



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **TIRAD, s.r.o.**, IČ 48208205, se sídlem Šašovice 62, Želetava, zast. Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem, se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 12. 2019, č. j. 52815/19/5000-10480-710970, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2022, č. j. 30 Af 17/2020-74,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Ministerstvo průmyslu a obchodu rozhodnutím ze dne 19. 6. 2014, č. j. 27-14/4.1IN04-1952/14/61200, v rámci Operačního projektu Podnikání a inovace poskytl žalobkyni na realizaci projektu s názvem „Inovace ve společnosti TIRAD s.r.o.“ dotaci ve výši 20 mil. Kč z Evropského fondu pro regionální rozvoj. Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 12. 2019, č. j. 52815/19/5000-10480-710970, podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „rozpočtová pravidla“), změnil odvoláním napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 1. 2019, č. j. 21562/19/2900-31473-709732, kterým byl žalobkyni snížen odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně na částku 1.332.423 Kč a kterým bylo k odvolání žalobkyně změněno původní rozhodnutí správce daně ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1344187/18/2900-31473-709732, jímž byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 6.313.041 Kč. Žalovaný

uvedené rozhodnutí správce daně o odvolání změnil tak, že vyměřil žalobkyni odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 2.100.170 Kč.

[2]Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 20. 4. 2022, č. j. 30 Af 17/2020-74, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku se krajský soud nejprve zabýval námitkou nesprávného doručení žalobou napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že ačkoli k jeho doručení došlo fikcí dne 2. 1. 2020, přičemž plná moc společnosti KODAP, s.r.o. (dále jen „společnost Kodap“), skončila již dne 31. 12. 2019, v posuzovaném případě bylo stěžejní dodání rozhodnutí žalovaného do datové schránky zmíněné zástupkyně žalobkyně dne 23. 12. 2019. Žalobkyně tak byla ke dni vydání (vypravení) rozhodnutí zastoupena, přičemž podle § 41 daňového řádu bylo v takovém případě nutné zaslat rozhodnutí pouze její zástupkyni. Na tom nic neměnily ani blížící se vánoční svátky. O řádném seznámení žalobkyně s obsahem rozhodnutí žalovaného ostatně svědčila skutečnost, že proti němu žalobkyně včas brojila žalobou.

[4]K dodatečné změně dodacího termínu v obchodních podmínkách po uzavření smluv s vybranými dodavateli u výběrových řízení č. 1, 2, 3, 7, 9, 10.01, 10.03, 10.04 a 10.05 v rozmezí 19,07 % až 168,97 % (dále také „kontrolní zjištění č. 2“) krajský soud nejprve citoval bod 3) a 32) Pravidel pro výběr dodavatelů, ve znění platném od 13. 1. 2014, č. aktualizace 9 (dále jen „Pravidla“). V této souvislosti rovněž citoval z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 19. 6. 2006, ve věci C-454/06, *pressetext* (dále jen „rozhodnutí ve věci *pressetext*“), a uvedl, že doba plnění představovala zásadní parametr zakázky, na jehož základě dodavatelé zvažovali svou případnou účast v zadávacím řízení, což ostatně vyplývá rovněž z judikatury Nejvyššího správního soudu. Krajský soud doplnil, že nebylo stěžejní, zdali výběr nejhodnější nabídky byl v posuzovaném případě skutečně ovlivněn, neboť klíčová byla existence reálné možnosti, že k určitému ovlivnění dojít mohlo. V posuzovaném případě přitom nebylo možno vyloučit, že by potenciální dodavatelé za upravených obchodních podmínek co do pozdějšího termínu dodání zakázky, o nichž však dopředu nevěděli, mohli rovněž podat svou nabídku, kterou by za původních podmínek podat nemohli. Postačila tak pouhá potencialita popsání ovlivnění zadávacího řízení, která v posuzované věci přesvědčivě vyloučena nebyla. Skutečnost, že termín dodání jednotlivých strojů nebyl pro žalobkyni hodnotícím kritériem, pak žalovaný posoudil jako okolnost v její prospěch. Co se týče žalobkyní předložených prohlášení potenciálních dodavatelů, krajský soud ve shodě s daňovými orgány konstatoval, že žalobkyně předložila tato prohlášení jen od některých dodavatelů, kteří si vyžádali zadávací dokumentaci. Nebylo tak přesvědčivě vyloučeno, že by v prodlouženém dodacím termínu podali nabídku i někteří ostatní uchazeči. Nadto předložená prohlášení neměla žádný vliv na zjištěné porušení rozpočtové kázně žalobkyní. Krajský soud zdůraznil, že žalovaný nebyl povinen ani prokazovat existenci konkrétního dodavatele zkráceného postupem žalobkyně.

[5]Ačkoli se pak žalovaný výslovně nevyjádřil ke specifické povaze jednotlivých dodávek, krajský soud připomněl, že žalobou napadené rozhodnutí bylo nutno číst v jeho celém kontextu. Daňové orgány totiž nebyly povinny detailně odpovídat na každý jednotlivý argument žalobkyně. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí bylo však zřejmé, že dodavatel jakéhokoli zboží či služby zvažoval před podáním nabídek obchodní podmínky

pokračování

a s nimi spojená rizika. Zásadní roli přitom hrál i termín dodání. Okruh, resp. konkrétní počet potenciálně znevýhodněných dodavatelů žalovaný zohlednil v úvahách o výši odvodu. Krajský soud dále konstatoval, že porušení rozpočtové kázně podle bodu 36) písm. b) a c) Pravidel žalobkyní žalovaný řádně prokázal, přičemž nebyl povinen doložit, zdali a případně jakým směrem se vychýlila ekonomická rovnováha smlouvy. Bylo tak nerozhodné, zdali byli v důsledku provedených změn dodavatelé zvyhodněni, či jim byly způsobeny komplikace. Co se týče žalobkyní tvrzených nepředvídatelných objektivních okolností, které ke změnám v dodacím termínu vedly, krajský soud nejprve odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2019, č. j. 9 As 153/2019-73. V posuzovaném případě sice žalobkyně nemohla předem znát investiční záměry nového společníka, měla si však být vědoma, resp. si měl být vědom její nový společník, že nebylo možné bez dalšího odstoupit od původních zadání zakázek. Takový postup, kterým upřednostnila efektivnější řešení výrobního prostoru, pak byl plně na odpovědnosti žalobkyně a musela za něj nést nepříznivé důsledky. Žalobkyní realizovaná výběrová řízení tak neproběhla podle zásad transparentnosti, rovného zacházení a nediskriminace, jak vyžaduje § 6 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění účinném pro nyní posuzovanou věc (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“).

[6]Krajský soud dále definoval zásady vyměrování odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel a judikatury Nejvyššího správního soudu. V posuzovaném případě žalovaný postupoval v souladu se zásadou proporcionality a své závěry řádně odůvodnil ve vztahu k odvodu za každé jednotlivé pochybení žalobkyně. Zohlednil rovněž polehčující i přitěžující okolnosti. Krajský soud doplnil, že mechanické stanovení odvodu v nejnížší možné výši 5 % u každého pochybení, jak požadovala žalobkyně, by bylo neproporcionální. Ačkoli existoval pouze jediný důvod pro všechna zjištěná pochybení, k podstatnému ovlivnění výběru nejvhodnějších nabídek došlo v několika případech a ve více výběrových řízeních.

[7]Ke změnám ve výsledcích kontrolních zjištění krajský soud nejprve citoval § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu a dále odkázal na závěry formulované v rozsudku ze dne 14. 12. 2021, č. j. 31 Af 71/2017-316, podle nichž není správce daně jakkoli limitován provádět v rámci daňové kontroly další zjištění a důkazy, a to s ohledem na předchozí seznámení daňového subjektu s dosavadními výsledky kontrolních zjištění. Seznámil-li tak správce daně žalobkyni s původním kontrolním zjištěním, nebyl nijak omezen v dalším šetření a dokazování. I po doplnění kontrolního zjištění č. 3 byla ostatně žalobkyně v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu s aktuálním výsledkem seznámena a mohla se k němu vyjádřit, což učinila podáním ze dne 17. 5. 2019.

[8]Krajský soud dále odmítl názor žalobkyně, že bylo v posuzovaném případě rozhodné znění uzavřené smlouvy až v době rozhodování daňových orgánů. Takový výklad by totiž umožňoval žalobkyni obcházet zákon či rozhodnutí poskytovatele dotace. Nelze pominout, že uzavření dodatku ke smlouvě, jímž s vybraným uchazečem sjednala smluvní pokutu ve výši 4 mil. Kč pro případ prodlení s dodáním zboží (dále také jako „kontrolní zjištění č. 3“), bylo závislé na vůli vybraného uchazeče a samotná žalobkyně jako zadavatelka již nebyla tzv. „pánem situace“. Takový postup pak vedl k porušení zásady transparentnosti a omezení efektivní kontroly vynakládání veřejných prostředků. Jakoukoli podstatnou odchylku od smluvních podmínek stanovených v zadávací

dokumentaci tak bylo nutno považovat za nedodržení podmínek dotace. V posuzovaném případě potenciální dodavatelé vycházeli ze skutečnosti, že dodací termín byl zajištěn smluvní pokutou ve výši 4 mil. Kč. V případě absence smluvní pokuty i v původním výběrovém řízení, tj. v zadávací dokumentaci, by tak bylo možné očekávat i jiné nabídky od jiných uchazečů. I tato hypotetická možnost tak způsobila porušení rozpočtové kázně. Ani následné uzavření dodatku s vybraným dodavatelem nevyloučilo nebo neomezilo odpovědnost žalobkyně za skutečnost, že ostatním dodavatelům neumožnila reagovat na nové podmínky. K samotnému uzavření dodatku a absenci záměru žalobkyně diskriminovat ostatní dodavatele ostatně žalovaný přihlédl jako k polehčujícím okolnostem při výpočtu odvodu.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[9] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost, v níž označila důvody uvedené v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[10] V jejím doplnění, jež Nejvyšší správní soud obdržel v zákonné měsíční lhůtě, stěžovatelka namítla, že žalovaný doručoval žalobou napadené rozhodnutí do datové schránky společnosti Kodap, ačkoli mu bylo známo, že zastoupení během několika dní skončí. Rovněž vzhledem k tomu, že se jednalo o období vánočních svátků, muselo být žalovanému zřejmé, že k doručení rozhodnutí dojde s největší pravděpodobností až po ukončení zastupování stěžovatelky. Postup žalovaného tak byl v rozporu se základními zásadami stanovenými v daňovém řádu, konkrétně v § 5 odst. 3. Stěžovatelka dále odkázala na usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2012, sp. zn. II. ÚS 1143/11, a uvedla, že žalovaný na rozdíl od citované věci věděl o ukončení zastoupení stěžovatelky ke dni 31. 12. 2019. Zároveň se neuplatnila ani tzv. „ochranná lhůta“ stanovená v zákoně č. 85/1996 Sb., o advokacii, jelikož stěžovatelka nebyla zastoupena advokátem. Povinnost zástupkyně učinit po dobu 15 dnů od odstoupení od uzavřené smlouvy o zastoupení podle § 6 odst. 3 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, všechny neodkladné úkony se rovněž neuplatnila, jelikož zastoupení stěžovatelky zaniklo uplynutím doby. Závěry Ústavního soudu formulované v citovaném usnesení se tak na posuzovaný případ neuplatnily a žalobou napadené rozhodnutí nebylo stěžovatelce řádně doručeno, nemělo proto vůči ní žádné právní účinky. Krajský soud pak pouze převzal tvrzení žalovaného uvedené ve vyjádření k žalobě.

[11] Podle stěžovatelky dále změna v dodacích termínech nebyla způsobila k podstatnému ovlivnění výběru nejvhodnější nabídky. V posuzovaném případě neexistovala ani potenciální možnost jejího ovlivnění. Již ve správním řízení totiž stěžovatelka předložila prohlášení potenciálních dodavatelů o tom, že dodací termín nebyl podstatným kritériem z hlediska případného podávání nabídek. Pokud krajský soud uvedl, že stěžovatelka neprokázala absenci vlivu změny dodacích termínů na výběr nejvhodnější nabídky, kladl na ni vyšší nároky než na žalovaného. Svými závěry tak aprobeoval argumentaci správce daně a žalovaného, kteří bez bližší znalosti relevantního soutěžního prostředí poukazovali na existenci dalšího teoretického dodavatele. Velikostí relevantního trhu a okruhem potenciálních dodavatelů se však daňové orgány ani krajský soud nezabývaly a tuto pro věc zásadní otázku bagatelizovaly. Krajský soud se v této souvislosti pouze sám pokusil

pokračování

námítky stěžovatelky ohledně relevantního trhu vypořádat, aniž by tak učinil před ním i žalovaný. Takový postup je nepřijatelný. Dále pro některé druhy zboží není termín dodání podstatným kritériem, a proto je potřeba vždy zvážit specifika konkrétního případu, přičemž v této souvislosti stěžovatelka odkázala na odbornou literaturu. Krajský soud se tak s námitkami stěžovatelky řádně nevypořádal, nýbrž převzal závěry žalovaného.

[12] Stěžovatelka dále namítla, že uzavřením dodatku ke smlouvě o smluvní pokutě zhruba tři týdny po uzavření smlouvy nedošlo k žádnému faktickému porušení jejích povinností ani k žádnému nežádoucímu následku. Smluvní pokuta totiž byla již součástí zadávací dokumentace, zároveň ji vybraný dodavatel zahrnul do své nabídky. Zadávací dokumentací i nabídkou přitom byli stěžovatelka i vybraný dodavatel vázáni. Není tedy pravdou, že se jednalo o dobrovolný projev vůle vybraného uchazeče dodatek akceptovat. Lze si nadto jen těžko představit, který hospodářský subjekt by dobrovolně převzal povinnost k zaplacení smluvní pokuty ve výši 4 mil. Kč. Předmětný dodatek byl uzavřen rovněž bez jakékoli ingerence daňových orgánů a jím byla pouze smlouva uvedena do souladu se zadávací dokumentací. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu lze za neodůvodněné zvýhodnění určitého účastníka označit spíše snížení smluvní pokuty. V posuzovaném případě však byla smluvní pokuta od počátku stanovena jasně a srozumitelně. Žádný z účastníků nemohl důvodně očekávat snížení či vypuštění smluvní pokuty. Stěžovatelka odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu a konstatovala, že uzavřením předmětného dodatku nevznikly žádné nové obchodní podmínky. Dále doplnila, že na rozdíl od prvního pochybení, kdy uzavřené smlouvy posoudil jako celek, krajský soud toto pochybení vnímal odděleně. Krajský soud tak nevysvětlil, v čem spočívala deformace hospodářské soutěže a vytvoření nerovnosti mezi potenciálními dodavateli.

[13] Vyměřená výše odvodů za porušení rozpočtové kázně tak podle stěžovatelky vzhledem k jejím kasačním námitkám neobstojí. Postup daňových orgánů při jejich výpočtu současně nebyl v souladu se zásadou proporcionality a nerefletoval závažnost zjištěných pochybení. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku pouze konstatoval, že žalovaný výši odvodu odůvodnil dostatečně, aniž by k uvedenému doplnil vlastní přesvědčivé závěry. Stěžovatelka nadto nepožadovala mechanické stanovení výše odvodu na minimální výši 5 %, nýbrž vzhledem k popsáním okolnostem posuzovaného případu měla za to, že zmíněná výše odvodu by byla proporcionální k identifikovaným pochybením. Žalovaný však nelogicky správcem daně sníženou částku odvodu ještě zvýšil, což je zcela nepřiměřené. Napadený rozsudek tak je rovněž v popsáném ohledu nepřezkoumatelný.

[14] Závěrem stěžovatelka namítla, že žalovaný dodatečně doplnil nová kontrolní zjištění až do konečné zprávy o daňové kontrole, což je nepřijatelné. Podle krajským soudem odkazovaného rozsudku pak je zřejmé, že rovněž kontrolovaný má právo na to, aby nebylo ukončení daňové kontroly správcem daně oddalováno. V posuzovaném případě přitom došlo k dodatečnému rozšíření daňové kontroly toliko aktivitou správce daně, ačkoli nebyly splněny podmínky § 85a odst. 1 daňového řádu pro opakovanou daňovou kontrolu. Správně však měl po seznámení stěžovatelky s výsledky kontrolních zjištění správce daně postupovat v rámci jejich vyjádření a návrhů. Krajský soud však popsány

nezákonný postup, který byl rovněž v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, aproboval.

[15] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve ztotožnil se závěry krajského soudu uvedenými v napadeném rozsudku. Dále konstatoval, že v okamžiku odeslání žalobou napadeného rozhodnutí byla plná moc k zastupování stěžovatelky společností Kodap stále platná. Bylo tak jednoznačnou povinností žalovaného odeslat rozhodnutí v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu právě zástupkyni stěžovatelky. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, a doplnil, že stěžovatelka se o vydání rozhodnutí žalovaného dozvěděla. Nadto je zjevné, že popsaná situace vznikla zejména v důsledku zvláštní koncepce předmětné plné moci na dobu určitou. Odkaz stěžovatelky na usnesení Ústavního soudu byl nepřipadný, jelikož žalovaný vycházel výlučně z daňového řádu.

[17] Změnou termínů pro dodání strojů zahrnutou v kontrolním zjištění č. 2 pak došlo k podstatné změně práv a povinností vyplývajících z uzavřených smluv. Stěžovatelka totiž znemožnila účast těm potenciálním dodavatelům, kteří mohli být limitováni právě původní dodací lhůtou uvedenou v zadávací dokumentaci. Žalovaný zdůraznil, že po celou dobu musí být veřejná zakázka realizována za podmínek, které byly ujednány v rámci zadávacího řízení. Naprostá smluvní volnost stran je tak omezena v zájmu zachování základních zásad zákona o veřejných zakázkách při vynakládání veřejných peněžních prostředků. Skutečnost, že v posuzovaném případě nedošlo k ovlivnění výběru nejvhodnější nabídky s ohledem na velikost relevantního trhu a okruh potenciálních dodavatelů, pak představuje až problematiku navazující na samotné pochybení stěžovatelky. Pokud však popsaným směrem stěžovatelka vedla svou argumentaci, tížilo ji v této souvislosti důkazní břemeno. Žalovaný doplnil, že je přípustné některé námitky stěžovatelky vypořádat i implicitně.

[18] Žalovaný dále ve vztahu ke kontrolnímu zjištění č. 3 uvedl, že prvního pochybení se stěžovatelka dopustila uzavřením smlouvy s vybraným dodavatelem v rozporu se zadávací dokumentací. Na uvedeném nemohlo ničeho změnit ani následné uzavření dodatku o smluvní pokutě. Postup stěžovatelky směřující k odstranění tohoto nedostatku nelze přehlédnout, přičemž nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že vybraný dodavatel předmětný dodatek nemusel akceptovat. V důsledku absence smluvní pokuty tak mohli nabídku podat i jiní potenciální dodavatelé. Výběr dodavatele veřejné zakázky byl nadto nepředvídatelný, pokud stěžovatelka neuzavřela smlouvu podle předložené nabídky. Provedená změna sjednaná prostřednictvím předmětného dodatku tak vedla k porušení zásad transparentnosti, zákazu diskriminace a rovného přístupu, čímž stěžovatelka opětovně porušila hlavu I čl. II odst. 2 písm. d) rozhodnutí o poskytnutí dotace a dopustila se porušení rozpočtové kázně.

[19] Stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně pak bylo řádně odůvodněno v odst. 60 až 73 žalobou napadeného rozhodnutí, které ostatně přejal rovněž krajský soud. Žalovaný zohlednil všechny relevantní skutečnosti, přičemž stěžovatelka brojila pouze proti zvýšení odvodu za pochybení popsané v kontrolním zjištění č. 2. Pokud krajský soud

pokračování

argumenty žalovaného přejal, aniž by opakoval již jednou vyřčené, nelze takovému postupu ničeho vytknout.

[20] Závěry stěžovatelky ohledně rozšíření kontrolních zjištění podle žalovaného nemají oporu v žádném zákonném ustanovení. V § 88 odst. 3 daňového řádu je totiž toliko stanoveno, že pokud na základě vyjádření daňového subjektu nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednávání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho doplnění. Uvedené ustanovení však nezapovídá správci daně kontrolní zjištění dále doplňovat. Je však v takovém případě jeho povinností s doplněným zjištěním opětovně seznámit kontrolovaného a předložit jej k vyjádření, což ostatně v posuzovaném případě žalovaný učinil. Žalovaný závěrem odmítl, že by kontrolní zjištění bylo doplněno až do konečné zprávy o daňové kontrole, a odkázal na odst. 37 napadeného rozsudku.

[21] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[22] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla, že žalovaným odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu není na posuzovanou věc přílehlavý. Zdůraznila, že žalovaný o ukončení zastoupení dopředu věděl, čímž se však krajský soud v odůvodnění rozsudku nezabýval. Pokud jde o námitky ohledně relevantního trhu, tyto žalovaný nelypořádal ani implicitně. Žalovaný dále stěžovatelce vytýkal uzavření smlouvy v rozporu se zadávací dokumentací, následně však její snahu o napravení tohoto pochybení označil za další pochybení, kterým se dopustila porušení zásad zadávacího řízení. Jediné jednání stěžovatelky tak vnímá jako nápravu závadného stavu a zároveň jako ještě závažnější pochybení. Rozhodnutí žalovaného i napadený rozsudek jsou tak vnitřně rozporné. V takovém případě nelze ani vyměřený odvod za porušení rozpočtové kázně považovat za přiměřený. Výklad § 88 odst. 3 daňového řádu provedený žalovaným vytváří zcela zásadní nerovnost mezi správcem daně a daňovým subjektem, přičemž citované ustanovení je nutné vykládat restriktivně. Ani dodatečné seznámení a vyjádření kontrolovaného k doplňujícím kontrolním zjištěním nemohou zhojit popsany nesprávný postup správce daně.

[23] V duplice žalovaný konstatoval, že v posuzovaném případě bylo s ohledem na dikci § 41 odst. 1 daňového řádu zcela zřejmé, proč krajský soud dospěl k závěru o správnosti postupu žalovaného při doručování žalobou napadeného rozhodnutí. Svě závěry nadto přesvědčivě a dostatečně odůvodnil. Žalovaný zdůraznil, že implicitní vypořádání námitek z povahy věci vyžaduje, aby nebyla vypořádána výslovně. K namítané vnitřní rozpornosti napadených rozhodnutí žalovaný uvedl, že uzavřením předmětného dodatku o smluvní pokutě stěžovatelka fakticky odstranila nedostatek spočívající v uzavření smlouvy v rozporu se zadávací dokumentací. Svůj dřívější nesprávný postup tak sanovala dalším nesprávným postupem, byť pravděpodobně byla vedena dobrým úmyslem. V rámci kontrolních zjištění č. 2 a 3 jsou stěžovatelce vytýkána různá pochybení. Žalovaný zdůraznil, že dodatečné uzavření dodatku o smluvní pokutě bylo stěžovatelce přičteno jako polehčující okolnost. V posuzovaném případě totiž bylo stěžovatelce vytýkáno především uzavření smlouvy s vybraným dodavatelem v rozporu se zadávací dokumentací. Výše odvodu tak byla odůvodněna dostatečně. Pokud stěžovatelka dovodila, že § 88 odst. 3 daňového řádu má být vykládán restriktivně, nevysvětlila důvody takového tvrzení.

Postupem správce daně, kterým doplnil kontrolní zjištění a stěžovatelku s tímto doplněním seznámil, pak nedošlo k porušení jejich práv.

[24] V triplice stěžovatelka uvedla, že posouzení zákonnosti doručení žalobou napadeného rozhodnutí je otázkou právní, kterou měl krajský soud řádně vyhodnotit na základě skutečností akcentovaných Ústavním soudem. Svou námitku ohledně restriktivního výkladu § 88 odst. 3 daňového řádu přitom řádně odůvodnila v doplnění kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[25] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[26] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písm. b) téhož ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*. Konečně podle písmena d) stejného ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

[27] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nesprávného doručení žalobou napadeného rozhodnutí stěžovatelce. Ta namítla, že žalovaný rozhodnutí doručoval do datové schránky její zástupkyně společnosti Kodap, ačkoli věděl, že zastupování během několika dní skončí. Nezvážil ani skutečnost, že v důsledku nadcházejících vánočních svátků pravděpodobně dojde k doručení rozhodnutí žalovaného až po ukončení zastoupení. Podle stěžovatelky jí tak nebylo rozhodnutí žalovaného řádně doručeno a nemělo vůči ní žádných právních účinků, přičemž krajský soud uvedené skutečnosti dostatečně nevypořádal.

[28] Ze správního spisu je zřejmé, že žalovaný žalobou napadené rozhodnutí vypravil dne 23. 12. 2019 do datové schránky společnosti Kodap. Doručeno bylo fikcí dne 2. 1. 2020, přičemž zastoupení stěžovatelky společností Kodap skončilo ke dni 31. 12. 2019.

[29] Podle § 41 odst. 1 daňového řádu platí, že v případě, kdy má daňový subjekt zástupce, doručuje se pouze tomuto zástupci. Podstatné v posuzovaném případě tedy bylo, že žalovaný své rozhodnutí odeslal datovou schránkou ještě za trvání zastupování stěžovatelky společností Kodap. V této souvislosti Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že žalovaný nebyl povinen jakkoli předvídat či spekulovat, kdy pravděpodobně dojde k doručení odeslaného rozhodnutí, resp. kdy se společnost

pokračování

Kodap přihlásí do své datové schránky, a jestli tak učiní ještě před koncem roku 2019. V opačném případě, tj. pokud by žalovaný usoudil, že k doručení rozhodnutí pravděpodobně dojde až po vánočních svátcích, a proto by svoje rozhodnutí doručoval přímo stěžovatelce již dne 23. 12. 2019, by se dopustil porušení výše citovaného ustanovení daňového řádu. Uvedené platí tím spíš, pokud by se sama stěžovatelka do své datové schránky přihlásila ještě před koncem roku 2019.

[30] K tomu lze současně odkázat na materiální pojetí institutu doručování a zdůraznit jeho smysl, jímž je seznámit účastníka řízení s doručovanou písemností. Případné pochybení žalovaného při doručování pak nemusí mít vždy zásadní vliv na zákonnost rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2013, čj. 4 As 6/2013-28, či ze dne 22. 7. 2022, č. j. 10 Afs 445/2021-36). V posuzovaném případě přitom stěžovatelkou tvrzené nesprávné doručování nemělo žádný vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného ani na včasné podání žaloby, z čehož je dále zřejmé, že se s ním řádně seznámila.

[31] Stěžovatelka dále namítla, že již správci daně předložila prohlášení potenciálních dodavatelů, podle nichž nebyl termín dodání zboží podstatným kritériem pro podání nabídky v předmětných zadávacích řízeních. Doplnila, že u některých druhů zboží není termín dodání podstatným kritériem, a proto měly daňové orgány i krajský soud vycházet z individuálních okolností případu.

[32] Podle bodu 3) Pravidel, výběr dodavatele musí být transparentní, nediskriminační a musí dodržovat rovný přístup ve smyslu § 6 zákona o veřejných zakázkách. Bod 32) Pravidel pak definuje v souladu s § 82 odst. 7 zákona o veřejných zakázkách zakázané podstatné změny práv a povinností vyplývajících ze smlouvy, kterou zadavatel uzavřel s vybraným uchazečem včetně jejich jednotlivých forem. Podle písm. b) citovaného ustanovení se za podstatnou považuje taková změna, která by za použití v původním výběrovém řízení umožnila účast jiných dodavatelů. Podle písm. c) téhož ustanovení se za podstatnou změnu považuje změna, která by za použití v původním výběrovém řízení mohla ovlivnit výběr nejhodnější nabídky.

[33] Nejvyšší správní soud se již opakovaně vyjádřil k účelu a povaze zákona o veřejných zakázkách. Například v rozsudku ze dne 9. 7. 2009, č. j. 9 Afs 87/2008-81, č. 2203/2011 Sb. NSS, dovodil, že účelem zadávacího řízení je zabezpečit transparentní a regulérní hospodářskou soutěž o předmět veřejné zakázky, tedy volnou a efektivní soutěž dodavatelů o zakázky, a tím také dosáhnout hospodárného nakládání s prostředky z veřejných rozpočtů, neboť zadavatelé většinou nehopodaří s vlastními finančními zdroji, a nemají tedy v obecné rovině žádnou motivaci k tomu, aby postupovali nanejvýš hospodárně. Při zadávání veřejných zakázek je tedy nutno zajistit, aby veřejné rozpočty byly spotřebovávány řádně a efektivně, na základě seriózního hodnocení nabídek a bez jakéhokoliv druhu zvýhodňování nebo protihodnoty finanční nebo politické. Konkurence nutí uchazeče o veřejnou zakázku, aby si počínali jako v každém jiném obchodně právním vztahu, tj. nabídli kvalitní výkon za odpovídající cenu. Veškeré úkony zadavatele by proto měly být činěny takovým způsobem, aby zadávání veřejných zakázek bylo transparentní a byly při něm dodržovány zásady rovného zacházení a nediskriminace zájemců a uchazečů o veřejné zakázky.

[34] Klíčovým pro posouzení míry konkrétnosti způsobu hodnocení uvedeného v zadávací dokumentaci je právě princip transparentnosti zadávání veřejných zakázek. Podle § 6 zákona o veřejných zakázkách, *zadavatel je povinen při postupu podle tohoto zákona dodržovat zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace.*

[35] Smyslem zásady transparentnosti je dosažení toho, aby průběh veřejné zakázky byl zcela zřetelný a do jisté míry předvídatelný. Pouze za splnění této premisy je možné přistoupit k veřejné kontrole veřejných zakázek. Nezbytnost transparentního řízení vyplývá také z prevence před potenciálním korupčním jednáním a před dohodami, jež by mohly narušovat volnou soutěž mezi dodavateli. Princip transparentnosti se tak promítá do celého průběhu řízení o veřejné zakázce.

[36] Ve vztahu k zadávací dokumentaci a způsobu hodnocení nabídek je ve světle výše uvedeného nutné dovodit, že musí obsahovat zcela přesné a konkrétní informace o tom, jakým způsobem bude zadavatel veřejné zakázky jednotlivé nabídky hodnotit. Jiným postupem by nutně došlo k porušení zákona o veřejných zakázkách z důvodu netransparentního řízení. Je zároveň třeba zdůraznit, že zadávání veřejných zakázek představuje formalizovaný a do značné míry rigidní proces, a to právě s ohledem na potřebu efektivní kontroly vynakládání veřejných prostředků. Zadavatel se tak může pochybení dopustit nikoliv výhradně ve zlém úmyslu či svévolným zvýhodněním konkrétního dodavatele. Porušení povinnosti zadavatele podstatně změnit smlouvu na veřejnou zakázku může být taktéž důsledkem určité neobratnosti či objektivně nevhodného nastavení zadávacích podmínek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2019, č. j. 9 As 153/2019-73).

[37] Nejvyšší správní soud dále dospěl k závěru, že *„k porušení zásady transparentnosti zadávacího řízení může dojít tehdy, pokud by v zadavatelově postupu byly shledány takové prvky, jež by zadávací řízení činily nekontrolovatelným, hůře kontrolovatelným, nečitelným nebo nepřehledným, případně jež by vzbuzovaly pochybnosti o pravých důvodech jednotlivých kroků zadavatele.[...] Za účelem zaručit dodržení zásad rovného zacházení a transparentnosti je důležité, aby veškeré skutečnosti, k nimž přiblíží zadavatel při určení ekonomicky nejvýhodnější nabídky a jejich relativní význam, byly potenciálním uchazečům známy v okamžiku přípravy jejich nabídek“* (srov. rozsudek ze dne 12. 5. 2008, č. j. 5 Afs 131/2007-131). Obdobně v rozsudku ze dne 25. 3. 2009, č. j. 2 Afs 86/2008-222, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„zadávací dokumentace musí být jednoznačná, jelikož musí být zcela patrná, v jakých otázkách a jak konkrétně spolu budou jednotlivé nabídky ‚soutěžit‘. Rovněž jednotlivá dílčí kritéria a jejich hodnocení musí být natolik konkrétní, přesné a jednoznačné, aby se každému z uchazečů dostalo informací téhož materiálního obsahu a aby bylo následně zřetelně přezkoumatelné, zda zadavatel hodnotil nabídky tak, jak předeslal v zadávacích podmínkách.“*

[38] Jak uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 27. 2. 2019, č. j. 6 As 255/2018-40, v § 82 odst. 7 zákona o veřejných zakázkách je promítnuta obecná zásada, že zadavatel má povinnost uzavřít smlouvu na veřejnou zakázku v souladu se zadávacími podmínkami a tyto podmínky není ani následně oprávněn podstatným způsobem měnit. Toto ustanovení bylo do zákona vloženo novelou provedenou zákonem č. 55/2012 Sb. a reprodukuje výklad pojmu „podstatná změna smlouvy“ provedený Soudním dvorem Evropské unie v rozhodnutí ve věci *pressetext*. *„Změnu veřejné zakázky během doby trvání lze považovat za podstatnou, pokud by zavedla podmínky, které by umožnily, pokud by se*

pokračování

vyskytovaly v původním postupu při zadávání veřejné zakázky, připuštění jiných uchazečů než těch, kteří byli původně připuštěni, nebo pokud by umožnily přijmout jinou nabídku než tu, která byla původně přijata. Změna původní veřejné zakázky může být rovněž považována za podstatnou, pokud značnou měrou zakázku rozšiřuje o služby, které původně nebyly předpokládány... Změna může být rovněž považována za podstatnou, jestliže mění způsobem, který nebyl v podmínkách původní zakázky předpokládán, hospodářskou rovnováhu smlouvy ve prospěch poskytovatele, jemuž byla zakázka zadána“ (body 35 - 37 citovaného rozhodnutí).

[39] Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 19. 2. 2021, č. j. 3 As 51/2019-25, uvedl, že „*termín dodání, včetně smluvních sankcí za jeho nedodržení, představuje jeden ze zásadních parametrů veřejné zakázky, na jehož základě dodavatelé zvažují svou účast v zadávacím řízení a podobu svých nabídek. Jakákoliv významnější změna těchto parametrů veřejné zakázky by měla být s ohledem na smysl a účel ustanovení § 82 odst. 7 zákona o veřejných zakázkách v zásadě vyloučena. Termín dodání a smluvní pokuta spojená s jeho nedodržením, včetně její výše, může podstatně ovlivnit, jakým způsobem budou potenciální uchazeči o veřejnou zakázku vážit možný zisk, náklady a rizika, jež jsou spojena s účastí v zadávacím řízení a případnou následnou realizací zakázky“ (srov. dále rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2020, č. j. 5 As 225/2018-34, ze dne 31. 1. 2019, č. j. 10 As 39/2018-37, či ze dne 8. 8. 2019, č. j. 9 As 153/2019-73).*

[40] Kritériem podle výše citovaného § 82 odst. 7 písm. b) a c) zákona o veřejných zakázkách je tedy toliko způsobilost změny smlouvy alespoň potenciálně ovlivnit účast jiných dodavatelů v zadávacím řízení, případně způsobilost podstatně ovlivnit výběr nejvhodnější nabídky (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2019, č. j. 9 As 153/2019-73, a ze dne 25. 7. 2013, č. j. 9 Afs 78/2012-28).

[41] Nejvyšší správní soud proto uvádí, že ačkoli stěžovatelka předložila zmíněná prohlášení potenciálních dodavatelů, je nutno v posuzovaném případě změnu termínu dodání považovat za podstatnou změnu veřejné zakázky. Vzhledem k uvedenému pak je zásadní, zdali byla případná změna způsobilá ovlivnit účast jiných potenciálních dodavatelů na zadávacím řízení nebo výběr nejvhodnější nabídky. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že v případě změny spočívající v prodloužení termínu plnění nelze vyloučit, že by za upravených podmínek mohli podat nabídku také ti uchazeči, kteří tak za původních podmínek neučinili, a stěžovatelka by tak mohla obdržet cenově výhodnější nabídku.

[42] Na uvedeném nemohla ničeho změnit ani předložená vyjádření potenciálních dodavatelů, že termín dodání v konkrétních případech zadávacích řízení nebyl rozhodným důvodem pro nepodání nabídky. Rozhodná totiž byla právě potencialita zásahu do výběru nejvhodnějšího uchazeče v důsledku popsané změny termínu dodání zboží. Tvrzení stěžovatelky, že tomu tak v posuzovaném případě v konečném důsledku nebylo, pak sice lze považovat za pozitivní výsledek zadávacího řízení, na uvedeném to však ničeho nemění. Jak již Nejvyšší správní soud podrobně vysvětlil, podstatné změny v zadávacím řízení jsou z výše předestřených důvodů zásadně vyloučeny.

[43] Vzhledem k uvedenému proto neobstojí ani námitka stěžovatelky, že na relevantním trhu neexistovali žádní další potenciální dodavatelé, které by popsanou změnou dodacího termínu ovlivnila, což měl krajský soud zohlednit. Jak totiž Nejvyšší správní soud uvedl,

podstatná byla v posuzovaném případě potencialita zásahu do účasti potenciálních dodavatelů na zadávacím řízení a výběru nejvhodnější nabídky, nikoli skutečnost, že v konečném důsledku žádný z potenciálních dodavatelů změnou termínu dodání ovlivněn nebyl. K obdobným závěrům přitom dospěli již žalovaný i krajský soud. Z uvedeného tak přesvědčivě vyplývá, že v odůvodnění jejich rozhodnutí implicitně vypořádali rovněž námitku stěžovatelky ohledně existence dalších potenciálních dodavatelů na relevantním trhu. Pokud krajský soud v odst. 25 a 26 odůvodnění napadeného rozsudku v této souvislosti doplnil ke konkrétní žalobní námitce stěžovatelky právní závěry žalovaného a vysvětlil, z jakých důvodů nelze žalobou napadené rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelné, nelze mu ničeho vytknout.

[44] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatelky, že uzavřením dodatku o smluvní pokutě neporušila žádné povinnosti, nýbrž uvedla do souladu uzavřenou smlouvu s vybraným uchazečem a zadávací dokumentaci, a nevznikly tak ani žádné nové obchodní podmínky. Akceptace dodatku pak nespočívala na pouhé dobré vůli vybraného uchazeče, jelikož smluvní pokuta byla obsažena již v zadávací dokumentaci a nabídce uchazeče, jimiž byl vázán. V posuzovaném případě tak žalovaný a krajský soud stěžovatelce vyčetli, že předmětný dodatek uzavřela, a sankcionovali ji za něj, následně jej však posoudili jako polehčující okolnost, což je vnitřně rozporné.

[45] Jak již Nejvyšší správní soud citoval výše, účelem zadávacího řízení je zabezpečit transparentní a regulérní hospodářskou soutěž o předmět veřejné zakázky. Klíčovým pro posouzení míry konkrétnosti způsobu hodnocení uvedeného v zadávací dokumentaci je pak právě princip transparentnosti zadávání veřejných zakázek. Nejvyšší správní soud současně v již citovaném rozsudku ve věci sp. zn. 3 As 51/2019 konstatoval, že smluvní sankce za nedodržení termínu dodání představuje jeden ze zásadních parametrů veřejné zakázky, na jehož základě dodavatelé zvažují svou účast v zadávacím řízení a podobu svých nabídek. Jakákoliv významnější změna tohoto parametru veřejné zakázky by měla být s ohledem na smysl a účel ustanovení § 82 odst. 7 zákona o veřejných zakázkách v zásadě vyloučena. Termín dodání a smluvní pokuta spojená s jeho nedodržením, včetně její výše, může podstatně ovlivnit, jakým způsobem budou potenciální uchazeči o veřejnou zakázku vážit možný zisk, náklady a rizika, jež jsou spojena s účastí v zadávacím řízení a případnou následnou realizací zakázky. Podstatné přitom je, že je povinností stěžovatelky stanovit smluvní pokutu již na počátku zadávacího řízení dostatečně určitě a srozumitelně. Uchazeči nemohli důvodně očekávat, že by případně mohlo dojít k její moderaci. Některé uchazeče tak mohla výše smluvní pokuty při nedodržení termínu odevzdání díla od podání nabídek zcela odradit, případně mohli potenciální náklady na smluvní pokutu promítnout do svých nabídkových cen.

[46] V této souvislosti současně Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že žalovaný vytýkal stěžovatelce zejména skutečnost, že uzavřela s vybraným uchazečem smlouvu, jejíž součástí nebyla smluvní pokuta stanovená v zadávací dokumentaci. Popsané pochybení se následně snažila zhojit uzavřením předmětného dodatku. Ačkoli tak stěžovatelka svou kasační argumentaci zaměřovala zejména na tvrzenou vnitřní rozpornost závěrů o podstatě uzavřeného dodatku, je z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí i rozsudku krajského soudu zřejmé, že výchozím bodem pro příslušné kontrolní zjištění č. 3 bylo právě uzavření smlouvy bez smluvní pokuty. Své pochybení a porušení rozpočtové kázně

pokračování

následně stěžovatelka završila právě uzavřením předmětného dodatku, přičemž Nejvyšší správní soud nepopírá, že byla vedena dobrým úmyslem.

[47] Jak proto Nejvyšší správní soud citoval výše, základní zásadou zadávacího řízení je jeho transparentnost. Podstatnou součástí obchodních podmínek veřejné zakázky je přitom rovněž případné sankční ujednání, jež se může zásadním způsobem promítnout do účasti potenciálních dodavatelů ve výběrovém řízení nebo do konečné nabídkové ceny. V posuzovaném případě tak stěžovatelka sice smluvní pokutu zahrnuje do zadávací dokumentace, následně však uzavřela smlouvu s vybraným uchazečem, která zadávací dokumentaci neodpovídala. Ačkoli tak lze souhlasit se stěžovatelkou, že vybraný uchazeč byl kromě uzavřené smlouvy vázán i zadávací dokumentací, bylo pouze na jeho vůli, zdali předmětný dodatek akceptuje. Vzájemnou osobní konkretizaci obchodních podmínek formulovaných v zadávací dokumentaci totiž představuje právě smlouva uzavřená s vybraným uchazečem, která však žádné sankční ujednání neobsahovala. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem konstatuje, že pokud by rovněž v zadávací dokumentaci absentovalo zmíněné sankční ujednání, nelze vyloučit, že by podání nabídky zvážili i jiní potenciální dodavatelé.

[48] V posuzovaném případě nelze pominout ani to, že žalovaný zvážil rovněž faktický důvod uzavření předmětného dodatku a posoudil jej jako polehčující okolnost. Nic to však nemění na skutečnosti, že postupem, jakým stěžovatelka s vybraným uchazečem sjednala smluvní pokutu, porušila svou povinnost stanovit smluvní pokutu již na počátku zadávacího řízení dostatečně určitě a srozumitelně a promítnout toto sankční ujednání v navazující fázi zadávacího řízení rovněž do smlouvy s vybraným uchazečem. Jinými slovy, ačkoli byla smluvní pokuta na začátku zadávacího řízení stanovena v zadávací dokumentaci, v uzavřené smlouvě s vybraným uchazečem již absentovala a teprve následně ji stěžovatelka prostřednictvím uzavřeného dodatku učinila součástí této smlouvy.

[49] K obdobným závěrům dospěli rovněž žalovaný a krajský soud. V odst. 39 odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud konkrétně uvedl, že podmínky dotace nepočítaly s možností dodatečné nápravy situace, kdy stěžovatelka uzavřela smlouvu v rozporu se zadávací dokumentací. V případě, že by zadávací dokumentace byla formulována tak, jako smlouva uzavřená s vybraným uchazečem, tj. bez sankčního ujednání, nebylo možné vyloučit, že by se výběrového řízení za takových podmínek účastnili i jiní uchazeči. Pokud se stěžovatelka popsané pochybení pokusila napravit uzavřením dodatku ke smlouvě, nelze žalovanému vytýkat, že jej zahrnul do příslušných kontrolních zjištění a jejich celkové právní kvalifikace. Uvedené platí tím spíš, pokud bylo posouzeno jako pro stěžovatelku polehčující okolnost.

[50] Nelze přisvědčit ani námitce stěžovatelky, že krajský soud nevysvětlil, v čem spočívala deformace hospodářské soutěže. Otázkou uzavření smlouvy s vybraným uchazečem bez sankčního ujednání se totiž zabýval v odst. 38 až 41 odůvodnění napadeného rozsudku, přičemž řádně vysvětlil, z jakých důvodů představovalo porušení rozpočtové kázně. Zároveň přesvědčivě vysvětlil, jak popsaný postup stěžovatelky mohl ovlivnit výběr nejvhodnější nabídky či účast dalších potenciálních dodavatelů v předmětném zadávacím řízení.

[51] Stěžovatelka dále namítla, že postup daňových orgánů při výpočtu odvodu za porušení rozpočtové kázně nebyl v souladu se zásadou proporcionality a nerefletoval závažnost zjištěných pochybení. Doplnila, že nepožadovala mechanické stanovení odvodu ve výši 5 %, avšak odvod v této výši by byl k posuzované věci přiměřený. Krajský soud následně pouze aproboval nesprávné závěry žalovaného, a napadený rozsudek je tak nepřezkoumatelný.

[52] Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že se krajský soud odvodem vyměřeným v souvislosti s kontrolním zjištěním č. 2 zabýval v odst. 29 až 33. Krajský soud nejprve citoval dotčenou právní úpravu a dále odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. V odst. 32 se následně ztotožnil se závěry žalovaného uvedenými v žalobou napadeném rozhodnutí, na něž odkázal. Pokud stěžovatelka namítla, že nepožadovala mechanické stanovení odvodu ve výši 5 %, Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajskému soudu nelze v této souvislosti ničeho vytknout. Pokud totiž stěžovatelka měla za to, že odvod vypočtený žalovaným nebyl přiměřený, měla své závěry konkrétně ve vztahu k jednotlivým zadávacím řízením řádně odůvodnit. Z příslušné části žaloby totiž skutečně plyne, že stěžovatelka u všech zadávacích řízení do jisté míry mechanicky označila odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 5 %, aniž by reflektovala jakékoli doplňující skutkové okolnosti, nebo vysvětlila, z jakých důvodů postačí odvod v minimální výši. Žalovaný naopak v odůvodnění svého rozhodnutí v odst. 60 až 73 zohlednil všechny polehčující i přitěžující okolnosti a své závěry podrobně odůvodnil. Krajskému soudu nelze vytknout, pokud v rámci hospodárnosti řízení tyto závěry nezopakoval či je dále nerozvíjel, pokud se s nimi plně ztotožnil. Stěžovatelka následně ani v kasační stížnosti přesvědčivě nevysvětlila, z jakého důvodu považuje odvod ve výši 5 % u všech zadávacích řízení za přiměřený. V této souvislosti totiž jen namítla, že odvod za porušení rozpočtové kázně musí být proporcionální a musí reflektovat závažnost zjištěných pochybností. Konkrétní skutečnosti včetně odchylek mezi jednotlivými zadávacími řízeními, které správně akcentoval naopak žalovaný, však již neuvedla. Nejvyšší správní soud tak ani této námitce stěžovatelky nepřisvědčil.

[53] Podle stěžovatelky konečně správce daně rozšířil kontrolní zjištění vlastní aktivitou a zahrnul jej až do konečné zprávy o daňové kontrole, správně však měl v daňové kontrole postupovat pouze na základě předchozích vyjádření stěžovatelky. Kontrolovaný má totiž právo na to, aby nebyla daňová kontrola prodlužována. Podle stěžovatelky tak správce daně rozšiřoval kontrolní zjištění, aniž by byly splněny podmínky definované v § 85a odst. 1 daňového řádu pro opakovanou daňovou kontrolu.

[54] Podle § 88 odst. 2 daňového řádu, *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Podle odstavce třetího téhož ustanovení, na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*

[55] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3 daňového řádu) spolu

pokračování

vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. První ze jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření. Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Jak správně konstatoval krajský soud, jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, tj. umožnit vydání zprávy o daňové kontrole jakožto stěžejního podkladu rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45). Samotná koncentrace se projevuje v tom, že daňovému subjektu je znemožněno navrhnout nová doplnění za situace, kdy jeho předchozí doplnění nevedla ke změně výsledku kontrolního zjištění. Na druhou stranu uvedené také znamená, že dosáhne-li daňový subjekt změny kontrolního zjištění, bude nutné celý proces uvedený v § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu opakovat (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017-28).

[56] Uvedená koncentrace ovšem neznamená, že by správce daně po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nemohl činit zjištění další. Koncentrace se vztahuje toliko na možnost daňového subjektu předkládat nová doplnění a tím oddalovat ukončení daňové kontroly. Správce daně má i přesto, že daňový subjekt již nemůže s ohledem na § 88 odst. 3 daňového řádu předkládat další doplnění, povinnost dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu. Ostatně samotné znění § 88 odst. 2 daňového řádu hovoří o „dosud“ zjištěných důkazech, čímž podporuje závěr, že správce daně má možnost v provádění dokazování před vydáním zprávy o daňové kontrole pokračovat (pochopitelně v takovém případě se musí proces podle § 88 odst. 3 daňového řádu opakovat). Není přitom žádný objektivní důvod nutit správce daně nejprve daňovou kontrolu formálně ukončit a poté zahájit opakovanou daňovou kontrolu, chce-li po seznámení s výsledky kontrolního zjištění v daňové kontrole pokračovat.

[57] Uvedené závěry krajského soudu lze přitom plně využít i v nyní posuzované věci. Jak uvedl již v odst. 37 odůvodnění napadeného rozsudku, správce daně seznámil stěžovatelku s původním kontrolním zjištěním protokolem ze dne 12. 10. 2017. Po doplnění kontrolního zjištění č. 3 stěžovatelku opětovně seznámil s jeho výsledky, a to protokolem ze dne 9. 4. 2018, k němuž se stěžovatelka vyjádřila podáním ze dne 17. 5. 2019. Z ničeho tak nevyplývá, že by správce daně některá kontrolní zjištění zahrnul až do konečné zprávy o daňové kontrole, případně konkrétně o která zjištění se mělo jednat. Stěžovatelka současně neuvádí, z jakých důvodů má za to, že správce daně je při daňové kontrole oprávněn dále postupovat pouze na základě vyjádření a návrhů kontrolovaného daňového subjektu. V důsledku uvedeného by totiž popřela samotný smysl a účel daňové kontroly, a to správné zjištění všech okolností podstatných pro správné zjištění a stanovení daně. Zároveň by byl správce daně nucen opětovně ukončovat a následně zahajovat opakovanou daňovou kontrolu. Stěžovatelka dále neuvedla, z jakých zákonných ustanovení vyplývá její výklad citovaných ustanovení. Z žádného ustanovení daňového řádu pak nevyplývá ani tvrzení stěžovatelky, že je po seznámení daňového subjektu s dosavadními výsledky

kontrolního zjištění správce daně oprávněn v daňové kontrole postupovat pouze na základě jeho vyjádření, případně že by další zjištění mohl vlastní aktivitou činit jen za splnění podmínek pro konání opakované daňové kontroly stanovených v § 85a daňového řádu. Nejvyšší správní soud proto ani uvedeným námitkám stěžovatelky nepřisvědčil.

[58] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud posoudil výše specifikované sporné právní otázky správně, při posuzování věci vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu věci a své závěry řádně odůvodnil. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. tak nebyly naplněny.

IV. Závěr a náklady řízení

[59] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. dubna 2023

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu