatel nejdříve toliko zkontrolovat „*požadované technické a stavební specifikace*“ a v případě, že uchazeč „*splní požadovaná kritéria*“, měla být jeho nabídka „*dále hodnocena podle jediného kritéria a tím je cena nabídky*“ [přičemž dle bodu 8) *Požadavky na tvorbu nabídky*, části *Nabídková cena*, měla být v nabídce uvedena konečná cena za realizaci zakázky s tím, že „*nabídka a tedy i nabídková cena zahrnuje všechny práce, dodávky a služby, které jsou předmětem výběrového řízení*“]. Citovanou zadávací dokumentaci tak lze z hlediska uchazeče vyložit tak, že pro podání nabídky postačovalo (vyjma jiných požadavků) akceptovat přílohy č. 3 a č. 4 zadávací dokumentace, přičemž klíčové bylo soustředit se na konečnou nabídkovou cenu. Uchazeč PKS INPOS a. s. postupoval přesně takto, uchazeč STOBOD s. r. o. akceptoval přílohu č. 3, k příloze č. 4 zadávací dokumentace však připojil text *Soubor přípojných bodů a jejich dimenzace*. Za této situace žalobce coby zadavatel shledal, že nabídka žalobce PKS INPOS a. s. neodpovídá zadání, protože ji z důvodů citovaných shora vyřadil z výběrového řízení. K tomu je třeba konstatovat, že nejasnost zadávací dokumentace by neměla jít k tíži uchazeče. Uchazeč PKS INPOS a. s. postupoval v souladu se zadávací dokumentací (tedy způsobem, který je možné ze zadávací dokumentace nepochybně vyvodit). Vyřadil-li žalobce jím podanou nabídku z výběrového řízení, lze dospět k závěru, že nedodržel zásadu rovného přístupu ke všem uchazečům a diskriminoval tohoto uchazeče. Žalobce tedy neměl nabídku uchazeče PKS INPOS a. s. z předmětného důvodu vyhodnotit jako nabídku, která nesplnila požadavky uvedené v zadávací dokumentaci. Měl-li by žalobce v dané situaci (kterou sám zavinil nejasnou zadávací dokumentací) za to, že je daná nabídka nedostatečná, mohl si podle bodu 21) Pravidel pro výběr dodavatelů od dotyčného uchazeče vyžádat upřesnění informací.
45. Na uvedeném ničem nemění skutečnost, že uchazeč STOBOD s. r. o. zadávací dokumentaci pochopil jinak a v rámci nabídky připojil k příloze č. 4 zadávací dokumentace text *Soubor přípojných bodů a jejich dimenzace*. Stejně tak není rozhodné, že uchazeč PKS INPOS a. s. proti vyřazení jeho nabídky z výběrového řízení neuplatnil žádné námitky.
46. K tvrzení žalobce, že znalkyně Ing. J. ve znaleckém posudku ze dne 6. 12. 2016, č. 283-2/2016, potvrdila povinnost uchazeče předložit návrh na instalaci moderních síťových

rozvodů pro napojení automatizované výrobní linky ocelových konstrukcí a lakovací komory jednoznačně vyplývala ze zadávací dokumentace, nutno v prvé řadě konstatovat, že tento posudek byl dle své části I. vypracován s úkolem „posoudit cenovou nabídku na rekonstrukci objektu Holubí Zhoř, zpracovanou firmou PKS INPOS s cenou obvyklou (RTS Brno)“. Pokud pak znalkyně v části IV. Závěr tohoto posudku (str. 4, 5) uvedla v poznámce, že zadávací dokumentace obsahuje mimo jiné požadavek specifikace předmětu plnění výběrového řízení „návrh a instalaci moderních síťových rozvodů, na které bude napojena automatizovaná výrobní linka ocelových konstrukcí a lakovací komora“ s tím, že návrh síťových rozvodů uchazeč nepředložil, čímž ovšem „nesplnil požadavky, vyplývající ze zadávací dokumentace“, nutno konstatovat, že tímto závěrem nejen překročila svůj znalecký úkol a obor, odvětví a specializaci (obor ekonomika, ekonomická odvětví různá, specializace rozpočtování prací ve stavebnictví, fakturace), ale zejména se dopustila hodnocení, které lze považovat za řešení právních otázek, což je činnost, která je znalci přísně zapovězena. K tomuto závěru znalkyně tudíž nelze nijak přihlížet.

47. Pokud pak žalobce v uvedených souvislostech poukázal na další důvod pro vyřazení nabídky uchazeče PKS INPOS a. s. z výběrového řízení, jímž měla být mimořádně nízká nabídková cena, je nutno ve shodě s žalovaným podotknout, že tento důvod pro vyřazení daného uchazeče z výběrového řízení ze zprávy z výběrového řízení neplyne. Kvůli přezkoumatelnosti postupu zadavatele z hlediska dodržení podmínek stanovených právními předpisy (minimálně pak z hlediska dodržení zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace) jsou zadávací řízení poměrně striktně formalizována. Z tohoto důrazu na formální stránku pak plyne i logický důsledek, že pokud dojde k vyřazení konkrétní nabídky, lze se zpětně dovolávat pouze takového důvodu vyřazení, který byl formálně sdělen. Nejinak je tomu i v případě výběrového řízení prováděného v návaznosti na rozhodnutí o poskytnutí dotace podle Pravidel pro výběr dodavatelů. Právě z uvedených důvodů má dle jejich bodu 25) písm. f) zpráva z výběrového řízení obsahovat mimo jiné „seznam vyřazených nabídek včetně konkrétního zdůvodnění jejich vyřazení“. Žalovaný tedy postupoval správně, pokud k žalobcem posléze tvrzenému důvodu pro vyřazení uchazeče PKS INPOS a. s. z výběrového řízení spočívajícímu v mimořádně nízké nabídkové ceně (včetně závěrů znaleckého posudku Ing. J. ze dne 6. 12. 2016, č. 283-2/2016) nepřihlížel. Ze stejného důvodu se tímto směrem žalobcovy argumentace nezabýval ani soud.
48. K žalobní námitce je pak nutno zdůraznit, že v rámci kontroly plnění dotačních podmínek je správce daně oprávněn autonomně posuzovat coby předběžnou otázku též problematiku průběhu zadávacího řízení, tedy i obsahu zadávací dokumentace, podaných nabídek, jakož i postupu hodnotící komise, potažmo zadavatele (blíže viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2 Afs 334/2016-42, věc *T-STRING Pardubice*, či ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 281/2016-86, č. 3647/2017 Sb. NSS, věc *Krajská zdravotní*). Není tedy zřejmé, z jakého důvodu by měl ve shora popsané skutkové a právní situaci svědecky vyslechnout Ing. arch. M. B., coby člena hodnotící komise a autora projektu *Rekonstrukce objektu Holubí Zhoř*. Tato námitka je tudíž nedůvodná.

Ke kontrolnímu zjištění č. 3

49. Ve vztahu ke kontrolnímu zjištění č. 3 správce daně v odůvodnění platebních výměrů uvedl, že k dosažení účelu dotace měl žalobce na základě žádosti o poskytnutí dotace a v souladu s podmínkami a cíli operačního programu povinnost zajistit, aby ke dni 15. 4. 2015

„a) rekonstruovaný objekt sloužil svému účelu, tj. ke strojírenské výrobě, kdy kapacita výrobní linky byla koncipována na zpracování 2500 tun oceli ročně

b) rekonstrukcí objektu a podnikatelskou činností v něm vznikla minimálně 4 nová pracovní místa

c) rekonstruovaný objekt – majetek pořízený s účastí dotace, [...], byl užíván převážně k podporovaným ekonomickým činnostem specifikovaným pod kódem CZ-NACE 10-33 (strojírenství)“.

Správce daně však zjistil, že žalobce stanovené povinnosti a podmínky nenaplnil, neboť

„1. V objektu není umístěna výrobní technologická linka a strojírenská výroba zde ve stanoveném rozsahu neprobíhá.

2. Nedošlo k zefektivnění a rozšíření stávající výroby, ale vzniká zcela nová činnost ve Vašem podnikání.

3. Nebyly naplněny cíle operačního programu (zvýšení efektivnosti výroby, a zvýšení zaměstnanosti v podporovaném regionu).

4. Nerealizujete projekt v oborech činnosti vymezených pro program Nemovitosti v seznamu odvětvové klasifikace (CZ_NACE).“

Správce daně dodal, že další závažnou skutečností je *„stav, kdy rekonstruovaná nemovitost nemůže být využívána pro strojírenskou výrobu, neboť pro tuto činnost není zkolaudovaná“.*

Žalovaný pak v odůvodnění napadených rozhodnutí (body [26], [27]) uvedl, že *„za rozhodující pro závěr, že projekt nebyl realizován v souladu s Žádostí o dotaci, a tím nebyl naplněn účel dotace, považuje skutečnost, že v objektu neprobíhá výroba ocelových konstrukcí s využitím zde umístěné Výrobní linky“.* Současně shledal, že *„rekonstruovaný objekt Holubí Zhoř nebyl zkolaudován pro strojírenskou výrobu uvedenou v žádosti o dotaci“.* K žalobcově odvolací námitce ohledně předložení důkazů k probíhající strojní výrobě v rekonstruovaném objektu žalovaný konstatoval, že *„nezpochybňuje, že v objektu probíhá lehká strojírenská výroba, ani to, že odvolatel nezřídil (zjevně míněno „zřídil“ – pozn. soudu) nová pracovní místa. Předmětem kontrolního zjištění je skutečnost, že daňový subjekt nerealizoval projekt v souladu s předloženou Žádostí o dotaci. V objektu neprobíhá strojní výroba (výroba ocelových konstrukcí popsáná v Žádosti o dotaci) s využitím Výrobní linky. Vykazované výnosy, spotřeba materiálu a nově vytvořená pracovní místa tedy nemohla vzniknout v souvislosti s touto činností.“*

50. Naopak podstata žalobní argumentace spočívá zejména v tvrzení, že z žádosti o poskytnutí dotace nijak nevyplývá, že účelem projektu bylo pořízení a umístění výrobní linky do rekonstruovaných prostor a následná strojírenská výroba prováděná jejím prostřednictvím.
51. Soud se v uvedených souvislostech v první řadě podrobně zabýval obsahem žádosti o poskytnutí dotace, popisu projektu pro hodnotitelskou komisi, jakož i rozhodnutí o poskytnutí dotace (a jeho dodatků) včetně podmínek poskytnutí dotace, přičemž shledal sporným závěr správních orgánů, že podmínkou poskytnutí dotace bylo umístění výrobní linky v rekonstruovaném objektu, resp. skutečnost, že po ukončení projektu musí v rekonstruovaném objektu probíhat strojírenská výroba toliko s využitím předmětné výrobní linky.
52. Je samozřejmě nepochybné, že v žádosti se o následném umístění výrobní linky v rekonstruovaném objektu opakovaně hovoří, podle názoru soudu však nelze dospět k jednoznačnému závěru, že se žalobce v žádosti „zavázal“ k výrobě pouze prostřednictvím

dané výrobní linky. Text žádosti nasvědčuje spíše tomu, že cílem rekonstrukce bylo mimo jiné umožnit umístění předmětné výrobní linky v daném objektu. V této souvislosti nutno uvést, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole, stejně jako posléze žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí, cituje či parafrázuje text žalobcovy žádosti o poskytnutí dotace, činí tak však do jisté míry nepřesně a neúplně. Správní orgány tak poukazují na strany 2, 3 a 4 žádosti o poskytnutí dotace (viz např. str. 3 až 6 zprávy o daňové kontrole, body [25] napadených rozhodnutí), to však toliko na pasáži, z níž má plynout, že cílem projektu je zejména umístění výrobní linky, resp. kovovýroba prováděná jejím prostřednictvím (viz např. str. 3 žádosti text: „[v] objektu bude automatizovaná výrobní linka“; pozn.: podtržením zvýraznil soud). Na jiných místech ovšem text žádosti tak jednoznačný není. Např. na str. 4 se v kolonce *Popis předmětu řešení projektu* mj. uvádí: „*Předmětem projektu je celková rekonstrukce stávající hospodářské budovy a manipulačních ploch, zateplení objektu a instalace moderních síťových rozvodů, na které může být napojena automatizovaná výrobní linka ocelových konstrukcí a lakovací komora*“ (pozn.: podtržením zvýraznil soud). Nelze si přitom nepovšimnout, že obdobný text na str. 2 žádosti v kolonce *Podrobný popis projektu* [„*Jedná se celkovou rekonstrukci, zateplení objektu a instalace moderních síťových rozvodů, na které může být napojena automatizovaná výrobní linka ocelových konstrukcí a lakovací komora.*“ (pozn.: podtržením zvýraznil soud)] správce daně na straně 3 zprávy o daňové kontrole, potažmo žalovaný v bodech [25] napadených rozhodnutí parafrázuje tak, že se jedná „o celkovou rekonstrukci objektu, zateplení objektu, instalace moderních síťových rozvodů, na které bude napojena automatizovaná výrobní linka pro kovovýrobu – výroba ocelových konstrukcí.“ (pozn.: podtržením zvýraznil soud). Poněkud uměle pak správce daně na str. 18 zprávy o daňové kontrole vymezil účel rekonstruovaného objektu jako strojírenskou výrobu, „*kdy kapacita výrobní linky byla koncipována na zpracování 2500 tun oceli ročně*“, přestože tento údaj se nikde v textu žádosti výslovně nevyskytuje.

53. Soud přitom nepopírá, že z textu žádosti o dotaci lze dovodit předpoklad následného umístění a používání výrobní linky, to však maximálně jako jeden z několika cílů projektu, navíc různé úrovně obecnosti. Klíčovým je z tohoto hlediska zejména výslovně vyjádřený cíl, že „[p]o ukončení rekonstrukce bude objekt sloužit pro kovovýrobu“ (str. 3, 5 žádosti).
54. Text žádosti lze tudíž ve vztahu k dané problematice a z hlediska vymezení otázek a hodnot, jež mají zpětně sloužit ke kontrole splnění účelu projektu a jeho udržitelnosti, hodnotit jako poměrně nejasný (jinak řečeno výklad obsahu žádosti předložený žalobcem je rovnocenný výkladu žalovaného). Text žádosti je dílem žalobce, nelze však pominout ani roli poskytovatele dotace, který by měl dbát o to, aby konkrétní podmínky poskytnutí dotace byly zcela jasné. V rámci řízení o porušení rozpočtové kázně postupuje správce daně relativně autonomně, přesto lze mít za to, že v dané věci se přímo nabízelo vyzvat poskytovatele dotace ke sdělení, jaký byl konkrétní obsah jeho vůle v situaci, kdy na základě předmětné žádosti rozhodl o poskytnutí dotace, tedy ke sdělení, jaké konkrétní podmínky z jeho rozhodnutí o poskytnutí dotace pro žalobce v daném případě plynou. Postupem, kdy k výkladu této vůle přistupuje *ex post* správce daně, se v nejasných případech logicky odhlíží od odpovědnosti poskytovatele dotace za stanovení jednoznačných podmínek pro poskytnutí dotace.
55. V nyní projednávané věci navíc bylo pořízení výrobní linky a její následné umístění do objektu Holubí Zhoř předmětem jiné žalobcovy žádosti o poskytnutí dotace, a to projektu č. 2.2 RV03/1535 s názvem „*Výroba ocelových konstrukcí*“. Jak zjistily správní orgány,

poskytovatel dotace následně rozhodl na základě žalobcovy žádosti o změnu projektu ze dne 5. 12. 2013 o změně místa realizace tak, že pořizovaná výrobní linka má být umístěna v Chabařovicích. V této souvislosti žalovaný upozornil, že došlo k podstatné změně celkového záměru, přičemž však o změnu původního projektu „*Rekonstrukce objektu Holubí Zhoř*“ žalobce nepožádal. Pomine-li soud skutečnost, že nepovažoval-li žalobce problematiku umístění výrobní linky za podmínku původní dotace, neměl důvodu žádat poskytovatele dotace o změnu původního projektu, nutno konstatovat, že závěr žalovaného nese jisté rysy formalizmu, minimálně však zcela pomíjí působení poskytovatele dotace v dané věci. Lze si klást legitimní otázku, co poskytovatel dotace schválením změny projektu „*Výroba ocelových konstrukcí*“ sledoval ve vztahu k projektu „*Rekonstrukce objektu Holubí Zhoř*“, rozhodně však nelze připustit tezi, že by mu souvislost obou projektů nebyla známa, resp. že by pro jeho rozhodování byla zcela indiferentní. Jinak řečeno, nelze předpokládat, že by odpovědný poskytovatel dotace změnou jednoho dotačního projektu *de facto* zhatil jiný související dotační projekt, aniž by pro takový postup neměl pádné důvody.

56. Závěr o podmínce provádění strojírenské výroby (či kovovýroby) prostřednictvím výrobní linky byl klíčový pro způsob, jakým se správní orgány zabývaly dalšími jednotlivostmi problematiky naplnění účelu dotace.
57. Plně se odrazil zejména v posouzení otázky kolaudace rekonstruovaného objektu pro účely strojírenské výroby. Žalobce v odvolání upozornil na obsah kolaudačního rozhodnutí Městského národního výboru ve Velké Bíteši ze dne 6. 6. 1989, jímž bylo povoleno užívání stavby „*opravárenského střediska na farmě Holubí Zhoř*“, a v němž je k popisu opravárenského střediska odkazováno na protokol z ústního jednání spojeného s místním šetřením ze dne 16. 12. 1988, podle něhož se ve stavbě nachází „*sklad profil. oceli*“, „*dílna pro obrábění*“, „*kovárna*“, či „*montážní hala*“. V této souvislosti žalobce dále poukázal na projektovou dokumentaci „*Rekonstrukce objektu Holubí Zhoř*“ zpracovanou Ing. arch M. B., v jejíž části B. *Souhrnná technická zpráva* se uvádí: „*Záměrem investora je renovace (modernizace), opravy a celkové zateplení objektu. Stávající hala slouží jako dílna kovovýroby a pro opravu zemědělských strojů.*“ Městský úřad Velká Bíteš (stavební úřad) po seznámení se s touto projektovou dokumentací vydal vyjádření ze dne 8. 6. 2012, č. j. MÚVB/3176/12/VÝST/H, v němž konstatoval, že realizace záměru „*nevyžaduje vydání stavebního povolení ani podání ohlášení stavebnímu úřadu, neboť se v tomto případě jedná o stavební úpravy uvedené v § 103 odst. 1 písm. h) stavebního zákona, neboť jimi nebude zasahováno do nosné konstrukce stavby, nebude měněn její vnější vzhled ani způsob užívání [...]*“ (pozn.: podtržením zvýraznil soud). Je pravdou, že v projektové dokumentaci se nehovoří o umístění výrobní linky, nicméně z uvedených podkladů poměrně jasně plyne, že stavební úřad aproboval užívání daného objektu i pro „*kovovýrobu*“. Otázkou samozřejmě zůstal její rozsah či objem. V uvedeném ohledu jsou nicméně v jisté kontrapozici citované vyjádření stavebního úřadu ze dne 8. 6. 2012 (přičemž z ničeho nevyplývá, že by bylo formálně zrušeno) a sdělení stavebního úřadu ze dne 28. 4. 2015, č. j. MÚVB/2843/15/VÝST/PEL, vydané k dotazu Policie České republiky, podle něhož lze dle ověřené dokumentace konstatovat, že „*stavba opravárenského střediska sloužila pro běžnou opravu a preventivní opravu vozového parku a ostatních zemědělských mechanismů*“, resp. že „*uvedená stavba byla určena pro opravu a údržbu vozidel a zemědělské techniky*“, přičemž k využití popsanému v dotazu policie (kovovýroba s využitím výrobní linky) by se jednalo o změnu v účelu jejího užívání, v jejím provozním zařízení a ve způsobu výroby. I vzhledem k tomu, že se pozdější sdělení stavebního úřadu nijak věcně nevypořádává

s obsahem jeho dřívějšího vyjádření lze mít za to, že v jistém blíže neurčeném rozsahu lze daný objekt ke strojírenské výrobě (kovovýrobě) užívat, byť „výroba ocelových konstrukcí s půdorysem 200 m² s využitím Výrobní linky a s výrobní kapacitou 2 500 tun oceli ročně“ (viz body [26] napadených rozhodnutí; pozn.: potvrzením zvýraznil soud) by byla možná jedinečně na základě souhlasu nebo povolení stavebního úřadu, jehož vydání však nebylo prokázáno.

58. Nutno uvést, že právě s ohledem na přijatou tezi o podmínce spočívající v umístění výrobní linky, resp. ve strojírenské výrobě za jejího využití, a související závěr o nedostatku kolaudace daného objektu pro takovou výrobu, se správce daně dále nezabýval tvrzením žalobce a jím předkládanými důkazy ohledně plnění podmínky strojírenské výroby, zaměstnanosti či převedení administrativy a shledal, že tyto cíle nebyly naplněny [stejně tak ostatně dospěl i k dále již nijak blíže nerozvedenému závěru, že žalobce nerealizuje projekt v oborech činnosti vymezených pro program Nemovitosti v seznamu odvětvové klasifikace (CZ_NACE)]. V těchto souvislostech však žalovaný závěry správce daně významně zmínil, pokud v bodech [27] napadených rozhodnutí konstatoval, že „nezpochybňuje, že v objektu probíhá lehká strojírenská výroba, ani to, že odvolatel nezřídil (zjevně míněno „zřídil“ – pozn. soudu) nová pracovní místa.“ Jako zásadní předmět kontrolního zjištění zdůraznil, že v objektu neprobíhá strojní výroba „s využitím Výrobní linky“, pročež shledal, že „[v]yzkazované výnosy, spotřeba materiálu a nově vytvořená pracovní místa tedy nemohla vzniknout v souvislosti s touto činností.“ S tímto závěrem se však vzhledem ke shora zpochybněné podmínce týkající se právě výroby za použití výrobní linky nelze zcela ztotožnit.
59. Správní orgány při posouzení problematiky akcentovaly otázku umístění výrobní linky, potažmo strojírenské výroby jejím prostřednictvím, a dospěly k závěru o porušení rozpočtové kázně ve výši celkové částky dosud vyplacené dotace (tj. ve výši 8 100 000 Kč; viz např. str. 43 dole zprávy o daňové kontrole). V jejich rozhodnutí však chybí skutečné komplexní zhodnocení naplnění všech předpokládaných cílů projektu. K takovému hodnocení a jeho vyjádření do přezkoumatelné úvahy by přitom mělo dojít alespoň ve fázi zvažování proporcionality ukládaného odvodu. Jak k tomu uvedl Nejvyšší správní soud v bodech [22]–[24] rozsudku ze dne 30. 7. 2019, č. j. 2 Afs 364/2017-39, věc *Oddíl národní házené 1. NH BRNO*, „[...] individuální okolnosti porušení rozpočtové kázně se musí promítnout do výše odvodu, byť shledané pochybení zasahuje celý objem poskytnuté dotace. [...]“. Orgány finanční správy přitom „musí posoudit, jaký konkrétní dopad měla tato porušení na čerpání dotací, a poté musí stěžovatel důsledně zvážit, jakým způsobem by se změnilo využití poskytnuté dotace, kdyby byly finanční prostředky využity zcela v souladu s jejími podmínkami. Právě na základě tohoto rozdílu musí být následně stanoven i odvod.“ V této souvislosti Nejvyšší správní soud dodal, že „[s]oučasné však musí být posouzeno, zda a v jaké míře byl naplněn konkrétní účel poskytnuté dotace.“ Povinnosti vyhodnotit při posuzování výše odvodu naplnění účelu dotace se orgán finanční správy „nemůže vyhnout i přes to, že považuje porušení rozpočtové kázně za tak závažné, že ovlivnilo celé čerpání finančních prostředků. [...] Jistěže není dovolena svévole příjemce při čerpání dotací, a jistěže se příjemce nezabývá povinností plného odvodu jen tím, že naplní účel dotace.“ Zásadní pochybení při čerpání dotací může v souladu se zásadou proporcionality výrazně převážit nad splněným účelem dotace při stanovování výše odvodu „[n]icméně i v takových krajních situacích je nutné naplnění účelu dotace zohlednit.“

60. V nyní projednávaném případě lze mít za to, že správní orgány v tomto ohledu dostatečně nezohlednily nejasnost podmínek poskytnutí dotace, resp. skutečnost, že za tuto nejasnost není zodpovědný toliko žalobce coby žadatel o poskytnutí dotace, skutečnost, že následné umístění výrobní linky do Chabařovic schválil poskytovatel dotace (byť v jiném dotačním řízení), otázku míry, v níž po dokončení rekonstrukce došlo k zavedení reálné strojírenské výroby, podmínku týkající se zaměstnanosti, skutečnost, zda došlo k rekonstrukci objektu splňující předpokládané přínosy (zlepšení sociálních podmínek pro pracovníky, zlepšení tepelně-technických vlastností objektů, snížení hlukových emisí apod.). V této souvislosti nutno konstatovat, že v zásadě bez povšimnutí zůstala otázka splnění prakticky jediného závazného ukazatele projektu, jímž bylo alespoň 705 m² renovované podlahové plochy [bod 9.1. žádosti o poskytnutí dotace, bod 5) popisu projektu pro hodnotitelskou komisi].
61. Zároveň nutno uvést, že není nijak podložen závěr správce daně, že se v daném případě „*nejedná o zefektivnění a rozšíření výroby, ale o výrobní činnost novou*“ (str. 6 zprávy o daňové kontrole), neboť zde zmiňovaný protokol o ústním jednání ze dne 12. 5. 2014 (jedná se o datum předcházející nejen zahájení kontroly, ale též obdržení podnětu k jejímu provedení), č. j. 1072848/14/2913-05400-711336, se v daňovém spisu předloženém soudu nenachází, stejně jako případné jiné podklady týkající se této problematiky.
62. Stejně tak se v daňovém spisu nenachází ani správcem daně zmiňovaný (viz str. 15, 18 zprávy o daňové kontrole) protokol o místním šetření v rekonstruovaném objektu ze dne 27. 4. 2015, č. j. 953502/15/2900-31473-703015. V tomto ohledu navíc v rozhodnutích správních orgánů chybí vyhodnocení porovnání skutečností údajně zjištěných v rámci tohoto místního šetření se skutečnostmi plynoucími z důkazních prostředků posléze předkládaných žalobcem, nicméně, jak uvedeno již shora, v tomto ohledu žalovaný striktní závěry žalovaného zmírnil.
63. Stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně je výsledkem správního uvážení, jehož zákonnost je soudem přezkoumatelná jen v omezeném rozsahu vymezeném v § 78 odst. 1 věta druhá zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Při posuzování zákonnosti uloženého odvodu je tak správní soud k žalobní námitce oprávněn pouze hodnotit, zda správní orgán při stanovení jeho výše zohlednil všechna zákonem či judikaturou stanovená kritéria, zda jeho úvahy o výši odvodu jsou racionální, ucelené, koherentní a v souladu se zásadami logiky, zda správní orgán nevybočil z mezí správního uvážení nebo jej nezneužil.
64. V daném případě odůvodnění rozhodnutí správních orgánů postrádá skutečné vyhodnocení *všech* podstatných okolností týkajících se kontrolního zjištění č. 3. Jedná se spíše o výčet jednotlivých skutečností, z nichž správce daně, potažmo žalovaný vycházel, za současného pominutí ostatních relevantních okolností. Vzhledem k tomu, že s uvedeným kontrolním zjištěním byl spojen odvod v úplné výši vyplacené dotace (jeho následné vyčíslení v nižší výši bylo způsobeno toliko zohledněním důsledků kontrolních zjištění č. 1 a 2), vedly shledané nedostatky soud ke zrušení napadených rozhodnutí žalovaného.

K dalším žalobním bodům

65. Žalobce dále namítl, že v daňovém spisu není založeno písemné pověření pracovníků správce daně k jednání v dané věci. K této námitce nutno uvést, že základ postavení a oprávnění úředních osob v řízeních a postupech dle daňového řádu plyne z jeho § 12. Vzhledem k tomu, že v daném případě prováděli daňovou kontrolu pracovníci finančního

úřadu, nelze v uvedených souvislostech pominout též zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Ani z jednoho z těchto zákonů neplyne povinnost vedoucího zaměstnance finanční správy vydat zaměstnanci *písemné* pověření k jednání v konkrétním daňovém řízení či postupu (tato povinnost ostatně neplyne ani z čl. 145 odst. 2 věty druhé Organizačního řádu Finanční správy České republiky, coby interního normativního aktu finanční správy, z něhož citoval žalobce). Svoje obecné oprávnění bezprostředně se podílet na výkonu pravomoci orgánu finanční správy, potažmo oprávnění k úkonům při správě daní, prokazuje zaměstnanec finanční správy v postavení úřední osoby služebním průkazem, nestanoví-li zákon jinak (§ 16 zákona o Finanční správě České republiky, § 12 odst. 3 daňového řádu). O tom, kdo (tedy který ze zaměstnanců finanční správy bezprostředně se podílejících na výkonu pravomoci správce daně) je v dané věci úřední osobou se pak s účinností od 1. 1. 2014 neprovádí úřední záznam, jenž by byl součástí daňového spisu, ale správce daně o této skutečnosti toliko osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje (§ 12 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2014). V nyní souzené věci byl postup správce daně zahájen až po tomto datu, zároveň z daňového spisu není patrné, že by takovou informaci žalobce požadoval. Uvedené se *mutatis mutandis* týká též místního šetření provedeného správcem daně v rekonstruovaném areálu ve věci daňového subjektu STOBOD, s. r. o., dne 13. 3. 2014. Tento žalobní bod tudíž není důvodný.

66. Pokud jde o podání žalobce ze dne 15. 3. 2021, považuje soud v něm použitou argumentaci za vypořádanou výše. Pokud pak žalobce v tomto podání poukázal na znalecký posudek č. 3/37/2020 (na str. 20 posudku je nicméně uvedeno, že tento je evidován pod číslem 2/36/2020) zpracovaný Ing. F. D., znalcem v oboru ekonomika, odvětví ekonomická odvětví různá se specializací hodnocení projektů a dotace, nemohl k němu soud, poté, co se s ním při jednání seznámil, přihlížet. Zde je nutno v první řadě uvést, že z posudku zpracovaného na základě požadavku zadavatele Derfflinger s. r. o. jednoznačně nevyplývá, jaké měl znalec zadání, kdy v úvodu není explicitně vymezen znalecký úkol. Z obsahu posudku lze pouze dovodit, že jeho předmětem mělo být komplexní posouzení, zda v případě projektů „Výroba ocelových konstrukcí“, „Rekonstrukce objektu Holubí Zhoř“, a „Rozšíření výrobní technologie“ byly dodrženy „dotační předpisy“. Nelze přehlédnout, že způsob zpracování problematiky a zejména postup, který znalec zvolil, neodpovídá konstantním požadavkům na znalecký posudek, kdy zejména znalci nepřísluší hodnotit otázky právní, ale pouze skutkové. Je zřejmé, že již samo vymezení znalcovy specializace klade na znalce vysoké nároky v tom ohledu, aby se ve své znalecké činnosti nedopouštěl právních závěrů. O deformovaném přístupu Ing. D. však svědčí již bod 1. *Úvod*, v němž se zabývá svým oprávněním hodnotit projekt. Tu je nutno zdůraznit, že jmenováním nebyla znalci stanovena *pravomoc* (sic!) „*hodnotit všechny činnosti v dotačních projektech*“. Bylo-li by ještě s určitou mírou abstrakce možné akceptovat prohlášení znalce, že „*hodnotí postupy při sestavování žádostí o dotace*“ a „*všechny doklady k projektu*“, lze již jako silně pokulhávající hodnotit jeho tvrzení, že hodnotí „*i činnosti všech subjektů v hodnocených projektech*“. Vysloveně nesprávným (a nezákonným) je pak tvrzení znalce, že je „*oprávněn hodnotit přiznání dotací žadateli o dotace, použití dotací, postupy při realizaci projektů i činnosti a závěry kontrolních orgánů FÚ v kontrolách dotačních projektů*“. Takové postavení znalec opravdu nemá. Nelze se tedy příliš divit, pokud podstatná část posudku je tvořena polemikou s údajnými závěry a postupy správce daně, s případnými poznámkami o chybných až chaotických závěrech kontroly, či o tom, že kontrolní pracovníci něco „*pochopili chybně*“, popř. že kontrola správce daně „*tyto skutečnosti neuměla vyhodnotit*“.

Jako červená nit se pak posudkem linou právní závěry znalce, zejména o tom, že žadatel o dotace „neporušil“ (sic!) „žádné předpisy dotačního systému“ či „žádná ustanovení dotačních předpisů“, případně o tom, že účel a cíl projektů „byl v souladu dotačních předpisů“, resp. o tom, že požadavky pracovníků správce daně jsou neoprávněné a kontrola neprobíhala v souladu s předpisy, kdy tato konstatování jsou pak obecně sumarizována v části 8. a zejména pak v části 9. znaleckého posudku *Závěrečné konstatování* [„Konstatuji, že příjemce dotací řádně postupoval podle předpisů dotačního systému. Nebyly porušeny dotační předpisy v žádné fázi projektu ‚Výroba ocelových konstrukcí‘ ani v projektu ‚Rekonstrukce objektu Holubí Zhoř‘. Žadatel o dotace (příjemce dotací) v činnostech projektů neporušil žádné předpisy: ...“]. Vzhledem k uvedenému nelze tento dokument označený jako znalecký posudek považovat za způsobilý podklad pro jakákoli skutková zjištění, kdy zásadní vady posudku nemohou být odstraněny ani případným výsledkem znalce.

67. Žalobce dále v průběhu soudního řízení předložil stejnopis rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 1494/18/5300-22443-701226 ve věci žalobcovy daně z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2013 a I. čtvrtletí 2014. Rozhodnutí se však týkalo problematiky pořízení a vlastnictví výrobní linky a dalších komponentů žalobcem od korporace STRAKA a STRAKA, spol. s r. o., přičemž žalovaný dospěl k závěru o oprávněnosti žalobcem uplatněného odpočtu daně. S nyní projednávanou věcí však vzhledem k jejímu předmětu mělo předložené rozhodnutí žalovaného pouze okrajovou souvislost, pročež k němu soud dále nepřihlížel.

VII. Závěr a náklady řízení

68. Z výše uvedených důvodů soud dle § 78 odst. 1, 3 s. ř. s. zrušil napadená rozhodnutí žalovaného. Vzhledem k § 78 odst. 4 s. ř. s. pak věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
69. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
70. Žalobce dosáhl v řízení plného úspěchu, má proto právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna jeho advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V daném případě se dle *Vyčíslení náhrady nákladů řízení žalobce* ze dne 1. 7. 2021 jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, účast při jednání soudu dne 28. 7. 2021) ve výši 3 x 3 100 Kč a tři režijní paušály ve výši 3 x 300 Kč, dále cestovní výdaje žalobcova advokáta ve výši 779 Kč [cesta Břeclav–Brno a zpět, celkem 120 km, cena pohonných hmot 27,20 Kč/l, základní náhrada za 1 km jízdy 4,40 Kč, průměrná spotřeba dle technického průkazu 7,7 l/100 km], a promeškaný čas strávený advokátem žalobce cestou z místa jeho sídla v Břeclavi k jednání u soudu v Brně dne 28. 7. 2021 a zpět v rozsahu čtyř započatých půlhodin ve výši 4 x 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g), § 13 odst. 1, 4, 5, § 14 odst. 1 písm. a), odst. 3 advokátního tarifu, § 157, § 158 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, § 1 písm. b), § 4 písm. c) vyhlášky č. 589/2020 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad], tedy celkem 11 379 Kč. Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení

o částku 2 390 Kč, odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 2 x 3 000 Kč a za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 2 x 1 000 Kč. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 21 769 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

71. Žalobce dále ve *Vyčíslení náhrady nákladů řízení žalobce* ze dne 1. 7. 2021 požadoval též náhradu za náklady, které vynaložil na vyhotovení znaleckého posudku Ing. F. D. č. 3/37/2020 ve výši 65 250 Kč. Tuto náhradu však soud žalobci nepřiznal. Tento posudek nebyl vyžádán soudem, žalobce jej předložil z vlastní iniciativy. Vzhledem k hodnocení tohoto posudku (viz výše), kdy tento ve věci ničeho nepřinesl, jej nebylo možné vyhodnotit jako žalobcem důvodně (účelně) vynaložený náklad ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 1. července 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu

OPRAVNÉ USNESENÍ

Krajský soud v Brně rozhodl předsedkyní senátu JUDr. Zuzanou Bystřickou v právní věci

žalobce: **T. K.**
bytem X
zastoupený advokátem Mgr. Erikem Janíkem
sídlem náměstí T. G. Masaryka 966/14, 690 02 Břeclav

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 4. 2017, č. j. 16731/17/5000-10470-700938, a č. j. 16735/17/5000-10470-700938, o opravě rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 7. 2021, č. j. 29 Af 52/2017-104

takto:

- I. V pravé části záhlaví první strany rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 7. 2021, č. j. 29 Af 52/2017-104, **se opravuje** číslo jednací tohoto rozsudku, které správně zní „29 Af 52/2017-104“.
- II. V pravé části záhlaví druhé až dvacáté strany rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 7. 2021, č. j. 29 Af 52/2017-104, **se opravuje** spisová značka věci, která správně zní „29 Af 52/2017“.

Odůvodnění:

1. Shora označeným rozsudkem ze dne 1. 7. 2021 Krajský soud v Brně zrušil žalobou napadená rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2017, č. j. 16731/17/5000-10470-700938, a č. j. 16735/17/5000-10470-700938, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně žalovanému uložil povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.
2. Jak posléze zjistil (viz též bod [3] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 3. 2022, č. j. 1 Afs 252/2021-37, v částečně související věci týchž účastníků), v písemném vyhotovení rozsudku došlo k chybě v psaní, a to vždy v pravé části záhlaví každé strany rozsudku, kdy v čísle jednací rozsudku (na první straně), popř. ve spisové značce věci (na všech dalších stranách), byl nesprávně uveden soudní rejstřík; *in concreto* byl namísto správného rejstříku „Af“ uveden rejstřík „A“.
3. Vzhledem k tomu, že soud již nemá k dispozici všechny stejnopisy rozsudku, rozhodl o opravě uvedené chyby v psaní podle § 54 odst. 4 s. ř. s. a za použití § 64 s. ř. s. na základě přiměřené aplikace § 164 o. s. ř. opravným usnesením, přestože se jednalo toliko o chybu v psaní v záhlaví rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

Brno 20. května 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu