



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **Kompostárna Mýto s.r.o.**, IČO: 29108179,
se sídlem Sazovická 454/13, 155 21 Praha 5,
zastoupena daňovou poradkyní Grant Thornton Tax & Accounting
s.r.o.,
se sídlem Pujmanové 1753/10a, 140 00 Praha,

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2022, č. j. 36889/22/5000-10612-710970,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Předmět řízení

1. V rámci Operačního programu Životní prostředí byly žalobkyni poskytnuty finanční prostředky na realizaci projektu s názvem „CZ.1.02/4.1.00/15.27983 Kompostárna Mýto s. r. o. – dovybavení kompostárny a svoz bioodpadů“ reg. č. CZ.1.02/4.1.00/15.27983. Prostředky byly žalobkyni poskytnuty jednak Ministerstvem životního prostředí, a to na

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

základě Rozhodnutí o poskytnutí dotace č. j. 115D242004060/2 ze dne 8. 9. 2015 ve znění Rozhodnutí o poskytnutí dotace (změna) č. j. 115D242004060/5 ze dne 4. 10. 2016 (souhrnně dále též jen: „*Rozhodnutí*“), jehož nedílnou součástí je mj. Příloha č. 1 „Podmínky poskytnutí dotace“ (dále též jen: „*Podmínky*“), a dále Státním fondem životního prostředí na základě Smlouvy č. 15232924 o poskytnutí podpory ze SFŽP ze dne 31. 8. 2015 uzavřené dne 15. 9. 2015 (dále též jen: „*Smlouva*“). Celková částka dotace dle Rozhodnutí byla stanovena ve výši 89,53 % celkových způsobilých výdajů projektu, tj. ve výši 5 558 400 Kč (tj. 85 % z Fondu soudržnosti EU a 4,53 % ze SFŽP), a vlastní zdroje žalobkyně coby příjemce dotace byly stanoveny na 10,47 % z celkových způsobilých výdajů projektu, tj. ve výši 650 200 Kč. Celkový souhrn finančních zdrojů projektu činil 6 208 600 Kč. Dotace byla připsána na bankovní účet žalobkyně ve dvou splátkách: první byla realizována dne 30. 11. 2015 ve výši 5 135 697,52 Kč, druhá pak dne 1. 12. 2015 ve výši 273 547,17 Kč.

2. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále též jen: „*správní orgán I. stupně*“) zahájil na základě vlastní vyhledávací činnosti u žalobkyně dne 30. 1. 2019 daňovou kontrolu (dále též jen: „*DK1*“) zaměřenou na zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a případné stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně u peněžních prostředků poskytnutých na základě Rozhodnutí. Na základě výsledku kontrolního zjištění dospěl správní orgán I. stupně k závěru, že žalobkyně se dopustila porušení rozpočtové kázně tím, že pochybila při zadávání veřejných zakázek, které vyhlásila prostřednictvím administrátora pro zprostředkování veřejných zakázek, společnosti ZERS spol. s r. o., na dodávky s názvem „*Zakázka č. 1*“ na svozové vozidlo s kontejnerovou nástavbou a velkoobjemové kontejnery (dále též jen: „*VZ1*“) s předpokládanou hodnotou bez DPH ve výši 2 408 600 Kč, a s názvem „*Zakázka č. 2*“ na kolový nakladač se zadním ramenem, hydraulická ruka za traktor (dále též jen: „*VZ2*“; pro případnou referenci obou zakázek bude v textu rozsudku hovořeno jako o „*předmětných VZ*“) s předpokládanou hodnotou bez DPH ve výši 3 800 000 Kč. Po věcné stránce spočívalo shledané pochybení žalobkyně v tom, že předmětné VZ zadala samostatně podle § 38 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách (dále též jen: „*ZVZ*“) ve zjednodušeném podlimitním řízení, ačkoli je měla zadat jako jednu VZ postupem podle § 98 ZVZ. Tím, že tak žalobkyně neučinila, porušila § 13 ZVZ. Tím samým tak porušila oddíl B bod 3 písm. a) Podmínek a článek III odst. 6 bod C písm. a) Smlouvy. Došlo tedy k porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (dále též jen: „*rozpočtová pravidla*“). Za to správní orgán I. stupně uložil žalobkyni odvod do Národního fondu ve výši 1 283 924,38 Kč (tj. ve výši 25 % z částky dotace poskytnuté Ministerstvem životního prostředí) a dle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel pak odvod do Státního fondu životního prostředí ve výši 68 386,79 Kč (tj. ve výši 25 % z částky dotace poskytnuté SFŽP). Stalo se tak prostřednictvím platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 19. 7. 2021, č. j. 1418990/21/2300-31472-402922, jímž byl vyměřen odvod do SFŽP (dále též jen: „*PV1*“), resp. platebního výměru ze dne 19. 7. 2021, č. j. 14168967/21/2300-31472-402922, kterým byl vyměřen odvod do Národního fondu (dále též jen: „*PV2*“; pro případnou referenci obou platebních výměrů v textu rozsudku hovořeno jako o „*předmětných platebních výměrech*“).
3. Žalobkyně proti oběma platebním výměrům brojila odvoláním. V rámci odvolacího řízení dospěl žalovaný k závěru, že provedená daňová kontrola byla v rámci vymezení svého předmětu zaměřena toliko na Rozhodnutí, postihuje tedy jen ono a jeho prostřednictvím také jen podmínky poskytnutí dotace jím stanovené; nedopadá tedy na Smlouvu a jí

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

stanovené podmínky (a na jejím základě poskytnuté prostředky). Na základě tohoto zjištění a následného podnětu žalovaného zahájil správní orgán I. stupně dne 12. 4. 2022 u žalobkyně další daňovou kontrolu (dále též jen: „DK2“), jejímž předmětem byla kontrola podmínek čerpání podpory ve smyslu Smlouvy. Výsledkem kontroly pak byl závěr, že žalobkyně porušila podmínky Smlouvy obdobným způsobem, jako se tomu stalo v případě Rozhodnutí, čímž porušila rozpočtovou kázeň.

4. Žalovaný po dalším procesním postupu, jemuž bude věnována bližší pozornost v dalším textu rozsudku, vydal rozhodnutí ze dne 25. 10. 2022, č. j. 36889/22/5000-10612-710970 (dále též jen: „*napadené rozhodnutí*“). Jím jednak zamítl odvolání žalobkyně proti PV1 a tento potvrdil, jednak částečně změnil PV2, a to tak, že odvod nebyl vyměřen podle § 44a odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel, ale podle § 44a odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel. V ostatním zůstal i PV2 beze změny.
5. Žalobkyně činí v žalobě sporným, že se vůbec dopustila porušení rozpočtové kázně. I kdyby tomu tak však bylo, nemělo takové porušení podle jejího názoru žádný finanční dopad. Žalobkyně také zpochybňuje způsob, kterým správní orgány stanovily výši odvodu. Konečně správními orgány vytyká vady v jejich procesním postupu.

Obsah žaloby

6. Žalobkyně v žalobě nejprve stručně zrekapitulovala procesní průběh věci a jeho skutkové okolnosti. Uvedla, že s napadeným rozhodnutím nesouhlasí a považuje je za nesprávné a nezákonné, neboť podrobně vyargumentovala a doložila, že nedošlo k neoprávněnému rozdělení předmětných VZ. Zadání dvou podlimitních veřejných zakázek mělo racionální důvod a bylo provedeno s cílem co nejefektivnějšího využití evropských fondů a prostředků státního rozpočtu, bylo transparentní a nedošlo k omezení počtu uchazečů. I kdyby žalobkyně připustila pochybení, uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu je v rozporu s Rozhodnutím, neboť tvrzené porušení rozpočtové kázně nemohlo mít ani potenciální finanční dopad, a proto měly správní orgány postupovat podle přílohy č. 3 Rozhodnutí, části A., bodu 4, podle kterého je možné užít korekci 0 %. Žalobkyně dále namítla, že odvod do SFŽP byl uložen v rámci nesprávného a nezákonného postupu správní orgánů.
7. K provedení výběrového řízení zmocnila žalobkyně svého zástupce, společnost ZERS spol. s r. o. Předmětné VZ byly rozděleny na 2 podlimitní řízení, a to výběrové řízení č. 1 na VZ1 a výběrové řízení na VZ2. Bylo tak učiněno z důvodu naprosté rozdílnosti poptávané techniky, když z pohledu technologických parametrů byl v případě každého výběrového řízení osloven odlišný okruh dodavatelů.
8. Žalobkyně zdůraznila, že obdobnou techniku sloučila do jednoho výběrového řízení, když do VZ1 sloučila svozové vozidlo s kontejnerovou nástavbou a velkoobjemové kontejnery a v rámci VZ2 pak sloučila zakázku na dodání kolového nakladače se zadním ramenem a hydraulické ruky za traktor. Tato skutečnost svědčí o tom, že nedošlo k účelovému rozdělení předmětu veřejné zakázky.
9. Současně žalobkyně poukázala na to, že nemohl být osloven obdobný okruh dodavatelů ohledně obou výběrových řízení, takže může obstát argument nezbytnosti vyčlenění každého z předmětů veřejné zakázky do samostatného podlimitního řízení s ohledem na skutečnost, že se jedná o funkčně a technicky o zcela odlišná specializovaná zařízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

10. Žalobkyně se ohradila proti argumentaci žalovaného uvedené v bodě 25 napadeného rozhodnutí, že v průběhu daňové kontroly a poté v odvolacím řízení nepředložila žádný písemný důkaz prokazující všechny významné úkony související s výběrem dodavatelů včetně průzkumu trhu či předběžných konzultací. Přitom bylo plně na žalobkyni, jakými důkazními prostředky hodlá své tvrzení prokazovat. Žalobkyně tuto skutečnost hodlala prokázat výpověďmi Ing. P. H., prodejce společnosti Zeppelin CZ s.r.o. a Ing. V. H., prodejce, žalovaný ale shledal navrhované výsledky redundantní.
11. Žalovaný na jedné straně uvádí, že nebylo správním orgánem I. stupně rozporováno, že poptávané plnění předmětných VZ je natolik rozdílné z pohledu technologických parametrů, že neexistuje jeden dodavatel, na druhou stranu však tvrdí, že se v obou případech jednalo o technické vybavení kompostárny, a nemůže být tedy rozpor o tom, že se jedná o plnění svým charakterem srovnatelného druhu. Podle žalobkyně žalovaný provádí extenzivní výklad.
12. Žalobkyně nezpochybňuje, že zadání předmětných VZ proběhlo v témže čase, rovněž místo plnění bylo stejné a stroje byly pořízeny za účelem vybavení kompostárny. Z pohledu a typu funkčnosti se ale jednalo o samostatnou a rozdílnou techniku s odlišnou funkčností a účelem použití, mohou fungovat samostatně a na sobě zcela nezávisle. Nemůže být sporu o tom, že svozové vozidlo s velkoobjemovými kontejnery a kolový nakladač s hydraulickou rukou nejsou shodná ani obdobná zařízení. Nejednalo se tedy o plnění svým charakterem totožná či obdobná, ani o funkční celek, proto žalobkyně nepochybila, když rozdělila předmětné VZ do dvou podlimitních výběrových řízení. Tento postup výslovně potvrdil poskytovatel dotace svým stanoviskem. Pochybení z důvodu rozdělení předmětných VZ na dvě podlimitní výběrová řízení neshledal ani audit Ministerstva financí u společnosti Kompostárna BS, s.r.o., který se rovněž skutečností analogickou jako v případě žalobkyně prokazatelně zabýval, k čemuž žalobkyně poukázala na zprávu o auditu operace ze dne 12. 12. 2017, č. OPŽP/2017/O/021.
13. Je to právě poskytovatel dotace, který by měl být schopen relevantně posoudit, zda podmínky byly dodrženy. Žalobkyně se pozastavila nad postupem správního orgánu I. stupně, který na jedné straně vyzval poskytovatele k vyjádření, avšak jeho jednoznačné stanovisko, které prokazuje správnost postupu žalobkyně, následně odmítá s tím, že se stanoviskem poskytovatele nesouhlasí. Pokud správní orgán I. stupně považuje stanovisko poskytovatele dotace za nerelevantní, nerozumí žalobkyně, proč si o toto stanovisko žádal a opakovaně se pokoušel s poskytovatelem dotace komunikovat.
14. Žalobkyně nesouhlasí s postupem žalovaného, který jen proto, že není vázán závěry kontrol poskytovatele dotace či jiných státních institucí, fakticky tyto důkazní prostředky vyloučil z hodnocení. Měl je podrobit objektivnímu hodnocení zásadou volného hodnocení.
15. Žalovaný se dle žalobkyně nevypořádal s jejím argumentem, že i kdyby připustila, že k porušení rozpočtové kázně došlo, je třeba zohlednit, že toto nemohlo mít ani potenciální finanční dopad, a proto měl správní orgán I. stupně postupovat podle přílohy č. 3 Rozhodnutí, části A., bodu 4., podle kterého je možné užít korekci ve výši 0 %.
16. Správní orgán I. stupně zcela vadně aplikoval závazná pravidla stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně v oblasti zadávání veřejných zakázek v Příloze č. 3 Rozhodnutí (část A. Přílohy č. 3). Z ní totiž zcela jednoznačně vyplývá, že odvod za porušení rozpočtové kázně dle tabulky uvedené v části B Přílohy č. 3, lze ukládat pouze za

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

předpokladu naplnění podmínek Obecných ustanovení obsažených části A. Přílohy č. 3 Rozhodnutí. Ostatně z ustanovení bodu 1., části A., Přílohy č. 3 Rozhodnutí jasně plyne, že odvody za porušení rozpočtové kázně části B. Přílohy č. 3 Rozhodnutí lze uložit pouze za předpokladu, že není možné přesně vyčíslit finanční dopad identifikovaného porušení, o což se správní orgány v daňovém řízení ani nepokusily.

17. V případě porušení rozpočtové kázně spočívajícím v neoprávněném rozdělení předmětu zakázky má být uložen odvod ve výši vyčísleného finančního dopadu tohoto porušení. Pokud identifikované porušení ani potencionálně nemůže mít finanční dopad, tak žádný odvod nemá být uložen. Až poté, co je správním orgánem I. stupně prostředky dokazování v rámci daňového řízení prověřeno, že obě zmíněné hypotézy části A Přílohy č. 3 Rozhodnutí nelze naplnit, může být odvod za identifikované porušení rozpočtové kázně, které je podřaditelné pod některý typ porušení dle části B. Přílohy č. 3 Rozhodnutí, uložen právě ve výši stanovené v části B. Přílohy 3 Rozhodnutí. Takový postup správní orgán I. stupně nezvolil, ani se o něj nepokusil. Už z tohoto důvodu je rozhodnutí správního orgánu I. stupně nepřezkoumatelné i zjevně nezákonné.
18. Žalobkyně dále zdůraznila, že právě pravidla stanovená v části A. Přílohy č. 3 Rozhodnutí jsou souladná s principem proporcionality, který je i podle judikatury Nejvyššího správního soudu zásadní při ukládání odvodů za porušení rozpočtové kázně. Navíc tvorba pravidel pro ukládání odvodů za porušení rozpočtové kázně není jen nahodilým procesem. Poskytovatel při jejich tvorbě postupuje v přímé součinnosti s Evropskou komisí a dalšími orgány státní správy.
19. Dále žalobkyně namítla, že PV1 na odvod za porušení rozpočtové kázně do státního fondu logicky nemůže být vydán na základě daňové kontroly zahájené po jeho vydání. Pokud PV1 nemohl být výsledkem daňové kontroly zahájené dne 30. 1. 2019, není žalobkyni známo, na základě jakého řízení či postupu k vyměření daně došlo a žalovaný tuto skutečnost v napadeném rozhodnutí došlo a žalovaný tuto skutečnost v napadeném rozhodnutí nevysvětlil.
20. Žalobkyně nezpochybňuje možnost doplňovat dokazování odvolacím orgánem či odstraňování nedostatečnosti či nepřezkoumatelnosti závěrů správního orgánu I. stupně, nicméně o tyto situace se v daném případě nejednalo. V daném případě byl PV1 vydán prokazatelně mimo rozsah daňové kontroly DK1.
21. Správní orgán I. stupně v rámci DK2 vůbec dosavadní výsledek kontrolního zjištění nesepsal, jak mu ukládá § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též jen: „*daňový řád*“), tudíž jej ani nedoručil žalobkyni a neumožnil jí před ukončením dokazování využít její zákonem garantované právo vyjádřit se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění.
22. Primárním předpokladem pro řádné ukončení daňové kontroly je seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění a provedení dokazování, resp. umožnit daňovému subjektu se k výsledkům vyjádřit a navrhnout jejich doplnění, což se v daném případě v důsledku nezákonného postupu správního orgánu I. stupně nestalo. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016, uvedl, že smyslem takto formalizovaného postupu je mj. zajistit právo daňového subjektu na seznámení se s poznatky z daňové kontroly, umožnit mu případně navrhnout výsledek svědků či obstarání listinných důkazů a v neposlední řadě též k zajištění dostatku relevantních informací k účinné procesní obraně.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

23. Daňová kontrola je podle § 88a daňového řádu ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole. Žalobkyni však nebylo dosud doručeno oznámení o ukončení DK2. Žalovaný tuto námitku neshledal důvodnou a s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 2. 2022, č. j. 25 Af 124/2020-30, uvedl, že v rámci odvolacího řízení provedl činnost ve smyslu napravení vad řízení, s čímž následně žalobkyni v dle § 115 daňového řádu seznámil a vyzval ji k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem. Nedošlo tak ke zmatečnosti, jak tvrdila žalobkyně, neboť postup byl nejen v souladu s právní úpravou, ale i s relevantní judikaturou.
24. Žalobkyně namítá, že ustanovení § 115 daňového řádu žádným způsobem neupravuje postup při daňové kontrole a jejím ukončení. V daném případě je podstatné, že žalovaný nevysvětlil, v rámci jakého řízení/postupu byl PV1 vydán a rovněž pak nevysvětlil, proč nebylo v rámci daňové kontroly č. 2 postupováno v souladu se zákonem. Žalovaný pouze v textu výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 13. 7. 2022, č. j. 23432/22/5000-10612-710970, přiznal žalobkyni další právo, které však není uvedeno ve výroku uvedeného rozhodnutí, nadto žalobkyně nerozumí, na základě čeho právo vyjádřit se k „přiložené zprávě o daňové kontrole č. 2“ žalobkyni stanovil. Žalovaný zjevně zcela zaměňuje žalobkyni upřené právo na vyjádření se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, který nebyl ani sepsán, s právem vyjádřit se ke zprávě o kontrole. Takovýto institut však daňový řád neupravuje, neboť standardně, pokud je dodržen zákonný postup, je zpráva o kontrole podkladem a odůvodněním na jejím základě vydaného platebního výměru.
25. Postup správního orgánu I. stupně a žalovaného extrémně vybočuje ze zákonných mezí a představuje zjevnou a soudy netolerovanou libovůli. Ačkoli žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že napravoval vady dotčeného řízení, neuvádí vůbec, kterého řízení a poté v odvolacím řízení napravoval, když žádné řízení či postup ve věci prověření rozpočtové kázně ve vztahu ke Smlouvě nebylo zahájeno, tudíž nebylo možno ani napravovat jeho vady.
26. Žalobkyně odkázala na stanovisko Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-41, dle něž Nejvyšší správní soud v každém případě posuzuje, zda došlo k porušení procesního postupu správním orgánem I. stupně v intenzitě zpochybňující zákonnost posuzovaného rozhodnutí správního orgánu. Vyslovení nezákonnosti správního rozhodnutí je tak třeba chápat i jako deklaraci toho, že míra pochybení správního orgánu překročila mez, již je vzhledem k celkové komplikovanosti řízení a s přihlédnutím k povaze rozhodované věci možno považovat za v konečném důsledku neohrožující právem chráněné zájmy účastníků, přičemž k překročení této meze může dojít jak jediným pochybením dostatečně závažného rázu, tak také větším počtem relativně samostatných pochybení, jež by snad byla vnímána jako marginální sama o sobě, ve svém úhrnu však dosahují zmíněné intenzity. V projednávané věci nastala situace předvídaná Nejvyšším správním soudem, neboť míra pochybení správního orgánu I. stupně dosahuje takové intenzity, že způsobuje nezákonnost PV1.

Vyjádření žalovaného

27. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že dle jeho názoru žalobkyně ZVZ porušila, když neoprávněně rozdělila předmět jedné nadlimitní veřejné zakázky na více podlimitních

veřejných zakázek, tedy postupovala v rozporu s § 13 odst. 3 ZVZ. Tímto jednáním tak porušila oddíl B bod 3 písm. a) Podmínek a článek III odst. 6 bod C) písm. a) Smlouvy, čímž došlo k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel.

28. Při posuzování otázky, zda spolu předměty obou žalobkyní vypsanych VZ souvisejí v takové míře, že by byla žalobkyně povinna provést jedno zadávací řízení nadlimitní veřejné zakázky, či zda byla oprávněna rozdělit plnění na dvě podlimitní veřejné zakázky, je třeba přihlížet ke všem místním, časovým, věcným a funkčním souvislostem předmětů jednotlivých veřejných zakázek. O naplnění časové a místní souvislosti není mezi stranami sporu. To, že byla v posuzovaném případě naplněna i věcná a funkční souvislost, žalovaný podrobně odůvodnil v bodech 27 a 28 napadeného rozhodnutí. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že kritéria místní, časové, věcné a funkční souvislosti ani nemusí být vždy splněna všechna, byť v posuzovaném případě všechna zásadní hlediska souvislosti předmětu plnění veřejných zakázek naplněna byla.
29. Pokud žalobkyně namítá, že předměty plnění fungují zcela samostatně a nezávisle na sobě, uvádí k tomu žalovaný, že za jednu veřejnou zakázku je možné považovat i plnění relativně samostatná. Není sporné, že pořízení předmětných strojů bylo vedeno jednotným cílem, a to vybavení kompostárny. Z rozhodovací praxe Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže přitom jednoznačně plyne, že funkční souvislost je dovozována zejména s ohledem na účel a jednotný cíl zadávání daných veřejných zakázek.
30. Žalobkyně realizaci dvou podlimitních veřejných zakázek obhájí rovněž tím, že bylo na základě realizovaného průzkumu trhu zjištěno, že k předmětu plnění VZ1 a VZ2 existuje odlišný okruh potenciálních dodavatelů. Dle žalovaného ale odlišný okruh dodavatelů bylo možno reflektovat i za dodržení § 13 odst. 3 ZVZ, a to postupem dle § 98 ZVZ. Žalobkyni by nebylo možno ničeho vytýkat ani v případě, kdy by zadala předmětné VZ odděleně za použití režimu odpovídajícího součtu předpokládaných hodnot předmětných VZ.
31. Na výše uvedeném závěru žalovaného nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že pro předměty předmětných VZ existoval odlišný okruh potenciálních dodavatelů. Při posuzování možné souvislosti předmětů veřejných zakázek je sice třeba k odlišnému okruhu dodavatelů přihlídnout, rozhodně však tato skutečnost nemůže sama o sobě vést k závěru o tom, že spolu předměty veřejných zakázek nesouvisejí; jedná se spíše o podpůrné hledisko.
32. Prokázání existence odlišného okruhu dodavatelů pro předmětné VZ nemohlo v posuzovaném případě zvrátit závěr žalovaného o souvislosti předmětů plnění předmětných VZ ústícího do závěru o porušení § 13 odst. 3 ZVZ. Skutečnost, že obě soutěžená plnění nebyl schopen dodat jediný dodavatel, nebyla správním orgánem I. stupně ani rozporována. Z tohoto důvodu byly zcela oprávněné jako redundantní odmítnuty i výslechy svědků Ing. H. a Ing. H. Žalovaný má tak za to, že v posuzovaném případě byla souvislost mezi soutěženými předměty plnění jednoznačně dána.
33. Žalovaný opakovaně zdůraznil, že správní orgán I. stupně není vázán ani obsahem výstupů kontrol poskytovatele dotace, případně jiných kontrolních orgánů, k tomuto dále odkázal na bod 38 napadeného rozhodnutí.
34. Při dokazování a hodnocení důkazů k žádnému žalobkyní naznačovanému pochybení nedošlo, přičemž nesouhlas žalobkyně se samotnými výsledky takového hodnocení není ekvivalentem pro závěr o tom, že dokazování nebylo učiněno správně.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

35. V souvislosti s tvrzením žalobkyně, že zadání dvou podlimitních veřejných zakázek mělo racionální důvod a bylo provedeno s cílem nejefektivnějšího využití evropských fondů a prostředků státního rozpočtu žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2023, č. j. 2 Afs 92/2022-28, ze kterého vyplývá, že není rozhodné, z jakého důvodu došlo k neoprávněnému zadání dvou podlimitních veřejných zakázek namísto jedné nadlimitní veřejné zakázky, nýbrž podstatný je nezákonný důsledek takového rozdělení.
36. Žalobkyně se mylí, když uvádí, že jejím postupem v rozporu s ZVZ nedošlo k omezení počtu uchazečů a její postup neovlivnil ani nijak nemohl ovlivnit výběr nejvhodnější nabídky. Přísnost právního režimu zadávání veřejné zakázky je odstupňována podle předpokládané hodnoty veřejné zakázky. Se zadáváním veřejné zakázky v nadlimitním režimu tedy jsou spojeny přísnější podmínky pro zadávání, nežli pro veřejné zakázky v podlimitním režimu, natož ve zjednodušeném podlimitním řízení. Na zakázky zadávané v nadlimitním režimu dopadá mj. povinnost duplicitu uveřejňování zákonem stanovených dokumentů jak ve Věstníku veřejných zakázek, tak v Úředním věstníku Evropské unie. Povinnost uveřejňování nadlimitních veřejných zakázek v Úředním věstníku Evropské unie vyplývá z komunitárních předpisů, přičemž účelem je právě dopad do sféry širšího okruhu potenciálních dodavatelů.
37. Žalobkyně neoprávněně realizovala zjednodušená podlimitní řízení, v případě kterých ani neexistuje zákonná povinnost veřejně oznámit zadávací řízení. Výzvy k podání nabídek tedy byly v případě předmětných VZ uveřejněny pouze na profilu zadavatele dle 38 odst. 2 ZVZ, a nedošlo tedy k veřejnému oznámení zadávacího řízení ve Věstníku veřejných zakázek, natož v Úředním věstníku veřejných zakázek. Proto mohlo dojít k omezení okruhu potenciálních dodavatelů předmětných VZ, potažmo mohlo logicky dojít k ovlivnění výběru nejvhodnější nabídky, tedy k ovlivnění výsledku zadávacího řízení, neboť od širšího okruhu dodavatelů žalobkyně mohla nepochybně obdržet i nabídky výhodnější.
38. V souvislosti s porušením rozpočtové kázně byl žalobkyni vyměřen odvod dle § 44a odst. 4 písm. a) rozpočtových pravidel, a to v intencích oddílu C bodu 5 Podmínek, kde je uvedeno, že v zadávacích řízeních, ve kterých nebyly dodrženy povinnosti stanovené v oddílu B bod 3 písm. a) Podmínek, bude porušení těchto povinností sankcionováno dle tabulky uvedené ve Stanovení finančních oprav. Část A. bod 1 Stanovení finančních oprav stanoví, že v případě, že je možné přesně vyčíslit finanční dopad identifikovaného pochybení, bude užita korekce v jeho výši, avšak v případě, že není možné finanční dopad přesně vyčíslit, bude užita korekce dle části B Stanovení finančních oprav. Proto žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, že pro daný typ pochybení byl v části B. Stanovení finančních oprav stanoven odvod ve výši 100 % nebo 25 % při dodržení určité míry zveřejnění umožňující přístup i dodavatelům z jiného členského státu.
39. Žalobkyně má za to, že žalovaný měl postupovat podle části A. bod 4 Stanovení finančních oprav, který stanoví, že v případě, je-li pochybení formálního charakteru bez třeba i jen potenciálního finančního dopadu, je možné užít korekci 0 %. S tímto závěrem ale žalovaný nesouhlasí. V posuzovaném případě nebylo možné řešení porušení rozpočtové kázně charakterizovat jako pochybení formálního charakteru, když žalobkyně flagrantně porušila zákon o zadávání veřejných zakázek. Stejně tak nelze dojít k závěru, že řešení pochybení nemělo ani potenciální finanční dopad. Sám poskytovatel dotace ve Stanovení finančních oprav uvedl, že za potenciální finanční dopad je nutno považovat typicky

možný vliv na výsledek zadávacího řízení, který byl konstatován právě v posuzovaném případě. Žalovaný shrnuje, že odvod do Národního fondu nebyl uložen v rozporu s Rozhodnutím. Výše odvodu byla rovněž odůvodněna náležitou správní úvahou.

40. K námitkám týkajícím se postupu žalovaného resp. správního orgánu I. stupně žalovaný odkázal především na body 37 a 39 napadeného rozhodnutí. K tvrzení žalobkyně, že zpráva o DK2 nemůže být podkladem pro vydání PV1 žalovaný uvedl, že již v bodě 39 napadeného rozhodnutí obsáhle odůvodnil, že odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového, přičemž svoje závěry podpořil i četnými judikaturními závěry. Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné. Odvolací orgán má pravomoc napravovat jakákoliv pochybení učiněná správním orgánem I. stupně.
41. K tvrzení žalobkyně, že správní orgán I. stupně ignoroval zákonný postup při provádění DK2, žalovaný opakovaně sdělil, že DK2 byla zahájena správním orgánem I. stupně na základě žádosti žalovaného o doplnění stanoviska ze dne 28. 3. 2022, a to dle § 115 odst. 1 daňového řádu. DK2 tedy probíhala v rámci probíhajícího odvolacího řízení. Z toho pramení určitá specifika postupu správního orgánu I. stupně, na které žalobkyně v žalobě poukazuje. Rozhodné je, že v řešené věci byl dostatečně zjištěn skutkový stav, na základě něj byly formulovány právní závěry správních orgánů, přičemž se všemi těmito skutečnostmi a závěry byla žalobkyně seznámena před vydáním rozhodnutí ve věci a byl jí dán časový prostor pro reakci na zjištěné skutečnosti a učiněné právní závěry, stejně jako jí nebylo upřeno právo navrhnout důkazní prostředky.
42. Procesní právo obrany proti výsledku vyměřovacího řízení žalobkyně tak nebylo dotčeno, stejně tak byl respektován požadavek na předvídatelnost rozhodování v daňovém řízení. K věci nelze přistupovat přepjatě formalisticky, jak činí žalobkyně. K ukončení daňové kontroly se žalovaný vyjádřil v bodě 37 napadeného rozhodnutí a lze shrnout, že PV1 byl vydán v souladu se zákonem.
43. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, vyplývá, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Napadené rozhodnutí je dle žalovaného plně přezkoumatelné, byla v něm obsažena jasná a srozumitelná správní úvaha žalovaného, která vedla k vydání napadeného rozhodnutí.

Replika žalobkyně

44. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně konstatovala, že do žaloby uvedla relevantní a racionální důvody pro zdůvodnění svého postupu.
45. Podle žalobkyně je paradoxní, že jí žalovaný v napadeném rozhodnutí vytýkal, že neprokázala provedení průzkumu trhu, přičemž mj. za tímto účelem navržené svědecké výpovědi odmítá jako redundantní.
46. Žalobkyně nepochybně, že správní orgán I. stupně není vázán obsahem výstupů kontrol poskytovatele dotace, popřípadě jiných kontrolních orgánů, nicméně považuje za podstatné, že ze zpráv poskytovatele dotace i auditního orgánu je patrné, že žalobkyně nepochybila, pokud předmětné VZ rozdělila na dvě podlimitní řízení. Žalovaný by neměl

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

zapomínat na to, že je to právě poskytovatel dotace, který je autorem Rozhodnutí, a jeho výklad aplikace a způsobu použití ustanovení Rozhodnutí na konkrétní skutkový stav je zásadní. Předložená stanoviska poskytovatele dotace měla být žalovaným minimálně řádně zhodnocena jako jakýkoliv jiný listinný důkazní prostředek.

47. Správní orgán I. stupně ani žalovaný se otázkou možnosti vyčíslení finančního dopadu identifikovaného porušení v průběhu daňového řízení vůbec nezabývali, nepokusili se o něj, ani nevyargumentovali, proč dle jejich názoru nelze finanční dopad vyčíslit. Žalovaný nově nemožnost vyčíslení finančního dopadu tvrdí až ve vyjádření k žalobě, kde však již nelze jakkoliv doplňovat odůvodnění napadeného rozhodnutí. Navíc žalovaný neuvedl žádné zdůvodnění či přezkoumatelnou správní úvahu zdůvodňující jeho prosté tvrzení, že v daném případě nebylo možno finanční dopad vyčíslit.
48. Podle žalobkyně nelze pod ustanovení § 115 daňového řádu zahrnout oprávnění k provádění daňové kontroly. Podle tohoto ustanovení mohl žalovaný buď doplňovat podklady pro rozhodnutí nebo odstraňovat vady řízení, nebo to uložit správnímu orgánu I. stupně. V daném případě však nemohly být odstraňovány vady řízení, pokud žádné řízení v dané věci nebylo zahájeno. Žalovaný fakticky konstatoval, že PV1 nemohl být výsledkem DK1, neboť ta nebyla v tomto rozsahu zahájena. Žalobkyně nespornuje, že v rámci odvolacího řízení lze doplňovat dokazování a odstraňovat vady řízení, jak se zjevně snaží interpretovat žalobní námitky žalovaný. Namítá však, že o tuto situaci se v posuzovaném případě nejednalo. Nelze ani akceptovat, že DK2 probíhala v rámci odvolacího řízení.
49. Žalobkyně v žalobě podrobně namítala, že z části A. Přílohy č. 3 Rozhodnutí zcela jednoznačně vyplývá, že odvod za porušení rozpočtové kázně dle tabulky uvedené v části B Přílohy č. 3 lze ukládat pouze za předpokladu naplnění podmínek Obecných ustanovení obsažených části A. Přílohy č. 3 Rozhodnutí, kterými se žalovaný vůbec nezabýval, což je třeba považovat za zásadní pochybení vedoucí k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.
50. Žalobkyně se v žalobě rovněž ohradila proti postupu žalovaného, který z důvodu, že není vázán závěry kontrol poskytovatele dotace či jiných státní institucí, fakticky tyto důkazní prostředky zcela vyloučil z dokazování a hodnocení. Žalovaný se měl se závěry výstupů jednotlivých kontrol vypořádat jako s jakýmkoli jinými důkazními prostředky.

Duplika žalovaného

51. Žalovaný uvedl, že se se všemi důkazními prostředky řádně zabýval. V případě neprovedení žalobkyní navrhovaného důkazu byl tento krok v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů řádně odůvodněn a žalobkyni vysvětlen. Nesouhlas žalobkyně se samotnými výsledky takového hodnocení není ekvivalentem pro závěr o tom, že dokazování nebylo učiněno správně.
52. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že žádný z výsledků těchto případných kontrol z povahy věci není nadřazen zjištěním ostatních kontrolních orgánů a ani nepředstavuje pro kontrolující orgán předběžnou otázku a s tím spojenou překážku věci rozhodnuté, k tomuto žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 7 Afs 13/2016-25.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

53. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013 – 36, je konstatováno, že byť v průběhu veřejnosprávní a daňové kontroly mohou být prověřovány totožné skutečnosti, jejich cíl se liší. Zatímco veřejnosprávní kontrola směřuje k uložení nápravných opatření, daňová kontrola může vyústit v uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Kontrola provedená ze strany poskytovatele dotace se tedy řídila jinými právními předpisy a sledovala taktéž jiné cíle. Výsledky jednotlivých kontrol jsou tedy na sobě zcela nezávislé a mohou se taktéž zcela lišit.
54. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil své závěry vedoucí ke konstatování porušení rozpočtové kázně, čímž rovněž implicitně vyjádřil, že se v řešeném případě s posouzením ze strany poskytovatele dotace neshoduje.
55. Z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že předmětné pochybení žalobkyně v posuzovaném případě mělo, resp. mohlo mít, vliv na výsledek zadávacího řízení. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2023, č. j. 1 Afs 92/2022-78, dle něž se zásadně nevyžaduje prokazování faktických dopadů porušení povinnosti do hospodářské soutěže a výsledku zadávacího řízení. Postačí pouze potenciální možnost, že by mohlo být omezeno konkurenční prostředí mezi dodavateli a tím i ovlivněn výsledek zadávacího řízení.
56. Poskytovatel dotace v příloze č. 3 Rozhodnutí uvedl, že za potenciální finanční dopad je nutno považovat typicky možný vliv na výsledek zadávacího řízení. Potenciální finanční dopad, tedy finanční dopad, který může, ale nemusí nastat, pak z logiky věci vyčíslit nelze.
57. Podle žalovaného byla DK2 zahájena správním orgánem I. stupně na základě žádosti žalovaného o doplnění stanoviska ze dne 28. 3. 2022, a to dle § 115 odst. 1 daňového řádu. Odvolací řízení přitom tvoří jeden celek s řízením prvostupňovým. K tomu žalovaný citoval rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2021, č. j. 15 Af 121/2017-71, dle něž daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Odvolací správní orgán je oprávněn přihlídnout ke skutkovému a právnímu stavu, který zde byl v době vydání jeho rozhodnutí, a může zjištěný skutkový a právní stav rozšířit k datu vydání rozhodnutí o odvolání. Výše uvedené platí tím spíše pro daňové řízení, v němž je odvolací orgán nadán pravomocí provádět dokazování, a nové tvrzení, skutečnosti či důkazy tak ověřovat a provádět, a může doplňovat řízení v plné šíři jak po stránce meritorní, tak po stránce procesní. Daňové řízení je řízením sice dvoustupňovým, avšak provázanějším mnohem více, než jak bývá zvykem v jiných procesních předpisech.

Vyjádření žalobkyně k duplice žalovaného

58. Žalobkyně dále uvedla, že skutečnost, že žalovaný není vázán obsahem výstupů kontrol poskytovatele dotace, případně jiných kontrolních orgánů, nic nemění na tom, že žalovaný či správní orgán I. stupně je povinen všechny důkazní prostředky zhodnotit zásadou volného hodnocení, což v daném případě neučinil.
59. Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že v rámci napadeného rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil své závěry vedoucí ke konstatování porušení rozpočtové kázně, čímž rovněž implicitně vyjádřil, že se neshoduje s posouzením ze strany poskytovatele dotace. Podle žalobkyně odlišné závěry žalovaného od předmětných stanovisek nemohou

nahradiť hodnocení těchto důkazních prostředků zásadou volného hodnocení, tak, jak je správní orgán povinen, a to v návaznosti na odvolací námitky žalobkyně.

60. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval otázkou vyčíslení finančního dopadu. Neuvedl přezkoumatelnou správní úvahu, proč bez dalšího přistoupil ke stanovení odvodu dle Přílohy č. 3 Rozhodnutí části B., bodu II., aniž by přitom postupoval v souladu s touto přílohou, tj. aniž by posoudil a zdůvodnil, proč podle něj nelze postupovat dle části A. této přílohy. Je tedy zřejmé, že přezkoumatelná správní úvaha žalovaného a jeho závěr, že finanční dopad nelze vyčíslit, v napadeném rozhodnutí zcela absentují.
61. Žalovaný ve své duplice vůbec nereaguje na její argumentaci uvedenou v žalobě a v replice k vyjádření žalovaného, pouze tvrdí, že postupoval v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu a cituje z rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 1 Afs 42/2010-52.
62. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu nelze dle názoru žalobkyně zahrnout oprávnění k provádění daňové kontroly. Dle citovaného ustanovení může žalovaný buď doplňovat podklady pro rozhodnutí nebo odstraňovat vady řízení, nebo takto uložit správci daně. V daném případě však nemohly být odstraňovány vady řízení, pokud žádné řízení v dané věci nebylo zahájeno.

Jednání ve věci

63. Soud ve věci dne 30. 8. 2023 konal jednání. Zúčastnili se ho zástupkyně žalobkyně, Mgr. Jaroslava Půtová, a za žalovaný správní orgán Mgr. Bc. Thi Giang Myšková. Zástupkyně žalobkyně odkázala na písemné vyhotovení žaloby a vyjádření předložená soudu, přičemž shrnula některé základní argumenty podané žaloby. Zástupkyně žalovaného rovněž odkázala na podání žalovaného ve věci učiněná a setrvala na závěrech, k nimž žalovaný v projednávané věci dospěl. Dokazování soud neprováděl, neboť zástupkyně žalobkyně netrvala na čtení listin obsažených ve správním spisu. V konečných návrzích setrvaly zástupkyně účastníků na příslušných procesních návrzích, zástupkyně žalobkyně požadovala zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému, zástupkyně žalovaného pak zamítnutí žaloby.

Posouzení věci

64. Podle názoru žalovaného porušila žalobkyně § 13 ZVZ, když neoprávněně rozdělila předmět jedné nadlimitní veřejné zakázky na dvě podlimitní veřejné zakázky. VZ1 se týkala pořízení svozového vozidla s kontejnerovou nástavbou a velkoobjemových kontejnerů, VZ2 pak kolového nakladače se zadním ramenem a hydraulické ruky za traktor. Žalobkyně tomuto závěru oponuje s tím, že za daných okolností bylo vypsání dvou podlimitních veřejných zakázek zákonné, racionální a efektivní.
65. Podle § 12 odst. 1 ZVZ: „*Nadlimitní veřejnou zakázkou se rozumí veřejná zakázka, jejíž předpokládaná hodnota podle § 13 bez daně z přidané hodnoty dosáhne nejméně finančního limitu stanoveného prováděcím právním předpisem pro jednotlivé kategorie zadavatelů, oblasti a druhy veřejných zakázek, případně kategorie dodávek nebo služeb. Tento prováděcí právní předpis stanoví rovněž seznam zboží pořizovaného Českou republikou - Ministerstvem obrany, pro které platí zvláštní finanční limit, a výši tohoto limitu.*“. Podle druhého odstavce téhož ustanovení: „*Podlimitní veřejnou zakázkou se rozumí veřejná zakázka, jejíž předpokládaná*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

hodnota činí v případě veřejné zakázky na dodávky nebo veřejné zakázky na služby nejméně 2 000 000 Kč bez daně z přidané hodnoty nebo v případě veřejné zakázky na stavební práce nejméně 6 000 000 Kč bez daně z přidané hodnoty a nedosáhne finančního limitu podle odstavce 1.“

66. Dle § 13 odst. 1 ZVZ: „*Předpokládanou hodnotou veřejné zakázky se pro účely tohoto zákona rozumí zadavatelem předpokládaná výše peněžitého závazku vyplývající z plnění veřejné zakázky, který je zadavatel povinen stanovit pro účely postupu v zadávacím řízení před jeho zahájením. Při stanovení předpokládané hodnoty je vždy rozhodná cena bez daně z přidané hodnoty.*“ Dle třetího odstavce téhož ustanovení: „*Zadavatel nesmí rozdělit předmět veřejné zakázky tak, aby tím došlo ke snížení předpokládané hodnoty pod finanční limity stanovené v tomto zákoně.*“
67. Podle § 2 odst. 1 nařízení vlády č. 77/2008 Sb., stanovení finančních limitů pro účely zákona o veřejných zakázkách: „*Finanční limit podle § 12 odst. 1 zákona v případě veřejných zakázek na dodávky činí a) 3 686 000 Kč pro zadavatele uvedené v § 2 odst. 2 písm. a) nebo b) zákona; pro Českou republiku - Ministerstvo obrany tento finanční limit platí pouze pro zboží uvedené v příloze k tomuto nařízení, b) 5 706 000 Kč pro 1. zadavatele uvedené v § 2 odst. 2 písm. c) nebo d) zákona, 2. zadavatele uvedené v § 2 odst. 3 zákona, 3. Českou republiku - Ministerstvo obrany pro zboží neuvedené v příloze k tomuto nařízení, c) 11 413 000 Kč pro zadavatele uvedené v § 2 odst. 6 zákona.*“
68. Podle § 38 odst. 1 ZVZ: „*Ve zjednodušeném podlimitním řízení vyzývá veřejný zadavatel písemnou výzvou nejméně 5 zájemců k podání nabídky a k prokázání splnění kvalifikace.*“ Dle druhého odstavce téhož ustanovení: „*Písemnou výzvu podle odstavce 1 uveřejní veřejný zadavatel na profilu zadavatele po celou dobu trvání lhůty pro podání nabídek.*“
69. Dle § 98 odst. 1 ZVZ: „*Zadavatel může rozdělit veřejnou zakázku na části, připouští-li to povaha předmětu veřejné zakázky.*“
70. Podle oddílu B bod 3 písm. a) Podmínek: „*Příjemce dotace je povinen dodržovat pravidla pro zadávání zakázek stanovená v čl. 7 Směrnice MŽP č. 6/2014 a v Závazných pokynech, a to i v průběhu realizace akce. Přitom je povinen vždy dodržovat zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace.*“ V čl. 7 citované směrnice je pak upravena povinnost „*dodržovat zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, v platném znění*“ při řízeních pro výběr dodavatele služeb, stavebních prací či dodávek, jakož i zadávání koncesních smluv.
71. Dle kapitoly III bod 6. C. písm. a) Smlouvy: „*Příjemce podpory je povinen dodržovat pravidla pro zadávání zakázek stanovená v čl. 7 Směrnice MŽP č. 6/2014 a v Závazných pokynech, a to i v průběhu realizace akce. Přitom je povinen vždy dodržovat zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace.*“
72. Podstatou prvního žalobního bodu je otázka, zda předměty VZ1 a VZ2 byly natolik odlišné, že mohly být předmětem samostatných veřejných zakázek, respektive zda se jednalo o předmět jedné – nadlimitní – veřejné zakázky. Toto rozlišení je z pohledu napadeného rozhodnutí podstatné jednak formálně proto, že z Podmínek a Smlouvy vyplývala povinnost žalobkyně postupovat podle ZVZ (a rozdělení jedné nadlimitní veřejné zakázky do dvou podlimitních by ZVZ porušovalo), ale také materiálně proto, že proces zadání podlimitní veřejné zakázky ve zjednodušeném podlimitním řízení, který žalobkyně zvolila, klade nižší nároky na způsob zveřejnění takové veřejné zakázky, takže podle žalovaného potenciálně omezuje okruh uchazečů o tyto zakázky (otázky spojené

s touto potencialitou jsou předmětem samostatné žalobní námitky, proto o nich bude řeč ještě níže v tomto rozsudku).

73. K problematice posuzování, zda zadavatel (v projednávané věci vystupovala žalobkyně v pozici dotovaného zadavatele ve smyslu § 2 odst. 3 ZVZ) rozdělil předmět jedné veřejné zakázky na více veřejných zakázek, existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu. Podle jeho rozhodovací praxe je třeba přihlížet ke všem místním, časovým, věcným, funkčním a technologickým souvislostem předmětů případných jednotlivých veřejných zakázek, přičemž za jednu veřejnou zakázku je možné považovat i plnění relativně samostatná (srov. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 2 Afs 198/2006-69, č. 1896/2009 Sb. NSS; závěry tohoto rozsudku se sice vztahují ještě k předchozí právní úpravě, nicméně jsou použitelné i ve vztahu k ZVZ, jak konstatoval NSS např. v rozsudcích ze dne 15. 12. 2010, č. j. 2 Afs 55/2010-173, či ze dne 19. 1. 2012, č. j. 7 Afs 24/2011-5). V rozsudku ze dne 15. 5. 2018, č. j. 9 Afs 439/2017-26, Nejvyšší správní soud také zdůraznil, že posouzení souvislosti plnění je „komplexní činností a závisí na zhodnocení všech relevantních okolností konkrétní věci, přičemž různé charakteristiky mohou mít v různých situacích různou váhu“. Základním kritériem posouzení toho, zda jde o jeden nebo více samostatných předmětů veřejné zakázky, je právě jejich vzájemná souvislost. Jestliže spolu předměty zakázek místně, časově, věcně, funkčně a technologicky souvisejí, je při stanovování předpokládané hodnoty třeba vycházet z hodnoty všech spolu souvisejících plnění, jež mají být předmětem veřejné zakázky. V témže časovém období poptávaná plnění přitom nemusejí být věcně zcela totožná; pro účely určení předpokládané hodnoty dle § 13 ZVZ stačí, jsou-li obdobná. I souhrn určitých relativně samostatných plnění může být jednou veřejnou zakázkou, pokud se zadání plnění týká spolu úzce souvisejících a pro zadavatele klíčových činností (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2019, č. j. 4 Afs 240/2019-32). Kritéria místní, časové, věcné a funkční souvislosti ostatně ani nemusí být vždy splněna všechna (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2019, č. j. 6 Afs 246/2018-32, nebo ze dne 27. 6. 2007, č. j. 2 Afs 198/2006-69). Taktéž dílčí rozdíly v použité technologii nezpůsobují, že veřejné zakázky spolu nesouvisejí; jestliže mohl být ve všech případech osloven obdobný okruh dodavatelů, nemůže obstát argument výrazné technologické rozdílnosti či potřeby použití zcela odlišné techniky. Zákaz rozdělit předmět veřejné zakázky tak, aby tím došlo ke snížení předpokládané hodnoty pod stanovené finanční limity podle § 13 odst. 3 ZVZ, přitom platí pro režim veřejných zakázek obecně (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2021, č. j. 1 Afs 132/2019-76). Okolnosti úmyslu zadavatele či financování zakázky nemají vliv na posouzení stejnosti či srovnatelnosti předmětu plnění, neboť žádným způsobem nemění charakter tohoto plnění. Pro úvahu, zda se jedná o zadání toliko jedné veřejné zakázky, jsou relevantní pouze objektivně seznatelné vlastnosti předmětu plnění veřejných zakázek (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2015, č. j. 7 As 187/2014-33). Smyslem stanovení předpokládané hodnoty veřejné zakázky je určení právního režimu, v němž má být veřejná zakázka „soutěžena“, přičemž přísnost právního režimu je odstupňována právě podle předpokládané hodnoty veřejné zakázky. O zakázané dělení předmětu zakázky odporující § 13 odst. 3 ZVZ jde tehdy, je-li jeho důsledkem zadání veřejné zakázky v mírnějším zákonném režimu, tedy pokud se takovým postupem předpokládaná hodnota zakázky sníží pod zákonem stanovené finanční limity (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2015, č. j. 7 As 211/2015-31). Zohledňovat není možné ekonomické důvody, které k rozdělení zakázek vedly. Ani skutečnost, že určitý postup byl pro zadavatele z praktického hlediska efektivnější, nemůže obstát, pokud byl v rozporu se zákonem. Zadavateli nelze vytýkat rozdělení zakázek, pokud je sice zadá odděleně, ale použije režim zadávacího řízení odpovídající společné hodnotě obou zakázek (srov.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2019, č. j. 6 Afs 246/2018-32). Při posuzování toho, zda došlo k porušení rozpočtové kázně, tedy není podstatné, jaká pohnutka vedla zadavatele k rozdělení (zda zakázku rozdělil právě proto, aby ji mohl zadat v méně přísném režimu, či jestli jej k tomu vedly jiné důvody); podstatný je pouze důsledek takového rozdělení (srov. opět rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2021, č. j. 1 Afs 132/2019-76).

74. Soud je na podkladě zjištění plynoucích ze správního spisu přesvědčen, že v posuzovaném případě byla mezi předměty VZ1 a VZ2 dána místní, časová, věcná i funkční souvislost. Z toho důvodu se mělo jednat o předmět jediné veřejné zakázky. Obecně je v tomto případě možno vyjít z toho, že obě předmětné VZ sloužily k získání vybavení sloužícího k modernizaci provozu kompostárny, jak o tom svědčí název projektu, v jehož rámci žalobkyně čerpala dotaci, v tom lze shledat funkční souvislost předmětů VZ1 a VZ2. Jejich místní souvislost je zcela evidentní. Předměty obou VZ slouží k vybavení závodu žalobkyně umístěného v Mýtě, Za Drahou 680. Nemůže být sporu ani o tom, že předmětné VZ spolu souvisejí rovněž časově. Jak správně poukázal žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 27), svědčí o tom průběh předmětných VZ; ty totiž byly ve stejný čas zahájeny (výzvy k podání nabídky byly datovány dnem 8. 7. 2015), stejně byl stanoven termín k podání nabídek (24. 7. 2015 do 16 hodin), stejného dne proběhl výběr nejvhodnější nabídky hodnotící komisí (27. 7. 2015). Lhůta k dodání předmětů VZ1 i VZ2 byla v zadávací dokumentaci obou předmětných VZ stanovena na 90 dnů ode dne uzavření kupní smlouvy. Věcná souvislost je pak dána tím, že svozové vozidlo s velkoobjemovými kontejnery a kolový nakladač s hydraulickou rukou slouží k provozu kompostárny, tedy závodu žalobkyně, navíc se v obou případech o zemědělsko-komunální techniku, a jde proto o plnění obdobného (byť očividně nikoli totožného) charakteru.
75. Žalobkyně z těchto závěrů rozporuje hledisko funkčnosti a účelu použití obstarávané techniky. S jejím argumentem však nelze souhlasit. Sama skutečnost, že jak svozové vozidlo, tak kolový nakladač s hydraulickou rukou jsou způsobilé fungovat samostatně, tj. nezávisle na sobě, z nich ještě z pohledu ZVZ (a z něj vycházející judikatury) nečiní natolik odlišné předměty, které by musely být předmětem samostatné veřejné zakázky. Jak bylo výše uvedeno, Nejvyšší správní soud se totiž již v rozsudku ze dne 26. 7. 2007, č. j. 2 Afs 198/2006-69, přiklonil k závěru, že i souhrn jednotlivých zadání určitých relativně samostatných plnění může být jednou veřejnou zakázkou, pokud se zadání plnění týká spolu úzce souvisejících činností (klíčových aktivit), přičemž tyto závěry jsou akceptovány i novější rozhodovací praxí kasačního soudu (srov. rozsudek ze dne 19. 12. 2019, č. j. 4 Afs 240/2019-32). V rozsudku ze dne 20. 2. 2019, č. j. 6 Afs 246/2018-32, pak Nejvyšší správní soud uvedl: „*Absenci funkční souvislosti pak krajský soud odůvodnil stručným konstatováním, že obě komunikace lze užívat samostatně a nezávisle jednu bez druhé. Takto úzce však funkční souvislost pojímat nelze, nejde pouze o komplementaritu zadávaného plnění, nýbrž o širší funkční souvislost, která je dána např. i jednotným záměrem na straně zadavatele či obecnější společnou funkcí předmětů dotčených veřejných zakázek.*“ Právě jednotný záměr na straně zadavatele lze shledat i v nyní projednávaném případě, a to jak z objektivního pohledu, tak z pohledu subjektivního. Z prve uvedeného je zřejmé, že opatřená technika je určena k dovybavení kompostárny a má sloužit k zabezpečení technické stránky její činnosti. Z posléze uvedeného pohledu je možno poukázat na samotnou žádost žalobkyně o poskytnutí podpory ze dne 19. 3. 2015, jež je součástí správního spisu. Sama žalobkyně svůj projekt nazvala coby „*dovybavení kompostárny a svoz bioodpadů*“. Lze tak dovodit, že i z jejího pohledu se tu jedná o jeden projekt, o jeden záměr, byť uskutečněný dvěma dílčími plněními.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

76. V této souvislosti možno poukázat i na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2021, č. j. 1 Afs 132/2019-76, podle nichž: *„Poptávaná plnění v témže časovém období nemusí být věcně zcela totožná, pro účely určení předpokládané hodnoty dle § 13 zákona o veřejných zakázkách stačí, jsou-li obdobná, za týchž podmínek ohledně charakteru plnění.“*. Není tedy na místě hledisko věcné či funkční souvislosti vykládat natolik úzce, jak to činí v posuzované věci žalobkyně, neboť by takový výklad významně omezoval regulaci ZVZ, kterou byla žalobkyně povinna respektovat. V projednávané věci je rozhodující skutečností, že jak předmět VZ1, tak předmět VZ2 představují zemědělsko-komunální techniku sloužící k provozu závodu žalobkyně a jejich pořízení je realizací projektu, v jehož rámci došlo k dovybavení tohoto provozu v souladu s jednotným záměrem žalobkyně. Tyto skutečnosti jsou naopak i ve světle citované judikatury dostatečné pro závěr, že předměty VZ1 i VZ2 měly být předmětem toliko jediné veřejné zakázky a žalobkyně je neměla rozdělovat do zakázek dvou.
77. Na tomto závěru pak nic nemění poukaz žalobkyně na to, že okruh dodavatelů VZ1 a VZ2 se lišil, ba že dokonce nebylo ani možno nalézt dodavatele, který by byl schopen dodat jak předmět VZ1, tak předmět VZ2. Žalovaný totiž správně připomněl, že v takovém případě žalobkyni nic nebránilo veřejnou zakázku rozdělit na části postupem podle § 98 ZVZ. I když tak neučinila, mohla alespoň obě předmětné VZ realizovat v režimu odpovídajícímu součtu výší jejich předpokládaných plnění, tedy nikoli ve zjednodušeném podlimitním řízení. V takovém případě by rovněž požadavkům ZVZ vyhověla. Ani jednu z těchto možností ovšem žalobkyně nevyužila. Ve své žalobě ani v dalších vyjádřeních, která v průběhu přípravy jednání soudu zaslala, přitom neosvětluje důvody, proč některou z těchto cest nepostupovala.
78. Pokud přitom žalobkyně poukazuje na některá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v nichž bylo akcentováno hledisko okruhu možných dodavatelů (sp. zn. 1 Afs 132/2019 a 6 Afs 246/2018), přehlíží, že v obou případech byl obdobný okruh možných dodavatelů použit coby podpůrný argument ve prospěch závěru, že nebyl důvod předmět jediné veřejné zakázky dělit do zakázek dvou. Z toho ale ještě automaticky neplyne, že neexistuje-li totožný okruh možných dodavatelů, musí být jen z toho důvodu nezbytně uskutečněno více veřejných zakázek.
79. Rozhodující v tomto směru nemohou být ani odkazy na názory poskytovatele dotace, který měl žalobkyni svým stanoviskem potvrdit, že nijak nepochybil, když rozdělil předmět veřejné zakázky do dvou podlimitních výběrových řízení. Jak žalovaný vysvětlil v bodu 38 napadeného rozhodnutí, jsou to finanční úřady, komu je svěřena správa odvodů za porušení rozpočtové kázně [§ 44 odst. 11 rozpočtových pravidel ve spojení s § 10 odst. 1 písm. g) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky]. Jsou to tedy právě jen ony, kdo je v konkrétním případě oprávněn posoudit, zda k porušení rozpočtové kázně došlo či nikoli. Tento závěr ostatně již aprobovala i judikatura NSS (rozsudek ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2 Afs 334/2016-42, ve kterém kasační soud výslovně konstatoval: *„Správce daně je orgánem, který spravuje odvody za porušení rozpočtové kázně [...], a tedy i zjišťuje skutečnosti rozhodné pro vyměření odvodu. Poskytovatel dotace není tím, kdo závazně určuje, zda byly finanční prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu čerpány oprávněně. Jistě je oprávněn posuzovat splnění cíle projektu, ostatně mnohdy se jedná o otázku ryze odbornou. Tyto jeho závěry ovšem nejsou pro správce daně závazné; zjistí-li porušení podmínek, je oprávněn a povinen z toho vycházet.“*). Z toho plyne, že orgány Finanční správy nejsou při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně vázány jakýmkoli stanoviskem poskytovatele dotace, pokud jde o řešení otázky, zda se příjemce dotace dopustil či nedopustil porušení

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

rozpočtové kázně. V rozsudku ze dne 20. 2. 2019, č. j. 6 Afs 246/2018-32, pak Nejvyšší správní soud vyložil, za jakých okolností se může zadavatel dovolávat legitimního očekávání, které v něm vzbudí případné vyjádření poskytovatele dotace ohledně jeho postupu při rozdělení předmětu jediné veřejné zakázky do veřejných zakázek dvou (či více). Taková ujištění musí být zcela konkrétní a současně musí být v souladu s použitelnými právními předpisy. Přinejmenším druhá z těchto podmínek nebyla v posuzované věci splněna, neboť postup žalobkyně právu neodpovídal. Navíc nelze v této souvislosti přehlížet ani časový aspekt: své vyjádření totiž poskytovatel dotace učinil až *ex post* (v rámci daňové kontroly získal správní orgán I. stupně vyjádření zástupců poskytovatele dotace ze dne 26. 8. 2019, resp. 5. 11. 2020 viz str. 48 – 49 zprávy o DK1, z nichž plyne, že poskytovatel dotace provedl kontrolu průběhu výběrového řízení „*pouze zpětně, až po podpisu kupních smluv*“), tedy až poté, co došlo k porušení rozpočtové kázně (1. 12. 2015), a žádné legitimní očekávání ohledně souladnosti jejího postupu se zákonem tedy v žalobkyni z povahy věci vyvolat nemohlo. Že se v takovém případě nelze legitimního očekávání dovolávat, dovodil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26. 5. 2021, č. j. 8 Afs 114/2019-52; podle závěrů v něm obsažených musí ujištění poskytovatele dotace, že příjemce dotace postupuje řádně, časově předcházet příslušnému jednání příjemce dotace, a musí tedy předcházet porušení rozpočtové kázně. Žalobkyně tedy může toliko tvrdit, že v důsledku stanoviska poskytovatele dotace měla očekávání, že všechny kontrolní orgány zaujmou při následných kontrolách totožné stanovisko, ale takové očekávání se nemůže ze shora v tomto odstavci již konstatovaných skutečností prosadit. Ostatně, dle kapitoly V. odst. 13 Smlouvy platí, že: „*není dotčena pravomoc finančních orgánů k vyměření odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně*“. Žalobkyně tedy nemohla legitimní očekávání nabýt i proto, že sama uzavřela s poskytovatelem dotace Smlouvu, která výslovně vytváří prostor pro orgány Finanční správy k vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně, tj. bez ohledu na případná stanoviska a závěry jiných orgánů včetně poskytovatele dotace.

80. Pokud pak jde o závěr žalovaného prezentovaný v závěru bodu 25 napadeného rozhodnutí, podle něhož žalobkyně nepředložila v průběhu daňové kontroly a v odvolacím řízení žádné písemné důkazy prokazující, že činila úkony směřující k výběru dodavatelů a průzkumu trhu, soud je chápe toliko jako komentář k tvrzením žalobkyně, že takový průzkum učinila, nikoli jako důvod (tím méně nosný důvod) závěru žalovaného, dle kterého bylo namíste realizovat toliko jedinou veřejnou zakázku. Z kontextu vypořádání odvolacích námitek žalobkyně a rovněž právního závěru, k němuž žalovaný dospěl, je totiž patrné, že i kdyby žalobkyně prokázala, že relevantní průzkum trhu provedla, nic by to nezměnilo na tom, že mohla a měla postupovat podle § 98 ZVZ. Shora odkazované tvrzení ve 25. odstavci napadeného rozhodnutí tak nemá pro řešení otázky, zda žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň, prakticky žádnou relevanci. Problematicke provedení dokazování se však blíže bude soud zabývat dále v tomto rozsudku k samostatnému žalobnímu bodu.
81. Žalobkyně sice tvrdí, že postupovala racionálně, transparentně a efektivně, což dokládá tím, že spojila veřejné zakázky týkající se – podle jejího názoru – obdobné techniky (výsledkem tohoto spojení bylo pak vymezení realizovaných předmětných VZ), tj. spojila zakázku na dodání svozového vozidla s kontejnerovou nástavbou a na dodání samotných velkoobjemových kontejnerů (předmět VZ1) a zakázku na dodání kolového nakladače se zadním ramenem a na hydraulickou ruku za traktor (předmět VZ2). Tato skutečnost ovšem není sama o sobě způsobilá vyvrátit závěr, že se i tak dopustila porušení § 13 odst.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

3 ZVZ. Toliko lze připustit, že se svou snahou o spojování veřejných zakázek zůstala na pomyslné půli cesty. Žalobkyně sice neporušila zákon ještě flagrantnějším způsobem (jak by tomu bylo, kdyby soutěžila dodání každé věci zcela zvlášť), to ji ale nezbatuje odpovědnosti za to porušení zákona, kterého se i tak dopustila. Takový závěr dokonce platí i přesto, že se žalobkyně domnívá, že postupovala řádně a žádný úmysl porušit ZVZ neměla. V rozsudku ze dne 29. 1. 2015, č. j. 7 As 187/2014-33, dovodil Nejvyšší správní soud, že úmysl zadavatele je pro hodnocení srovnatelnosti předmětu plnění irelevantní, neboť je nutno vycházet toliko z objektivně seznatelných kritérií. Stejně tak nejsou v tomto ohledu relevantní (navíc toliko subjektivně tvrzená) kritéria praktičnosti či ekonomické racionality, podstatný je jen důsledek rozdělení předmětu veřejné zakázky. Ve svém rozsudku ze dne 23. 4. 2021, č. j. 1 Afs 132/2019-76, k tomu Nejvyšší správní soud uvedl: „*Nejvyšší správní soud uzavírá, že pro posouzení toho, zda došlo, nebo nedošlo k porušení rozpočtové kázně, není podstatné, jaká pobytka vedla zadavatele k rozdělení, zda zakázku rozdělil právě proto, aby ji mohl zadat v méně přísném režimu, či zda jej k tomu vedly jiné důvody. Podstatný je důsledek takového rozdělení.*“

82. Soud tedy dospěl k závěru, že se žalobkyni nepodařilo zpochybnit závěr správních orgánů, že se dopustila porušení rozpočtové kázně, když postupovala v rozporu s § 13 odst. 3 ZVZ a namísto konání jediné veřejné zakázky (byť rozdělené podle § 98 ZVZ) rozdělila předmět takové veřejné zakázky do dvou veřejných zakázek, což jí umožnilo tyto zakázky zrealizovat ve zjednodušeném podlimitním řízení.
83. Dále se soud zabýval žalobním bodem, podle něhož správní orgány nevyhodnotily finanční dopad porušení rozpočtové kázně, což je dle žalobkyně v rozporu s Rozhodnutím. Tento žalobní bod je tvořen dvěma dílčími námitkami. Žalobkyně totiž nejprve namítla, že napadené rozhodnutí trpí vadou nepřezkoumatelnosti, neboť se žalovaný vůbec nevypořádal s její odvolací argumentací, podle níž tvrzené porušení rozpočtové kázně nemohlo mít finanční dopad. Následně uvedla, že správní orgány pochybily, když se ani nepokusily provést kvantifikaci finančního dopadu jimi shledaného porušení rozpočtové kázně. Za takové situace ovšem nebyl prostor pro uložení odvodu. Ten má totiž být ukládán primárně ve výši vyčísleného finančního dopadu porušení rozpočtové kázně; pokud takový dopad nemůže porušení rozpočtové kázně mít, odvod nemá být vůbec uložen.
84. Pro přehlednost vypořádání tohoto žalobního bodu soud předesílá, že z napadeného rozhodnutí se podává, že žalobkyni byl odvod za porušení rozpočtové kázně uložen podle § 44a odst. 4 písm. a) rozpočtových pravidel. Podle tohoto ustanovení (ve znění rozhodném pro projednávaný případ) platí: „*Odvod za porušení rozpočtové kázně činí v případě neoprávněného použití prostředků dotace pevnou částku podle § 14 odst. 6, nebo pokud v rozhodnutí o ní bylo uvedeno jedno nebo více procentních rozmezí nebo pevný procentní podíl pro stanovení nižšího odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 14 odst. 6, finančním úřadem stanovenou částku vycházející z procentního rozmezí nebo pevného procentního podílu uvedeného v rozhodnutí, a to pro každý jednotlivý případ; při stanovení částky odvodu vezme finanční úřad v úvahu závažnost porušení povinnosti, jeho vliv na dodržení účelu dotace a hospodárnost uložené sankce; v případě neoprávněného použití prostředků přesunutých podle § 24a nebo § 26 odst. 2 postupuje finanční úřad obdobně.*“
85. Správní orgány přitom postupovaly podle oddílu C bodu 5 Podmínek, jehož relevantní část zní: „*V zadávacích řízeních, ve kterých nebyly dodrženy povinnosti stanovené v oddílu B bod 3. písm. a) těchto Podmínek poskytnutí dotace bude porušení těchto povinností*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

sankcionováno dle tabulky uvedené v příloze č. 3 tohoto Rozhodnutí (...).“ Zde se jedná o odkaz na tabulku nazvanou Stanovení finančních oprav.

86. Část A bod 1. Stanovení finančních oprav uvádí: „*Postihy stanovené v tomto dokumentu budou použity v případě zjištění nedodržení povinností stanovených v oddílu B bod 3 písm. a) Podmínek poskytnutí dotace. V případě, že je možné přesně vyčíslit finanční dopad identifikovaného pochybení, bude užita korekce v jeho výši, v případě, že toto není možné, bude užita korekce dle části B tohoto dokumentu.*“
87. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné proto, že by se nevypořádalo s argumentem, podle něhož porušení rozpočtové kázně nemohlo mít finanční dopad. Z napadeného rozhodnutí je totiž jednoznačně patrné (např. bod 44 na str. 18), že žalovaný spatřuje potenciální finanční dopad identifikovaného porušení rozpočtové kázně v možném omezení okruhu možných uchazečů o veřejnou zakázku. Tento důsledek spojuje žalovaný s rozsahem zveřejnění výzev k podání nabídek ze dne 8. 7. 2015 toliko na profilu zadavatele. Takový postup odpovídal režimu zadání podlimitní zakázky, který žalobkyně mohla použít jen díky tomu, že rozdělila předmět jediné veřejné zakázky a zrealizovala veřejné zakázky dvě. Pokud by totiž postupovala řádně a zadala pouze jedinou veřejnou zakázku, musela by respektovat režim dopadající na nadlimitní veřejné zakázky a výzvu k podání nabídek zveřejnit také ve Věstníku veřejných zakázek a Úředním věstníku EU (TED). Za takové situace by se o této veřejné zakázce mohl dozvědět širší okruh potenciálních zájemců, a proto není možno vyloučit, že pokud by tomu tak bylo, mohl o ni projevit zájem i takový uchazeč, který by nabídl nižší cenu.
88. Tyto závěry jsou ostatně zcela explicitně uvedeny již ve zprávě o DK1 (str. 38), kde správní orgán I. stupně uvádí (typografická a interpunkční pochybení opravena soudem): „*Z dokladů, které měl správce daně k dispozici, a na základě provedené fyzické kontroly bylo zjištěno, že technika zakoupená na dovybavení kompostárny, je technika používaná běžně i ve stavebnictví, lesnictví, zemědělství. Nejedná se tedy o specifické vybavení sloužící pouze k účelu výroby kompostu, který by okruh zájemců výrazně omezil. Rozdělením předmětu zakázky a snížením předpokládané hodnoty pod limit stanovený zákonem tak mohlo dojít k podstatnému ovlivnění výběru nejvhodnější nabídky, neboť uveřejněním na stránkách profilu zadavatele nelze nahradit potenciální okruh zájemců oslovených Věstníkem veřejných zakázek, který by zadavatel oslovil v případě zadání veřejné zakázky v režimu nadlimitní veřejné zakázky.*“ Od těchto závěrů se přitom evidentně žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak neodchyloval.
89. Napadené rozhodnutí tedy není nepřezkoumatelné, neboť je z něj jasné patrné, z jakých důvodů má žalovaný za to, že nesprávný postup žalobkyně v rozporu s § 13 odst. 3 ZVZ měl potenciální finanční dopad na zadání veřejné zakázky.
90. Přisvědčit pak nebylo možno ani druhé dílčí námitce tohoto žalobního bodu. Předně, již ze shora řečeného plyne, že v nyní projednávané věci nebylo možno aplikovat tu část článku A bodu 1 Stanovení finančních oprav, která upravuje stanovení korekce ve výši přesně vyčísleného finančního dopadu identifikovaného pochybení, protože takové přesné vyčíslení zkrátka nebylo možno učinit. Dospěly-li správní orgány obou stupňů k závěru, že pochybení žalobkyně mohlo potenciálně omezit okruh zájemců o zadání veřejné zakázky, pochopitelně není možno přesně vyčíslit, jaký takové pochybení mohlo mít přesný finanční dopad (nutno v tomto směru zdůraznit slovo „*presně*“, které je v článku A bodu 1 Stanovení finančních oprav použito). Správní orgány nemohou spekulovat, který konkrétní uchazeč snad mohl o veřejnou zakázku projevit zájem a jakou přesnou cenu mohl nabídnout. Takový postup jim zákon neukládá. Je třeba v této souvislosti upozornit

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

na to, že z hlediska nutnosti zveřejnění výzvy k podání nabídek v Úředním věstníku EU, může být potenciální okruh zájemců značně široký. Proto má soud za to, že správní orgány postupovaly správně, když aplikovaly tu část článku A bodu 1 Stanovení finančních oprav, která odkazovala na část B stejného dokumentu, jenž je v podstatě tabulkou uvádějící typizovaný seznam pochybení a výši příslušné korekce (či její rozpětí).

91. Již vůbec pak nelze žalobkyni přisvědčit, pokud ve své žalobě zmiňuje ustanovení článku A bodu 4 Stanovení finančních oprav. Podle něj platí: „*V případě, že identifikované pochybení je formálního charakteru bez třeba i jen potenciálního finančního dopadu (např. vlivu na výsledek zadávacího řízení) je možné užít korekci 0 %.*“ Podmínky aplikace tohoto ustanovení nebyly v projednávané věci vůbec dány. V případě žalobkyně totiž nelze hovořit o pochybení formálního charakteru, ale o zjevném porušení zákona; současně není možno ani konstatovat, že by její pochybení bylo „*bez třeba i jen potenciálního finančního dopadu*“. Soud již shora vysvětlil, jakým způsobem dospěly správní orgány k závěru, že naopak pochybení žalobkyně potenciální finanční dopad mělo. Tyto úvahy má přitom za správné. Je tak zjevné, že nebyla splněna ani jedna z podmínek hypotézy článku A bodu 4 Stanovení finančních oprav. Ty jsou navíc stanoveny zjevně kumulativně, tedy i nesplnění jedné z nich by mělo za následek, že citované ustanovení není možno aplikovat.
92. Je možno uzavřít, že soud neshledal ani tvrzenou nepřezkoumatelnost rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, ani jejich nezákonnost.
93. Dále se soud zabýval zákonností provedeního dokazování. I tento žalobní bod je nutno rozdělit do dvou dílčích námitek. V rámci prvé z nich bude vypořádáno tvrzení žalobkyně, že žalovaný fakticky z dokazování vyloučil důkazy, které uplatnila na svou obranu, konkrétně dvě vyjádření poskytovatele dotace o správnosti jejího postupu, v jehož rámci vypsal dvě veřejné zakázky. Současně bude také vypořádána námitka, kterou žalobkyně uplatnila ve svém prvním žalobním bodu, ale která ze své povahy spadá do problematiky zjišťování skutkového stavu. Žalobkyně uvedla, že žalovaný nevyslechl jí navržené svědky, prostřednictvím jejichž výpovědi mínila prokázat, že provedla průzkum trhu a že předměty VZ1 a VZ2 jsou rozdílné, ale přesto jí v napadením rozhodnutí vytkl, že svá tvrzení nijak neprokázala.
94. Dle § 44 odst. 11 věta první a druhá rozpočtových pravidel: „*Správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu. Porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu.*“
95. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu: „*Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*“
96. Podle § 92 odst. 1 daňového řádu: „*Dokazování provádí správce daně nebo jím dožádaný správce daně.*“ Podle druhého odstavce téhož ustanovení: „*Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*“
97. Dle § 93 odst. 1 daňového řádu: „*Jako důkazních prostředků lze 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. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*“

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

98. Z citované právní úpravy lze dovodit, že i při správě odvodu za porušení rozpočtové kázně je to správce daně, kdo vede dokazování a komu zákon ukládá, aby náležitě zjistil skutkový stav věci, tj. aby co nejúplněji objasnil rozhodné skutečnosti.
99. V projednávané věci není mezi účastníky řízení sporu o tom, že správní orgán I. stupně v průběhu daňové kontroly získal dvě stanoviska poskytovatele dotace. V prvním z nich (ze dne 26. 8. 2019) sdělil poskytovatel dotace správnímu orgánu I. stupně mj., že kontrola průběhu výběrových řízení probíhala zpětně až po podpisu kupních smluv a že vzhledem k charakteru jednotlivých zakázek podle jeho názoru k účelovému rozdělení nedošlo. V druhém z nich (ze dne 5. 11. 2020) pak poskytovatel dotace konstatoval, že jednotlivé předměty plnění v rámci posuzovaných veřejných zakázek, které zadavatel zadal v několika zadávacích řízeních, spolu funkčně nesouvisí. Jedná se o věci, které jsou samostatně použitelné. Posuzované věci jsou pořizovány v rámci projektu, který je definován na základě pravidel programu, nicméně nejedná se o funkční celek z hlediska zákona o zadávání veřejných zakázek. Okruh dodavatelů je buď odlišný, nebo se jedná o přeprodejce, na kterých nelze stavět argument, že dané předměty veřejných zakázek by měly být sloučeny.
100. Z obsahu těchto zpráv je patrné, že poskytovatel dotace zaujal v projednávané věci opačné stanovisko než správní orgány obou stupňů, přičemž tak učinil na základě argumentu o samostatné použitelnosti předmětů VZ1 a VZ2, resp. neexistence společného dodavatele. Soud však nemůže žalobkyni přisvědčit, že by ať už žalovaný nebo správní orgán I. stupně tato sdělení „vyloučili z dokazování“. Správní orgán I. stupně tato sdělení pojal do zprávy o DK1 (str. 48) i do zprávy o DK2 (str. 21), o vyjádřeních poskytovatele dotace hovoří i napadené rozhodnutí (bod 38 na str. 15). Správní orgány obou stupňů tedy tato sdělení vzaly v úvahu a vyhodnotily je. Skutečnost, že se k jejich závěrům nepřiklonily, není pochybením v dokazování, ale naopak projevem volného hodnocení důkazů, jež je zakotveno ve shora citovaném § 8 odst. 1 daňového řádu. Podstatné v této souvislosti je, že správní orgány obou stupňů nezůstaly u prosté negace těchto sdělení, ale své právní závěry zdůvodnily, a to takovým způsobem, že je zcela zřejmé, proč stanoviska poskytovatele dotace nebyla akceptována. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný svou právní úvahu vybudoval jednak na argumentačně podstatně širší základně, protože se nespokojil toliko s posouzením skutečností patrných tzv. na první pohled (že předměty VZ1 a VZ2 nejsou totožné), ale věnoval se i dalším hlediskům, která plynou ze ZVZ a z něj vycházející judikatury (k tomu viz výše v tomto rozsudku), jednak v podstatě vyčerpávajícím způsobem zdůvodnil, proč má za to, že žalobkyně měla vypsát toliko jedinou veřejnou zakázku. Lze tedy uzavřít, že správní orgány obou stupňů nejenže neopomněly vzít tato stanoviska poskytovatele dotace do úvahy, ale rovněž se s nimi argumentačně vypořádaly. Tím učinily své povinnosti z hlediska provedení dokazování zadost. Po správních orgánech coby orgánech Finanční správy, které jsou jako jediné zákonem povolány ke správě odvodů za porušení rozpočtové kázně pak nelze požadovat, aby se se závěry poskytovatele dotace (tedy zcela jiného subjektu) ztotožnily a přejaly je, neboť by tím došlo k zásahu do jejich zákonné kompetence. Soud se proto neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že je to poskytovatel dotace, kdo může nejlépe posoudit, zda byly podmínky dotace dodrženy či nikoli. Zákon tuto kompetenci svěřuje jinému orgánu, což je třeba respektovat. Na tomto závěru nic nemění skutečnost, že to byl správce daně, kdo si tato sdělení poskytovatele dotace obstaral; tímto postupem jen plnil svou povinnost řádně zjistit skutkový stav věci, jak mu ukládá § 92 odst. 2 daňového řádu. V žádném

případě tuto jeho aktivitu nelze vykládat jako pomyslný příslib, že sdělené stanovisko bez dalšího vezme za své.

101. Obdobné závěry je pak nutno učinit i ve vztahu ke Zprávě o auditu operace č. OPŽP/2017/O/021 zpracované Ministerstvem financí. Tato zpráva se týká auditu, jež provedlo Ministerstvo financí u společnosti Kompostárna BS s. r. o. v září roku 2017. Uvedená společnost rovněž čerpala dotační prostředky, které použila na koupi vybavení kompostárny (nakladač a zařízení pro zavlažování kompostu). Audit vyzněl ve prospěch citované společnosti. Ovšem i v tomto ohledu je nutno zopakovat, že Ministerstvo financí není oprávněno provádět správu odvodů za porušení rozpočtové kázně. Orgány Finanční správy jsou naopak povolány k tomu, aby posoudily všechna relevantní kritéria a o odvodu za porušení rozpočtové kázně případně rozhodly. Konstatuje-li tak žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 38, str. 15), že tuto zprávu lze v projednávané věci považovat toliko za informativní, soud se s takovým závěrem ztotožňuje.
102. Soud dále konstatuje, že správní orgány obou stupňů nepochybily ani tím, že neprovedly výsledky žalobkyní navržených svědků, Ing. P. H. a Ing. V. H. Žalobkyně navrhla slyšení těchto svědků s tím, že prostřednictvím jejich výpovědi prokáže, že před vyhlášením VZ1 a VZ2 provedla průzkum trhu, resp. že poptávaná technika je natolik rozdílná, že neexistuje jediný dodavatel. K tomu lze uvést, že správní orgány nejsou vázány důkazními návrhy účastníků řízení. Jak plyne ze shora citovaného § 93 odst. 1 daňového řádu, dokazování se provádí toliko ke zjištění skutečností relevantních z hlediska skutkového stavu věci. Jinak řečeno, skutkové okolnosti, které nejsou pro rozhodnutí ve věci podstatné, není třeba prokazovat.
103. Ani jedna ze žalobkyní uváděných skutečností, totiž jestli provedla před vyhlášením VZ1 a VZ2 průzkum trhu a zda existuje jediný dodavatel pro předměty VZ1 i VZ2, není způsobilá závěry správních orgánů v projednávané věci zvrátit. Závěry, ke kterým správní orgány obou stupňů dospěly z hlediska nezbytnosti konat v této věci jedinou nadlimitní veřejnou zakázku, jak o nich byla řeč shora, by nemohly být skutečnostmi, které žalobkyně mínila výpovědi těchto svědků prokazovat, jakkoli ovlivněny. V tom se soud ztotožňuje se zdůvodněním obsaženým v odstavci 32 na str. 12 napadeného rozhodnutí. Žalobkyni lze dát za pravdu toliko potud, že jí žalovaný skutečně v odstavci 25 na str. 9 napadeného rozhodnutí vytkl, že nepředložila žádný písemný důkaz o svých tvrzeních o provedeném průzkumu trhu či předběžných konzultacích. Žalobkyně má pravdu, že tyto skutečnosti mohla prokazovat i jinak než pouze písemnými důkazy a že jedním z jí předložených důkazních návrhů k prokázání těchto tvrzení byly i svědecké výpovědi. Odkazovaná výtka žalovaného tak není věcně opodstatněná. Ani to však nic nemění na tom, že samotným neprovedením těchto svědeckých výpovědí správní orgány obou stupňů nepochybily.
104. Konečně se soud zabýval žalobním bodem nesprávného procesního postupu žalovaného.
105. K tomuto žalobnímu bodu je možno z obsahu správního spisu rekapitulovat, že správní orgán I. stupně vydal dne 19. 7. 2021 jak PV1 vyměřující odvod do Státního fondu životního prostředí (ve výši 68 387 Kč), tak PV2 vyměřující odvod do Národního fondu (ve výši 1 283 925 Kč). Učinil tak po proběhlé DK1 zahájené dne 30. 1. 2019. V protokole o zahájení DK1 z uvedeného dne, se uvádí, že předmětem daňové kontroly je (citováno přesně): „*zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a případné stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 44 a § 44a zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), u peněžních*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

prostředků poskytnutých na základě: 1) Rozhodnutí o poskytnutí dotace, ze dne 4. 10. 2016, v rámci Programu 11524 – Podpora zkvalitnění nakládání s odpady a odstraňování starých ekologických zátěží na akci CZ.1.02/4.1.00/15.27983 Kompostárna Mýto s.r.o. – dovybavení kompostárny a svoz bioodpadů, reg. č. – IS SFŽP 15232924, ve výši 5 277 310 Kč.“

106. Poté, co žalobkyně proti oběma předmětným platebním výměrům brojila odvoláním (blanketní odvolání doručené správnímu orgánu I. stupně dne 18. 8. 2021 bylo doplněno prostřednictvím podání doručeného mu 27. 9. 2021) a správní orgán I. stupně předal věc žalovanému, zjistil žalovaný procesní vadu spočívající v nesprávném vymezení předmětu DK1. Dne 28. 3. 2022 proto vydal žádost o doplnění stanoviska, v němž upozornil na to, že financování projektu bylo realizováno jednak prostřednictvím peněžních prostředků poskytnutých na základě Rozhodnutí formou dotace, která činila 94,94 % z celkových způsobilých veřejných výdajů projektu, a dále prostřednictvím poskytnuté podpory ze SFŽP, a to na základě Smlouvy (5,06 % z celkových způsobilých veřejných výdajů projektu. Jednalo se tedy o dva samostatné dokumenty, na jejichž základě se realizovalo financování projektu z veřejných prostředků. V protokolu o zahájení DK1 však Smlouva uvedena nebyla, ačkoliv cílem správního orgánu I. stupně byla i kontrola podmínek stanovených SFŽP právě touto Smlouvou, což plyne i ze zprávy o DK1. Žalovaný uzavřel, že správní orgán I. stupně pochybil vydáním PV1 na odvod za porušení rozpočtové kázně do SFŽP, neboť zahájení DK1 protokolem obsahujícím vymezení předmětu a rozsahu pouze s odkazem na Rozhodnutí nemohlo vyústit v závěry vztahující se ke Smlouvě, jež ale jsou obsahem zprávy o DK1. Z toho důvodu uložil žalovaný správnímu orgánu I. stupně doplnit řízení o relevantní úkony vedoucí ke správnému zahájení a ukončení nové daňové kontroly vztahující se ke kontrole peněžních prostředků poskytnutých na základě Smlouvy tak, aby postup správce daně byl v souladu s platnou legislativou, zejména § 85 – 88a daňového řádu.
107. Správce daně I. stupně pak oznámením ze dne 11. 4. 2022 doručeným žalobkyni dne 12. 4. 2022 zahájil daňovou kontrolu, jejímž předmětem bylo zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a případné *stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně podle ustanovení § 44 a § 44a zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), u peněžních prostředků poskytnutých na základě: Smlouvy č. 15232924 o poskytnutí podpory ze SFŽP, v rámci Operačního programu Životního prostředí, ze dne 31. 8. 2015 (...) a Rozhodnutí č. 15232924-SFŽP o poskytnutí podpory na spolufinancování projektu v rámci Operačního programu životního prostředí z prostředků Státního fondu životního prostředí ČR, ze dne 11. 6. 2015 (...).*“ (dále též jen: „DK2“).
108. Dne 25. 5. 2022 postoupil správní orgán I. stupně spis po jeho doplnění zpět žalovanému. Jeho součástí byla nově i zpráva o DK2. Žalovaný následně zaslal žalobkyni seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 13. 7. 2022, v níž shrnuje dosavadní skutková zjištění a odkazuje i na doplněnou zprávu o DK2. Žalobkyně se k věci vyjádřila prostřednictvím podání doručeného žalovanému dne 30. 8. 2022 a namítla mj. i nezákonný procesní postup správních orgánů v souvislosti se zahájením a realizací DK2, včetně jejího ukončení, protože má žalobkyně za to, že DK2 nebyla ani řádně ukončena. Žalovaný následně vydal napadené rozhodnutí.
109. Z této stručné rekapitulace se podává, že nyní projednávaný žalobní bod v zásadě odpovídá námitkám, které žalobkyně vznesla již před vydáním napadeného rozhodnutí. Soud se tak v rámci uplatněné žalobní argumentace musel zabývat otázkou, zda byla postupem žalovaného v rámci odvolacího řízení porušena procesní práva žalobkyně, a to takovým

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

způsobem, že to odůvodňuje zrušení napadeného rozhodnutí. Žalobkyně přitom míří na dva okruhy otázek: jednak jde o tvrzenou absenci seznámení s výsledky kontrolního zjištění v rámci DK2 (a její následky), jednak na skončení DK2.

110. Jelikož k namítanému postupu došlo v rámci odvolacího řízení, je nutno vyjít z na něj dopadající právní úpravy.
111. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu: „*V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*“. Dle druhého odstavce téhož ustanovení pak: „*Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*“
112. Dle § 116 odst. 1 daňového řádu: „*Odvolací orgán a) napadené rozhodnutí změnit, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.*“
113. Z právní úpravy obsažené v citovaném § 116 odst. 1 daňového řádu plyne, že typicky oproti správním orgánům postupujícím ve své činnosti dle správního řádu, nemá odvolací orgán možnost odvoláním napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správnímu orgánu I. stupně k novému projednání. Zrušení napadeného rozhodnutí je totiž prostřednictvím § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu spojeno s obligatorním zastavením řízení. To ovšem neznamená, že vady, kterých se dopustí prvostupňový správní orgán, jež by v odvolacím řízení vedeném podle správního řádu vedly k jeho kasaci a vrácení věci prvostupňovému správnímu orgánu k novému projednání [§ 90 odst. 1 písm. b) správního řádu], měla automaticky za následek zastavení příslušného daňového řízení. Takové řešení by bylo ve zjevném rozporu s cílem správy daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Takové vady proto musí být odstraněny v řízení odvolacím. Tento závěr je v souladu s apelační zásadou, na které je odvolání v daňovém řízení vybudováno dle § 115 odst. 1 daňového řádu. Nevyhnutelným důsledkem takové úpravy je, že v odvolacím řízení může docházet k poměrně rozsáhlému odstraňování případných vad prvostupňového daňového řízení (k tomu srov. Rozehnal T. Daňový řád. Praktický komentář. 2 vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, str. 224). Judikatura Nejvyššího správního soudu konstatovala, že v odvolacím řízení je možno odstraňovat všechny procesní či jiné vady, kromě vad neodstranitelných, za něž je možno považovat nesprávné hmotněprávní posouzení otázky stanovení daně (chybný závěr správce daně o tom, že daň má být stanovena, ačkoliv tomu tak není) a uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. K tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75.
114. Není sporu o tom, že v projednávané věci správní orgán I. stupně pochybil, když fakticky realizoval DK1 v širším rozsahu, než v jakém ji zahájil, resp. vydal PV1 na základě zjištění, která se vymykala z rozsahu DK1. Na základě v předchozím odstavci uvedených závěrů je však možno vyvodit dílčí závěr o tom, že ani odstranění této vady v postupu správního orgánu I. stupně není v odvolacím řízení vyloučeno, a to ani provedením daňové kontroly. Ta totiž ve své podstatě není ničím jiným než formalizovaným postupem, v jehož rámci dochází k provádění dokazování. Že není vyloučeno provádění daňové kontroly i v rámci odvolacího řízení, konstatoval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 7. 2021, č. j. 9 Afs 288/2020-30. Dojde-li k takové situaci, je však nutno zvláště bedlivě dbát na zachování

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

procesních práv daňového subjektu. Citovaný rozsudek NSS k tomu konstatuje, že „je třeba na obsah seznámení s výsledkem dokazování (zjištěnými skutečnostmi) v odvolacím řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu klást (ze stejných důvodů) analogické požadavky jako na povinnost správce daně prvního stupně seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložit mu je k vyjádření dle § 88 odst. 2 daňového řádu. Stejně tak musí odvolací orgán respektovat obecná pravidla dokazování v § 92 daňového řádu a dbát o jejich naplnění. Jinak řečeno, odvolací orgán musí vytvořit a poskytnout stejný procesní prostor pro dialog s daňovým subjektem, jaký by byl povinen poskytnout správce daně prvního stupně.“

115. Proto i v projednávané věci je třeba zodpovědět otázku, zda postupem, který žalovaný zvolil, nebyla porušena procesní práva žalobkyně. Žaloba tu míří na právo vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění a právo na řádné ukončení daňové kontroly.
116. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu: „Správce daně na základě provedené kontrolní činnosti sepiše dosavadní výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí je hodnocení dosud zjištěných důkazů.“. Dle druhého odstavce téhož ustanovení: „Pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření.“. Ustanovení § 88 odst. 4 daňového řádu zní: „Daňový subjekt je v rámci vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění oprávněn zejména a) vznést výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, b) podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění.“. Konečně, pátý odstavec tohoto ustanovení přikazuje, aby se postup podle § 88 odst. 1 – 4 zopakoval, dojde-li na základě vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění k podstatné změně tohoto výsledku.
117. Sdělení výsledku dosavadního kontrolního zjištění je úkonem, jehož prostřednictvím je daňový subjekt informován o výsledcích dokazování provedeného v rámci daňové kontroly. Proto je jeho obsahem hodnocení dosud zjištěných důkazů. Jedním z jeho účelů je také vytvoření procesního prostoru pro daňový subjekt uplatnit své výhrady k výsledku kontrolního zjištění a případně podat návrh na jeho doplnění.
118. V projednávané věci došlo k tomu, že žalovaný zaslal v rámci jím vedeného odvolacího řízení správnímu orgánu I. stupně žádost o doplnění stanoviska s pokynem, aby byla zahájena a provedena DK2. To se i stalo, načež správní orgán I. stupně vyhotovil zprávu o DK2, kterou postoupil žalovanému. Ten ji zaslal žalobkyni spolu se seznámením se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v odvolacím řízení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu a stanovil jí 15denní lhůtu k případnému vyjádření ke zjištěným skutečnostem a k učinění případných návrhů na doplnění dokazování. Žalobkyni byly tyto písemnosti doručeny dne 14. 7. 2022. Žalobkyně podáním z téhož dne požádala žalovaného o prodloužení stanovené lhůty, a to do 31. 8. 2022, čemuž žalovaný vyhověl rozhodnutím ze dne 26. 7. 2022. Následně se žalobkyně podáním ze dne 30. 8. 2022 k seznámení se zjištěnými skutečnostmi vyjádřila.
119. Za takové situace je soud přesvědčen, že žalobkyni nebylo v projednávané věci žalovaným upřeno právo vyjádřit se ke skutkovým zjištěním a výsledkům provedeného dokazování, které je realizováno prostřednictvím seznámení s dosavadními výsledky kontrolního zjištění podle § 88 daňového řádu. V tomto ohledu nepovažuje soud za rozhodující, že příslušný úkon nebyl nazván jako seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění, ale že došlo k naplnění jeho materiální funkce. Takový závěr odpovídá i judikatuře

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39, podle něhož smysl právní úpravy seznámení s výsledkem kontrolního zjištění leží v jejím materiálním významu; „*Znamená to, že zpravidla pozbývá důležitosti, zda došlo k formálnímu naplnění jednotlivých kroků uvedených v ustanovení zákona, podstatné však je, zda bylo popsáno právo žalobce naplněno ve svém skutečném obsahu.*“). Žalobkyně ostatně v žalobě ani konkrétně nenamítá, že by jí postupem žalovaného byla způsobena nějaká materiální procesní újma spočívající v nemožnosti vyjádřit se ke skutkovým zjištěním žalovaného, případně v překvapivosti závěrů obsažených v napadeném rozhodnutí. Její tvrzení o tom, že se nemohla vyjádřit a podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění (str. 15 žaloby), je zcela obecné a odporuje skutečností zjevným ze správního spisu, protože se fakticky ve věci vyjádřila. V postupu žalovaného tak soud neshledává nepřípustnou libovůli, ale snahu umožnit žalobkyni realizovat její procesní práva.

120. Vadu v procesním postupu žalovaného pak soud nespatřuje ani v tom, že žalobkyni nezaslal oznámení o ukončení daňové kontroly. Podle § 88a odst. 1 daňového řádu platí: „*Daňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou.*“ Formalizovaným ukončením daňové kontroly je právě zpráva o daňové kontrole (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31). Jak už bylo výše řečeno, v posuzované věci byla žalobkyni zpráva o DK2 doručena 14. 7. 2022. Žalobkyně se s ní nepochybně seznámila, když se k ní i vyjádřila. Není sporu o tom, že DK2 skončila; žalobkyni bylo již doručeno konečné rozhodnutí žalovaného (tj. nyní žalobou napadené rozhodnutí). I v tomto směru je třeba dát přednost materiálnímu aspektu věci; tvrzení o tom, že DK2 nebyla řádně ukončena, a že tedy nadále probíhá, a to jen na základě toho, že žalobkyni nebylo doručeno oznámení o jejím ukončení, tj. takto formálně označená písemnost, je projevem přepjatého formalismu. Lze ostatně poukázat na to, že samotné oznámení o ukončení daňové kontroly je oznámením, které neobsahuje odůvodnění a nelze se proti němu bránit oprávněnými prostředky (§ 85 odst. 5 daňového řádu). Jeho role je tak čistě informativní. Soud ji nemíni jakkoli snižovat, neboť v konkrétním případě může být podstatné z hlediska právní jistoty daňového subjektu. V posuzovaném případě tomu tak nicméně není, neboť žalobkyně nemůže být v důvodných pochybnostech o tom, zda DK2 dosud probíhá, když jí již byla doručena zpráva o DK2 a konečné rozhodnutí ve věci stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně.
121. Ani v tomto ohledu tedy soud procesní pochybení žalovaného neshledal.

Závěr a náklady řízení

122. Soud dospěl závěru, že žaloba, jíž se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, není důvodná, výrokem I. žalobu zamítl.
123. Výrokem II. tohoto rozsudku pak soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Při rozhodování o nákladech řízení se soud vyšel z § 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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.*“ Účastníkem, který měl ve věci plný procesní úspěch, je žalovaný, neboť žaloba byla soudem zamítnuta. Žalovaný je nicméně správním orgánem, který podle příslušné judikatury Nejvyššího

správního soudu nemá právo na náhradu těch nákladů, které nepřevyšují náklady spojené s výkonem jeho běžné úřední činnosti. Soud nezjistil, že by nějaké takové náklady žalovaný v souvislosti s probíhajícím řízením vynaložil. Proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

124. Závěrem soud pouze podotýká, že žalobkyně v průběhu řízení změnila adresu svého sídla. V záhlaví rozsudku je tak identifikována v souladu s údaji vedenými v obchodním rejstříku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 30. srpna 2023

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu