



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce, soudkyně JUDr. Veroniky Burianové a soudce Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **STEEN QOS s.r.o.**, IČO 27972941,
sídlem Vojkovice 58, 362 73 Vojkovice,
zastoupená JUDr. Sylvií Sobolovou, Ph.D., advokátkou,
sídlem Jungmannova 24, 110 00 Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2022, č. j. 36870/22/5000-10611-712343

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2022, č. j. 36870/22/5000-10611-712343, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 23 028 Kč, a to k rukám zástupkyně žalobkyně JUDr. Sylvie Sobolové, Ph.D., advokátky.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí a vymezení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 25. 11. 2022, doručenou téhož dne Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“), domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2022, č. j. 36870/22/5000-10611-712343 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“). Soud pro úplnost činí poznámku, že žalobkyně v žalobě i v pozdějších podáních a poté dokonce i žalovaný ve svých písemných podáních chybně označovali napadené rozhodnutí datem 10. 10. 2022, což je ovšem datum nabytí právní moci daného rozhodnutí, nikoli datum vydání rozhodnutí, kterým je správně 7. 10. 2022. Napadeným rozhodnutím bylo k odvolání žalobkyně částečně změněno rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 16. 10. 2019, č. j. 898054/19/2400-31472-400222 (dále též jen „*prvostupňové rozhodnutí*“) tak, že namísto odvodu za porušení rozpočtové kázně ve výši 13 495 048 Kč byl žalobkyni nově vyměřen odvod ve výši 12 145 544 Kč, přičemž v ostatním zůstalo prvostupňové rozhodnutí beze změny.
2. Základní skutkový stav a průběh správního řízení byl shrnut v napadeném rozhodnutí, přičemž žalobkyně uvedené shrnutí v podané žalobě nezpochybnila. Soud proto úvodem tohoto rozsudku pro přehlednost rekapituluje základní skutkový stav a průběh správního řízení pouze stručně a v podrobnostech odkazuje na čl. I. a II. napadeného rozhodnutí.
3. Rozhodnutím Ministerstva průmyslu a obchodu České republiky (dále jen „*MPO*“ nebo „*poskytovatel dotace*“) ze dne 7. 5. 2015, č. j. 27-14/2.2RV03-3894/15/61200, ve znění dodatku č. 1 ze dne 31. 7. 2015 (dále jen „*Rozhodnutí o dotaci*“), jehož nedílnou součástí byly *Podmínky poskytnutí dotace v rámci prioritní osy 2. Rozvoj firem, oblasti podpory, 2.2 Podpory nových výrobních technologií, ICT a vybraných strategických služeb, programu ICT v podnicích*, č. 9/2, platné od 1. 12. 2014 (dále jen „*Podmínky pro poskytnutí dotace*“), byly žalobkyni poskytnuty peněžní prostředky v rámci Operačního programu Podnikání a inovace (dále jen „*OPPI*“) na realizaci projektu s názvem „*Rozšíření technologického vybavení kovovýroby*“, č. projektu 2.2RV03/3894 (dále jen „*Projekt*“). Na realizaci Projektu byly schváleny peněžní prostředky v celkové maximální výši 13 500 000 Kč z Evropského fondu pro regionální rozvoj, přičemž Rozhodnutím o dotaci byla stanovena dotace ve výši max. 45 % způsobilých výdajů projektu. Dotace byla čerpána zpětně na základě již realizovaných způsobilých výdajů doložených žalobkyní poskytovateli dotace.
4. Dne 20. 11. 2017 správce daně zahájil podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „*daňový řád*“) u žalobkyně daňovou kontrolu zaměřenou na skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a případné stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), v rozhodném znění (dále jen „*zákon o rozpočtových pravidlech*“) ve vztahu k peněžním prostředkům poskytnutým na základě Rozhodnutí o dotaci. Daňová kontrola byla zahájena na základě podnětu MPO ze dne 26. 9. 2017. Rozsah kontroly byl zaměřen na plnění všech podmínek Rozhodnutí o dotaci.
5. S výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení do té doby zjištěných důkazů, byla žalobkyně seznámena při ústním jednání konaném dne 24. 4. 2019, o čemž byl pořízen protokol z téhož dne. K ukončení daňové kontroly došlo v návaznosti na vyhotovení zprávy o daňové kontrole ze dne 27. 8. 2019, č. j. 799509/19/2400-31472-400222 (dále jen „*Zpráva o daňové kontrole*“) a podpis protokolu k projednání Zprávy o daňové kontrole z téhož dne. Na základě výsledku kontrolního zjištění dospěl správce daně k závěru, že došlo ke třem porušením rozpočtové kázně, a to v jednom případě dle § 44 odst. 1 písm. b)

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zákona o rozpočtových pravidlech a ve dvou případech dle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech.

6. Správce daně dopisem ze dne 31. 7. 2019 požádal MPO, jako poskytovatele dotace, o zaslání výzvy k provedení opatření k nápravě dle § 14f odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech či výzvy k vrácení dotace nebo její části dle § 14f odst. 3 téhož zákona. Sdělením MPO ze dne 2. 10. 2019 byl správce daně informován, že žalobkyně byla vyzvána výzvou ze dne 30. 8. 2019 k vrácení peněžních prostředků ve výši 11 326 796,66 Kč a že tato ve stanovené lhůtě (do 30. 9. 2019) ani později požadované peněžní prostředky nevrátila.
7. Dne 16. 10. 2019 správce daně vydal prvostupňové rozhodnutí (platební výměr), kterým žalobkyni vyměřil odvod ve výši 13 495 048 Kč, tj. ve výši 100 % částky, která byla poskytovatelem dotace žalobkyni poskytnuta na základě Rozhodnutí o dotaci.
8. Žalobkyně prvostupňové rozhodnutí napadla odvoláním zaevidovaným u správce daně dne 13. 11. 2019. Žalovaný v rámci odvolacího řízení doplnil skutková zjištění a žalobkyni opakovaně (celkem čtyřikrát) seznámil s nově zjištěnými skutečnostmi a poskytl jí prostor pro vyjádření, čehož žalobkyně opakovaně využila a postupně se celkem pětikrát písemně vyjádřila.
9. V rámci úvodní rekapitulace zbývá doplnit, že žalovaný o podaném odvolání rozhodl napadeným rozhodnutím ze dne 7. 10. 2022 způsobem popsáním výše, když snížil výši odvodu za porušení rozpočtové kázně, a to v následujících dvou parametrech: (i) u kontrolního zjištění č. 1 snížil odvod z původní částky odpovídající 10 % poskytnuté dotace na částku odpovídající 5 % poskytnuté dotace, a (ii) u kontrolního zjištění č. 2 snížil odvod z původní částky odpovídající 100 % poskytnuté dotace na částku odpovídající 85 % poskytnuté dotace. Novou celkovou částku odvodu pak žalovaný stanovil jako součet dílčího odvodu za kontrolní zjištění č. 1 a dílčího odvodu za kontrolní zjištění č. 2 (naopak dílčí odvod za kontrolní zjištění č. 3 byl absorbován v dílčím odvodu za kontrolní zjištění č. 2). Následně žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí předmětnou žalobu.

II.

Žaloba

10. Žalobkyně v návaznosti na stručné vymezení napadeného a prvostupňového rozhodnutí úvodem namítla, že napadené rozhodnutí trpí závažnými vadami spočívajícími v nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti. Poté žalobkyně stručně shrnula skutkový stav, přičemž toto shrnutí se v podstatných bodech neodchyluje od shrnutí provedeného žalovaným v napadeném rozhodnutí (a zrekapitulovaným soudem výše v čl. I. tohoto rozsudku). Žalobkyně navíc uvedla, že předmětnému rozhodnutí o dotaci předcházela její žádost o dotaci podaná dne 18. 7. 2014, ze které měla v úmyslu částečně financovat pořízení 10 ks nových technologií, a dále že dne 23. 1. 2015 uveřejnila zahájení otevřeného výběrového řízení na pořízení předmětných technologií, přičemž zadávací dokumentaci si vyzvedlo celkem 11 uchazečů, a konečně že z podaných nabídek byla vyhodnocena jako nejvýhodnější nabídka společnosti LightGate, a.s. (dále jen „LightGate“), se kterou žalobkyně dne 13. 5. 2015 uzavřela kupní smlouvu.
11. Obecně k důvodům nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti napadeného a prvostupňového rozhodnutí žalobkyně nejprve poukázala na fatální důsledky, které by výkon napadených rozhodnutí měl na její podnikatelskou činnost, a dále na to, že i přes nepatrné odchylky i napadené rozhodnutí vychází ze zjištění uvedených již ve Zprávě o daňové kontrole o

celkem třech kontrolních zjištění o porušení rozpočtové kázně. Podle žalobkyně zjištění orgánů finanční správy: a) vychází ze skutkového stavu, který nemá v provedeném dokazování oporu; b) jsou založena na zcela nesprávném právním posouzení věci; a c) naprosto opomíjí celou řadu konkrétních důkazních prostředků, na které žalobkyně v průběhu řízení upozorňovala, avšak orgány finanční správy se s nimi řádně nikdy nevypořádaly, obdobně jako se reálně nevypořádaly se související argumentací žalobkyně. Dále pak žalobkyně namítala, že se finanční orgány opomněly řádně vypořádat s jejími námitkami ohledně: a) nesplnění procesních podmínek pro uložení odvodu; a b) časové působnosti dotačních podmínek, které měla žalobkyně porušit v rámci výběrového řízení na Projekt.

12. V čl. V. žaloby žalobkyně namítala nesplnění procesních podmínek pro uložení odvodu. V dané souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 293/2018 – 28, podle kterého orgány finanční správy nemohou vyměřit odvod za tvrzené porušení rozpočtové kázně, pokud poskytovatel dotace nepostupoval v souladu s § 14f odst. 1 a 3 zákona o rozpočtových pravidlech. Podle názoru žalobkyně tato procesní podmínka pro uložení odvodu nebyla v jejím případě splněna, což činí odvod nezákonným. Nesplnění dané podmínky žalobkyně spatřovala v tom, že správce daně závazně vymezil podstatu jím tvrzeného porušení rozpočtové kázně ve Zprávě o daňové kontrole, tedy ještě předtím, než poskytovatel dotace vyzval žalobkyni k dobrovolnému vrácení předmětné dotace.
13. V čl. VI. žaloby žalobkyně namítala, že se orgány finanční správy nesprávně vypořádaly s otázkou, v jakém rozsahu na žalobkyni dopadala pravidla ohledně zadávání veřejných zakázek, jejichž porušení jí bylo kladeno za vinu. Podle žalobkyně bylo nesporné, že tato v době uskutečnění výběrového řízení nebyla veřejným zadavatelem ve smyslu § 2 odst. 2 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, v rozhodném znění (dále jen „*zákon o veřejných zakázkách*“). Nesouhlasila však s názorem orgánů finanční správy, že byla v rámci výběrového řízení povinna postupovat v souladu s pravidly pro výběr dodavatelů, jež byla přiložena k Podmínkám pro poskytnutí dotace, neboť tato pravidla se na ni nevztahovala (dle čl. 2 odst. 2 písm. d) Podmínek pro poskytnutí dotace byla žalobkyně povinna postupovat při realizaci projektu v souladu s pravidly pro výběr dodavatelů ve znění od 1. 12. 2014). Orgány finanční správy zcela opomněly zohlednit skutečnost, že pokud žalobkyni v době před 7. 5. 2015 nezavazovaly Podmínky pro poskytnutí dotace jako takové, tím spíše ji nemohla zavazovat ani tam uvedená povinnost postupovat v souladu s pravidly pro výběr dodavatelů, která byla přílohou těchto podmínek. Všechny skutkové okolnosti, ze kterých orgány finanční správy dovodily údajné porušení pravidel pro výběr dodavatelů, se vztahují k době, kdy tato pravidla ještě nebyla pro žalobkyni závazná. Žalobkyně označila postup správce daně za svévolný, založený na retroaktivní aplikaci dotačních podmínek. Žalobkyně namítala, že podepsala pouze svou žádost o dotaci, nikoli předmětné rozhodnutí o dotaci, ta však na pravidla pro výběr dodavatelů nikde neodkazovala. Dle žalobkyně bylo třeba zohlednit, že: a) vzorové rozhodnutí o poskytnutí dotace odkazuje pouze na jeden dokument poskytovatele dotace, a to na podmínky poskytování podpory, a b) podmínky poskytování podpory sice odkazovaly i na jiná pravidla vydaná poskytovatelem dotace, zároveň však zcela jasně uváděly, že tyto podmínky zavazují žalobkyni až od okamžiku vydání rozhodnutí o poskytnutí podpory. V případě rozporu mezi přechodnými ustanoveními podmínek a pravidel pro výběr dodavatelů by se mělo uplatnit znění podmínek. V dané souvislosti žalobkyně připomněla rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2018, sp. zn. II. ÚS 2102/18. Podle žalobkyně

orgány finanční správy svým postupem aplikovaly na zjištěný skutkový stav pravidla pro výběr dodavatelů v rozporu se zákazem pravé retroaktivity. Závěrem této žalobní námitky žalobkyně připomněla, že v okamžiku, kdy se poskytovatel dotace rozhodoval, zda žalobkyni dotaci poskytne či nikoliv, bylo již předmětné výběrové řízení ukončeno a tento tak měl k dispozici všechny jím vyžádané dokumenty pro posouzení, zda proběhlo v souladu s jím vydanými interními dokumenty.

14. V čl. VII. žaloby se žalobkyně věnovala kontrolnímu zjištění č. 1, které s odkazem na str. 30 Zprávy o daňové kontrole charakterizovala jako nesplnění účelu dotace. Předně poukázala na napadené rozhodnutí, kde žalovaný připustil, že nezavedení nového produktu „chytrý dům“ a nedosažení všech předpokládaných přidaných hodnot deklarovaných v žádosti o dotaci nemůže být bez dalšího považováno za nesplnění účelu dotace. Proto se věnovala pouze zbývajícím dvěma nedostatkům, které dovodil správce daně a s nimiž se žalovaný ztotožnil. Nejprve ale žalobkyně připomněla, že účel dotace je dle § 14 odst. 4 písm. d) zákona o rozpočtových pravidlech závazně vymezen toliko v rozhodnutí o poskytnutí dotace, přičemž Rozhodnutí o dotaci se o počtu vytvořených pracovních míst ani o žádných jiných budoucích přínosech Projektu vůbec nezmiňuje. Uvedené podle žalobkyně platí bez ohledu na skutečnost, že předmětné rozhodnutí o dotaci odkazovalo na žádost o dotaci a podmínky pro poskytnutí dotace, což odůvodňuje názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 42/2021 – 82. Ovšem v projednávané věci orgány finanční správy nepřipustně ztotožnily účel dotace s podmínkami této dotace.
15. Navíc podle názoru žalobkyně ani nedošlo k vytykánému porušení Podmínek pro poskytnutí dotace. Pokud jde o skutečnost, že v rámci Projektu prozatím nedošlo k vytvoření všech 6, ale „pouze“ 3 pracovních míst, pak žalobkyně setrvala na svém stanovisku, že uvedený stav byl způsoben okolnostmi nezávislými na její vůli, když ona nové zaměstnance dlouhodobě a velmi usilovně hledala, ale to se nezdařilo především proto, že: a) v rozhodné době míra nezaměstnanosti v ČR začala razantně klesat až na nejnižší úroveň od vzniku samostatné ČR, b) závod žalobkyně v obci Vojkovice se nachází v odlehle části Karlovarského kraje, c) z obce Vojkovice lze během cca dvaceti minut dojet do Německa, kde jsou mzdy na vyšší úrovni, které nemůže žalobkyně konkurovat (často se stávalo, že nový zaměstnanec u žalobkyně po absolvování příslušných kurzů a kvalifikací odešel „za lepším“ přes hranice). Žalobkyně odkázala na celou řadu důkazů, které předložila orgánům finanční správy a ke kterým ani žalovaný odpovídajícím způsobem nepřihlédl. Podle názoru žalobkyně předmětných 6 pracovních míst *de facto* bylo vytvořeno, avšak pouze nebyla všechna obsazena. Již samotná skutečnost, že žalobkyně nové zaměstnance po získání dotace intenzivně hledala, svědčí o tom, že dotace svůj účel prokazatelně splnila, neboť žalobkyně měla vůli své podnikání nadále rozvíjet a nové zaměstnance nabírat. Pokud orgány finanční správy bezpodmínečně trvaly na tom, že neobsazením všech pracovních míst údajně došlo k porušení účelu dotace, vzaly za základ svých rozhodnutí skutkový stav, který nemá oporu ve spise a zatížily tím napadená rozhodnutí i vadou nesprávného právního posouzení věci. K druhému vytykánému nedostatku, tedy že umístěním strojů spolufinancovaných z dotace do prostoru ve Vojkovicích nebylo zajištěno, aby stroje nebyly vystaveny znehodnocení, žalobkyně nejprve připomněla, že sám správce daně v návaznosti na uskutečnění kontrol závodu žalobkyně ve dnech 30. 1. 2018 a 8. 8. 2018 uvedl, že všechna ověřovaná zařízení byla „zapojena a funkční“. Podle žalobkyně je proto zřejmé, že žádné strojní vybavení pořízené z dotace ve skutečnosti znehodnoceno nebylo, neboť jinak by logicky nebylo funkční.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Pokud se některé stroje pořízené z prostředků dotace po přechodnou dobu nacházely mimo hlavní budovu žalobkyně, jednalo se o mimořádné a časově jasně ohraničené umístění podmíněné finalizací rekonstrukčních prací v hlavní budově, které nemělo na funkčnost strojů spolufinancovaných z dotace žádný vliv.

16. V čl. VIII. žaloby se žalobkyně věnovala kontrolnímu zjištění č. 2, podle kterého se měla dopustit zásadních pochybení při konání výběrového řízení v důsledku údajného střetu zájmů členů výběrové komise, tj. pana J. B., pana D. K. a pana Ing. J. V., čímž mělo dojít k ovlivnění svobodné a rovné hospodářské soutěže a konkurenčního prostředí mezi dodavateli a současně i výsledku předmětného výběrového řízení. Žalobkyně přitom odkázala na bod 152 napadeného rozhodnutí a s uvedenými závěry nesouhlasila, když je označila jako ryze spekulativní. Podle žalobkyně konkrétní jednání členů komise, které by zakládalo skutečný střet zájmů, nebylo nikdy prokázáno a již vůbec nebylo prokázáno jakékoliv (natož zásadní) ovlivnění svobodné a rovné hospodářské soutěže a konkurenčního prostředí mezi dodavateli.
17. V dané souvislosti žalobkyně primárně namítala, že tvrzení o údajném střetu zájmů členů výběrové komise je založeno na nepřípustné retroaktivní aplikaci pravidel pro výběr dodavatelů, která se na žalobkyni v době realizace výběrového řízení nevztahovala. Nicméně i pro případ, že by se uvedená pravidla aplikovala, pak by podle přesvědčení žalobkyně k jejich porušení nedošlo. Zdůraznila, že předmětná pravidla pojem „střetu zájmů“ přímo nedefinují a obsahují toliko úpravu podjatosti členů výběrové komise, která je dána pouze při splnění dvou kumulativních podmínek, a to že: a) člen výběrové komise se podílel na zpracování některé z obdržených nabídek; a zároveň b) člen výběrové komise byl s některým ze zpracovatelů nabídek personálně či ekonomicky propojen. Podle názoru žalobkyně orgány finanční správy neprokázaly splnění ani jedné z výše uvedených kumulativních podmínek, natož pak splnění obou podmínek současně.
18. Podle žalobkyně je nepodloženou spekulací to, že by její obchodní a ekonomické vazby na vítěznou společnost LightGate dokládala mezi nimi uzavřená smlouva ze dne 10. 12. 2013 o nájmu nebytových prostor v O. č. p. Xa. Není zřejmé, jaká blíže nespecifikovaná výhoda by měla společnosti LightGate z toho vzniknout. Podle žalobkyně je navíc prokázání jakýchkoliv vazeb mezi ní a společností LightGate z hlediska „střetu zájmů“ naprosto irelevantní, neboť dle pravidel pro výběr dodavatelů bylo zakázáno toliko personální či ekonomické propojení členů výběrové komise a zpracovatele obdržené nabídky, nikoliv zpracovatele této nabídky a zadavatele předmětného výběrového řízení, zvláště jednalo-li se o běžný obchodní vztah dvou podnikatelských subjektů, jež o více než rok předcházela zahájení předmětného výběrového řízení.
19. Žalobkyně dále namítala, že orgány finanční správy dovodily údajný „střet zájmů“, resp. podjatost pana D. K., který byl členem výběrové komise, na základě nepodložených dedukcí a nepravdivých údajů. Podle žalobkyně pan K. nikdy nebyl jednatelem společnosti ELEKTROPLAN, s.r.o., když do této společnosti pouze investoval a přibližně jeden rok na ní držel majetkový podíl. Tato skutečnost pouze prokazovala historickou vazbu pana K. na společnost ELEKTROPLAN, s.r.o., nikoliv však na společnost LightGate, či dokonce podíl tohoto člena výběrové komise na zpracování nabídky společnosti LightGate. Žalobkyně rovněž nesouhlasila s tím, že by personální nebo ekonomické propojení pana K. se společností LightGate prokazovala skutečnost, že tento člen výběrové komise dne 3. 11. 2019 (zřejmě myšlen rok 2009 – pozn. soudu) koupil obchodní podíl ve společnosti CARIDAD, s.r.o., ve které působil i jako jednatel. Předně namítla s odkazem

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

na obchodní rejstřík, že pan K. zastával funkci jednatele společnosti CARIDAD, s.r.o. pouze do 26. 3. 2010, tudíž v době, kdy tato společnost vyhrála výběrové řízení vypsané společností LightGate, tam již pan K. několik let vůbec nepůsobil. Společnost CARIDAD, s.r.o. se výběrového řízení vypsaného žalobkyní vůbec neúčastnila.

20. Žalobkyně rovněž nesouhlasila s tím, že by střet zájmů bylo možné důvodně dovozovat u Ing. J. V., kterýžto orgány finanční správy dovozovaly ze skutečnosti, že Ing. V. v letech 2009 až 2012 pro společnost LightGate administroval jiné dotační projekty. Žalobkyně připomněla, že s panem V. navázala spolupráci právě proto, že měl v minulosti s administrací dotací rozsáhlé zkušenosti, když jako profesionální dotační poradce zastupoval celou řadu úspěšných žadatelů o dotaci. Proto žalobkyně nepovažuje za nijak překvapující, že během své několikaleté praxe zastupoval Ing. V. mj. i společnost LightGate. Dovožovat z této historické vazby podjatost Ing. V. je absurdní. Spolupráce mezi Ing. V. a společností LightGate navíc byla ukončena více než dva roky předtím, než bylo vyhodnoceno předmětné výběrové řízení žalobkyně, což nezpochybňuje ani žalovaný.
21. Podle názoru žalobkyně podjatost členů výběrové komise neprokazují ani vazby mezi společností LightGate a jejím subdodavatelem, společností HUP – company s.r.o. Žalobkyně namítala, že společnost HUP – company s.r.o. se žalobkyní organizovaného výběrového řízení nezúčastnila, jako subdodavatele si ji vybrala sama společnost LightGate a za jakou cenu spolu tyto společnosti obchodovaly či zda mezi jejich jednatelem po určitou dobu panoval příbuzenský poměr, je okolností stojící zcela mimo zájem, kontrolu i vědomost žalobkyně. Podle žalobkyně orgány finanční správy nikdy ani netvrdily, natožpak prokazovaly, že by žalobkyně či některý z členů výběrové komise měl jakýkoliv podíl či jiný prospěch z rozdílu mezi cenou, za kterou dodala žalobkyni příslušné strojní vybavení společnost LightGate, a cenou, za kterou tato společnost předmětné stroje nakoupila od společnosti HUP – company s.r.o.
22. Za obdobně irelevantní žalobkyně označila i všechna ostatní zjištění orgánů finanční správy týkající se údajného „střetu zájmů“. Žalobkyně připomněla výklad pojmu „střet zájmů“ v rozhodovací praxi soudů, když např. Tribunál Evropské unie považuje za relevantní pouze „*střet zájmů skutečný, a nikoli hypotetický*“ (srov. rozsudek Tribunálu Evropské unie ze dne 13. 10. 2015, T-403/12, Intrasoft International SA v. Evropská komise). Žalobkyně shrnula, že argumentace orgánů finanční správy týkající se údajného střetu zájmů je založena výlučně na hypotézách, domněnkách a používání neurčitých pojmů jako „*nadstandardní obchodní vztahy*“, které nejsou pravidly pro výběr dodavatelů ani právními předpisy definovány. Úvaha orgánů finanční správy, kde leží hranice mezi „standardními“ a „nadstandardními“ obchodními vztahy je dle žalobkyně zcela arbitrární a představuje zakázanou svévoli při výkonu veřejné moci. Podle žalobkyně orgány finanční správy nikdy netvrdily, natož prokazovaly, že by kterýkoliv ze členů výběrové komise byl v okamžiku konání výběrového řízení na společnosti LightGate ekonomicky či jinak závislý, tedy že by měl motivaci nabídku této společnosti jakkoliv upřednostňovat.
23. V čl. IX. žaloby se žalobkyně věnovala kontrolnímu zjištění č. 3, podle kterého žalobkyně použila dotaci ke krytí nezpůsobilých výdajů projektu, neboť postupovala při výběru dodavatele předmětného strojního vybavení v rozporu se zásadou hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti stanovenou v pravidlech pro výběr dodavatelů. Žalobkyně úvodem opět upozornila, že i toto zjištění je podmíněno tím, že se na ni v době konání výběrového řízení pravidla pro výběr dodavatelů vůbec vztahovala, což nadále odmítala. Nicméně i

pro případ, že by se uvedená pravidla aplikovala, pak by podle přesvědčení žalobkyně ani v tomto ohledu k jejich porušení nedošlo, neboť předmětné výběrové řízení proběhlo zcela v souladu se zásadou hospodárnosti, efektivnosti i účelnosti. Žalobkyně upozornila, že předmětné výběrové řízení řádně, včas a transparentně oznámila, o čemž svědčí i skutečnost, že zadávací dokumentaci na Projekt si vyzvedlo celkem 11 uchazečů. Ani orgány finanční správy přitom nerozporují, že členové výběrové komise vybrali z obdržených nabídek tu finančně nejvýhodnější, a to nabídku společnosti LightGate. Žalobkyně má za to, že by v rozporu se zásadou hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti naopak jednala tehdy, pokud by po vyhodnocení výsledků výběrového řízení s vítěznou společností LightGate bezdůvodně odmítla uzavřít smlouvu na dodávku vysoutěženého strojního vybavení. Žalobkyně namítala, že orgány finanční správy nikdy neprokázaly, že by v rámci předmětného výběrového řízení byla společnost LightGate jakkoliv zvýhodněna, či že by žalobkyně v tomto řízení naopak jakkoliv poškodila druhého přihlášeného uchazeče, společnost VEGA CZECH, s.r.o. Podle názoru žalobkyně tato nemůže být činěna odpovědnou za to, že se do jí transparentně zveřejněného výběrového řízení nepřihlásilo ještě více uchazečů či nebylo dosaženo ještě nižší ceny. Žalobkyně se ohradila proti názoru žalovaného, že výši nezpůsobilých nákladů lze prokázat znalecky, a to prostým porovnáním vysoutěžené ceny předmětného strojního vybavení a jejich údajné hodnoty určené znalcem. Podle žalobkyně tento postup nemá v předmětných dotačních podmínkách ani právních předpisech žádnou oporu a je i věcně nesmyslný. Účelem výběrového řízení není nalezení abstraktní spravedlivé hodnoty poptávaného plnění, ale nalezení dodavatele, který je schopen v daném místě a v daném čase poptávané plnění co nejvýhodněji skutečně dodat, což je velký rozdíl. Podle žalobkyně nelze přihlížet ke znaleckému posudku znalce Ing. M. N. Ph.D., který oceňoval hodnotu dodaných strojů k lednu 2017, a nikoliv k okamžiku jejich pořízení žalobkyní v roce 2015. Cena strojního vybavení se díky technologickému pokroku může po několika málo letech od uvedení na trh snížit na třetinu či polovinu původní prodejní ceny. Žalobkyně nemůže za to, že žádný z uchazečů nenabídl poptávané strojní vybavení za cenu, kterou o dva roky později označil znalec za přiměřenou hodnotu poptávaného plnění. Přestože žalobkyně na tuto skutečnost upozorňovala již v rámci svého odvolání, žalovaný se s touto námitkou v napadeném rozhodnutí nijak nevypořádal, čímž své rozhodnutí zatížil nejen vadou nesprávného právního posouzení, ale i nepřezkoumatelností.

24. Konečně v čl. X. žaloby žalobkyně vyslovila nesouhlas se způsobem, jakým jí žalovaný vyměřil předmětný odvod. Žalobkyně nejprve připomněla, že ve třetím seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení žalovaný uvedl, že navrhuje snížit částku odvodu vyměřeného původně správcem daně na 85 % z vyplacené dotace, a to mj. i na základě aplikace § 44a odst. 5 zákona o rozpočtových pravidlech. O pár týdnů později žalovaný v rámci čtvrtého seznámení oznámil, že ačkoliv zjištěný skutkový stav zůstává naprosto stejný, navrhuje uložit odvod ve výši 90 % z vyplacené dotace. Ovšem namísto toho, aby konečnou částku odvodu stanovil dle nejvyššího z dílčích odvodů, jak do té doby sám navrhoval učinit, žalovaný těsně před vydáním odvolacího rozhodnutí překvapivě uvedl, že celková výše odvodu má být rovna „*součtu dílčího odvodu ve výši 674 752,40 Kč (kontrolní zjištění č. 1) a dílčího odvodu ve výši 11 470 790,80 Kč (za kontrolní zjištění č. 2).*“ Žalobkyně označila takový postup za nesprávný, protože i v případě prvního kontrolního zjištění, které se týká účelu dotace, a nikoliv zadávání předmětné veřejné zakázky, jde o domnělé porušení povinnosti uvedené přímo v právních předpisech, které rozhodnutí o poskytnutí dotace již pouze blíže specifikovalo. Konkrétní způsob výpočtu vyměřeného

odvodu ze strany žalovaného je proto v rozporu s § 44a odst. 5 zákona o rozpočtových pravidlech. Podle žalobkyně důsledné uplatnění absorpční zásady se v tomto případě navíc zdá plně odůvodněné i při vědomí skutečnosti, že uložený odvod má pro žalobkyni sankční povahu, přičemž dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2013, č. j. 7 Afs 59/2013 – 40 platí, že „[i] v oblasti správních deliktů se uplatní analogicky trestněprávní úprava“, a to včetně principu, že přísnější trest pohlcuje mírnější. Tento princip ostatně vyplývá i z přílohy rozhodnutí Evropské komise ze dne 19. 12. 2013, č. j. C (2013) 9527, bod 1.3.

25. Závěrem žalobkyně navrhl, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí prvostupňové, zrušil a žalovaného zavázal vůči žalobkyni k náhradě nákladů řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

26. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 28. 12. 2022 navrhl zamítnutí žaloby, když byl přesvědčen, že napadené rozhodnutí není nezákonné. Úvodem svého vyjádření žalovaný stručně zrekapituloval dosavadní průběh řízení, okruhy žalobních námitek a provedl vymezení předmětu sporu. Žalovaný podotkl, že se žalobní námitky obsahově kryjí s odvolacími námitkami, a proto v podrobnostech odkázal na obsah spisového materiálu a na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť závěry žalovaného se nemění. Poté se žalovaný vyjádřil k jednotlivým okruhům žalobních námitek.
27. Nejprve se žalovaný vyjádřil k otázce výzvy dle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech, když se stejnou námitkou již zabýval v bodech [62] až [64] napadeného rozhodnutí, na což v plném rozsahu odkázal. Žalovaný pouze stručně shrnul, že předmětný platební výměr byl správcem daně vydán dne 16. 10. 2019, tj. až po marném uplynutí lhůty k vrácení finančních prostředků dle výzvy ve smyslu § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech. V posuzovaném případě proto bylo postupováno v souladu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 293/2018 – 281, když žalobkyni bylo umožněno zjištění porušení rozpočtové kázně napravit a aktivovat tak fikci neporušení rozpočtové kázně dle § 14f odst. 2 ZRP. Žalobkyně však na výzvu nereagovala a ve stanoveném termínu předmětnou částku poskytovateli dotace nevrátila.
28. Dále se žalovaný vyjádřil k otázce naplnění účelu dotace. Uvedl, že tato žalobní námitka se vztahuje ke kontrolnímu zjištění č. 1, v rámci kterého bylo konstatováno porušení podmínky stanovené v Hlavě I Článku II bodu 1 písm. a) Rozhodnutí o dotaci, která stanovila příjemci dotace povinnost realizovat projekt v souladu se žádostí o poskytnutí dotace. Tím došlo k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Žalovaný poukázal na to, že se obdobnou námitkou zabýval v bodech [65] až [80] napadeného rozhodnutí, na které v plném rozsahu odkázal. Žalovaný shrnul, že podstatou kontrolního zjištění č. 1 není primárně nenaplnění účelu dotace, nýbrž to, že žalobkyně nerealizovala projekt v souladu se žádostí o poskytnutí dotace.
29. K žalobní námitce týkající se aplikace příslušných pravidel pro výběr dodavatelů žalovaný předně uvedl, že tato námitka se vztahuje ke kontrolnímu zjištění č. 2 konstatujícímu porušení podmínky stanovené v Hlavě I Článku II bodu 2 písm. d) Rozhodnutí o dotaci, která žalobkyni, jako příjemci dotace, stanovila povinnost postupovat při výběru dodavatelů podle pravidel pro výběr dodavatelů, která tvořila přílohu Podmínek pro poskytnutí dotace. Dle žalovaného porušením této povinnosti došlo k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech. I v tomto

případě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, a to konkrétně na body [81] až [84] a rovněž na bod [55]. Je zřejmé, že žalovaný se s touto námitkou v napadeném rozhodnutí řádně vypořádal. Žalovaný shrnul, že názor žalobkyně odmítající povinnost postupovat při realizaci předmětného výběrového řízení v souladu s pravidly pro výběr dodavatelů je nutno označit za zcela mylný. Žalovaný citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, č. j. 2 Afs 58/2005 – 90, přičemž akcentoval následující závěr: „Pokud tedy stěžovatel přijal dotaci a pokud se podařilo žalovanému, respektive správci daně prokázat, že stěžovatel byl seznámen s podmínkami poskytnutí dotace, pak byl stěžovatel těmito podmínkami vázán v té podobě, v jaké s nimi byl seznámen.“ Doplnil, že uvedený judikát je stále aktuální, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2022, č. j. 1 Afs 93/2021 – 31. Podle žalovaného v posuzovaném případě bylo prokázáno, že žalobkyně byla v době realizace předmětného výběrového řízení seznámena s povinností postupovat podle pravidel pro výběr dodavatelů (blíže viz body [82] až [84] napadeného rozhodnutí). Podmínky pro poskytnutí dotace byly v dané věci jasně a srozumitelně formulovány, žalobkyně s nimi byla předem seznámena a akceptovala je. Žalovaný dále poukázal na bod 39 pravidel pro výběr dodavatelů, dle kterého u výběrových řízení zahájených před podpisem rozhodnutí o poskytnutí dotace je zadavatel povinen postupovat podle pravidel platných v den vyhlášení. K námitce retroaktivní aplikace pravidel pro výběr dodavatelů žalovaný odkázal na bod [83] napadeného rozhodnutí. K námitce, že poskytovatel dotace žalobkyni na pochybení zjištěná ve vztahu k výběrovému řízení neupozornil a finanční prostředky vyplatil, žalovaný uvedl, že za dodržení všech podmínek dotace je odpovědná žalobkyně (srov. bod [32] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2019, č. j. 6 Afs 246/2018 – 32). Následně doplnil, že žalobkyní nebylo tvrzeno, že by ze strany poskytovatele dotace získala konkrétní ujištění o souladnosti jejího postupu v rámci výběrového řízení s dotačními podmínkami.

30. Žalovaný se rovněž vyjádřil k námitkám žalobkyně ohledně střetu zájmů a podjatosti členů výběrové komise. Nejprve uvedl, že tyto námitky se vztahují ke kontrolnímu zjištění č. 2 a že se jimi již zabýval v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, a to zejména v bodech [89] až [109] a [119] až [121], na které odkázal. Poté provedl shrnutí. Potvrdil, že žalobkyně nebyla povinna postupovat podle zákona o veřejných zakázkách, ovšem byla povinna dle Hlavy I Článku II bodu 2 písm. d) Rozhodnutí o dotaci postupovat podle předmětných pravidel pro výběr dodavatelů. V rámci kontrolního zjištění č. 2 přitom bylo mj. konstatováno, že žalobkyně při realizaci výběrového řízení porušila body 23 a 28 předmětných pravidel. Žalovaný odkázal na Zprávu o daňové kontrole (str. 33 až 45), když podle žalovaného závěry správce daně jsou podloženy četnými důkazními prostředky, které jsou součástí spisového materiálu. K argumentaci žalobkyně o požadavku na souběžné naplnění dvou kumulativních podmínek pro podjatost některého z členů výběrové komise žalovaný uvedl, že žalobkyní předkládaný výklad nejen že nemá oporu v předmětných pravidlech, ale je rovněž zcela absurdní a v rozporu se základními principy zadávání veřejných zakázek. Odkázal přitom na správcem daně přílehlavě citovanou pasáž rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 103/2012 – 44 obsahující definici podjatosti pro oblast zadávání veřejných zakázek. Závěry správce daně pak odpovídají i ustálené rozhodovací praxi Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže. K definici střetu zájmů pak žalovaný odkázal na bod [121] napadeného rozhodnutí.
31. K žalobní námitce týkající se otázky (ne)způsobilosti výdajů na projekt žalovaný předně uvedl, že se tato námitka vztahuje ke kontrolnímu zjištění č. 3. Tam bylo konstatováno porušení podmínky stanovené v Hlavě I Článku III bodu 2 Rozhodnutí o dotaci, které mj.

stanovilo, že za způsobilé lze uznat pouze ty výdaje Projektu, jež splňují podmínky uvedené v pravidlech způsobilosti výdajů, která jsou přílohou podmínek pro poskytnutí dotace. Tím došlo k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech. Shodnou námitkou se žalovaný zabýval již v napadeném rozhodnutí, a to v bodech [122] až [124] napadeného rozhodnutí, na které odkázal, přičemž doplnil své shrnutí. Z pravidel způsobilosti výdajů mj. vyplývá, že způsobilé výdaje musí splňovat obecné principy způsobilosti výdajů z hlediska času, umístění a účelu a musejí být vynaloženy v souladu se zásadami hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti (k tomu blíže viz str. 50 a 51 Zprávy o daňové kontrole a bod [124] napadeného rozhodnutí). Zásadu hospodárnosti a efektivnosti je dle pravidel způsobilosti výdajů možno naplnit buď transparentním postupem při výběru dodavatelů (a to dle zákona o veřejných zakázkách nebo dle pravidel pro výběr dodavatelů) nebo posudkem znalce pro oceňování. Podle žalovaného v posuzovaném případě výběrové řízení nebylo provedeno transparentním způsobem, jak bylo podrobně rozebráno jak ve Zprávě o daňové kontrole (viz str. 33 až 40), tak v napadeném rozhodnutí (viz body [85], [57] a [91] a násl.). Správce daně vzal v daňovém řízení v potaz znalecký posudek (viz bod [23] písm. g) napadeného rozhodnutí), na základě kterého stanovil výši způsobilých výdajů projektu v částce 8 335 536 Kč (tedy ve výši reálné ceny soutěžené technologie dle posudku), které odpovídala dotace ve výši 3 750 991 Kč. Žalobkyni tedy bylo vyplaceno o 9 744 057 Kč více, než jí fakticky náleželo, neboť tato částka byla použita na krytí úhrady výdajů, které nesplňují obecné principy způsobilosti výdajů.

32. K žalobní námitce směřující do výše vyměřeného odvodu žalovaný odkázal na body [140] až [175] napadeného rozhodnutí. Dále doplnil, že žalobkyně interpretuje § 44a odst. 5 zákona o rozpočtových pravidlech zcela chybně, tvrdí-li, že se toto ustanovení uplatní i v případě „jakéhokoli“ vícenásobného porušení povinností uvedených v právních předpisech. Toto ustanovení se totiž uplatní pouze ve vztahu k vícenásobnému porušení při zadávání veřejných zakázek. Žalovaný pro úplnost odkázal na čl. III bod 5. Pokynu č. GŘ D-53 pro stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně. K námitce likvidačního dopadu stanoveného odvodu a jeho sankční povaze žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2019, č. j. 2 Afs 364/2017 – 39 (body 26 a 27), z něhož plyne, že odvod za porušení rozpočtové kázně není sankcí za správní delikt, tudíž se při jeho ukládání neuplatní zákonné instituty určené pro oblast správního trestání (včetně posuzování likvidačních důsledků odvodu).
33. Konečně se žalovaný vyjádřil i k námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, se kterou se neztotožnil. Žalovaný podrobně argumentoval judikaturou Nejvyššího správního soudu zabývající se otázkou (ne)přezkoumatelnosti rozhodnutí. V návaznosti na to konstatoval, že z odůvodnění Zprávy o daňové kontrole, napadeného rozhodnutí a spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že skutkový stav byl zjištěn správně a úplně a že veškeré odvolací námitky byly (alespoň implicitně) vypořádány. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, jakými úvahami byl žalovaný (resp. správce daně) veden, jakými skutečnostmi se zabýval, jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených v napadeném rozhodnutí (resp. v platebním výměru), a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěl. Žalobkyně ostatně s těmito závěry v podané žalobě polemizuje, což by nebylo možné, pokud by napadené rozhodnutí bylo zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Nepřezkoumatelnost nelze dle žalovaného zaměňovat se

subjektivně pocítovanou nespokojeností žalobkyně s odůvodněním napadeného rozhodnutí a výsledkem daňového řízení.

34. Žalovaný své vyjádření k žalobě uzavřel tím, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobkyní vznesené námitky jsou nedůvodné. Proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV.

Replika žalobkyně a následná reakce žalovaného

35. Žalobkyně ve své replice ze dne 17. 1. 2023 uvedla, že s tvrzeními žalovaného nesouhlasí. Poté se postupně vyjádřila k jednotlivým sporným bodům, když v převážné míře zopakovala podstatu svých žalobních námitek. Ohledně výzvy dle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech žalobkyně trvala na tom, že poskytovatel dotace byl povinen učinit výzvu ještě před vydáním Zprávy o daňové kontrole, neboť ta je dle § 147 odst. 4 daňového řádu nedílnou součástí předmětného platebního výměru. Doplnila pak odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2021, č. j. 10 Afs 223/2019 – 38. K nenaplnění účelu dotace žalobkyně označila vyjádření žalovaného zcela nesrozumitelným, když vyjádření v bodě [23] má jít proti dosavadní argumentaci správce daně i žalovaného. Podle žalobkyně žalovaný *de facto* formuluje nový nosný důvod svého rozhodnutí, což je nepřijatelné. K aplikovatelnosti pravidel pro výběr dodavatelů žalobkyně vyslovila nesouhlas s výkladem žalovaného, když opětovně připomněla žalovaným účelově opomíjené ustanovení hlavy I., čl. I. Podmínek pro poskytnutí dotace, podle něhož se pravidla stávají závaznými pro příjemce dotace ode dne, kdy bylo vydáno Rozhodnutí o dotaci. Žalobkyně setrvala na tom, že orgány finanční správy postupovaly protizákonně, když jí v napadených rozhodnutích kladly za vinu domnělé porušení pravidel pro výběr dodavatelů, které se na žalobkyni v době přípravy a uskutečnění předmětného výběrového řízení vůbec nevztahovaly. K tvrzenému střetu zájmů výběrové komise žalobkyně citovala bod 23 pravidel pro výběr dodavatelů a zopakovala, že toto ustanovení obsahuje dvě kumulativní podmínky, ovšem orgány finanční správy neprokázaly naplnění ani jedné z nich. Ke způsobilosti výdajů na projekt žalobkyně uvedla, že v průběhu celého řízení tvrdila a prokazovala, že v souladu s žalovaným uváděnými principy jednala, přičemž orgány finanční správy nikdy neprokázaly opak. Odkaz na bod [124] napadeného rozhodnutí na uvedeném nic nemění. V otázce výše vyměřeného odvodu žalobkyně nesouhlasila s žalovaným předkládaným výkladem § 44a odst. 5 zákona o rozpočtových pravidlech, který označila za účelový a zavádějící. Dle žalobkyně je z hypotézy citovaného ustanovení zcela zřejmé, že oblasti zadávání veřejných zakázek se musí týkat pouze porušení podmínek stanovených v rozhodnutí o poskytnutí dotace, ve vztahu k porušení právních předpisů však již zákon žádnou takovou omezující podmínku nestanoví. Žalobkyně nevidí důvodu, proč by se mělo ustanovení § 44a odst. 5 zákona o rozpočtových pravidlech vykládat tak, že zde obsažená absorpční zásada se vztahuje pouze na vícenásobné porušení právních předpisů z oblasti zadávání veřejných zakázek. Konečně k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalobkyně uvedla, že podle jejího názoru se orgány finanční správy nevypořádaly s řadou důkazů a tvrzení, které na svou obhajobu uvedla.
36. Na repliku žalobkyně reagoval žalovaný stručným podáním ze dne 23. 2. 2023, v němž v úvodu konstatoval, že argumentace žalobkyně v replice se vesměs opakuje s její předchozí argumentací, a proto žalovaný nepovažoval za účelné opětovně vypořádávat jednotlivé námitky. Žalovaný však považoval za potřebné striktně odmítnout tvrzení

žalobkyně formulované v bodě III. repliky, že jí bylo po celou dobu daňového řízení v rámci kontrolního zjištění č. 1 vytýkáno nenaplnění účelu dotace, nikoliv porušení Hlavy I Článku II odst. 1 písm. a) Rozhodnutí o dotaci. Žalovaný akcentoval, že účel dotace v širším slova smyslu (na rozdíl od účelu dotace v užším slova smyslu – k tomu viz bod [151] napadeného rozhodnutí) reflektuje i dodržení všech pravidel a podmínek, které musí být při realizaci projektu dodrženy (k tomu viz bod [70] napadeného rozhodnutí). Z konstatovaného porušení Hlavy I Článku II odst. 1 písm. a) Rozhodnutí o dotaci je podle žalovaného přitom zřejmé, že žalobkyni bylo vytýkáno právě to, že Projekt nerealizovala v souladu se žádostí o poskytnutí dotace. S ohledem na výše uvedené lze jen stěží dojít k závěru o překvapivosti podstaty vytýkaného pochybení.

V.

Průběh řízení a soudní jednání

37. Soud konstatuje, že žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí byla podána včas, neboť zákonná lhůta dvou měsíců byla dodržena, když napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 10. 10. 2022 a předmětná žaloba byla soudu doručena dne 25. 11. 2022. Soud dále konstatuje, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně byla adresátem napadeného rozhodnutí, přičemž se cítila napadeným rozhodnutím dotčena na svých právech), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (žalobkyně podala proti prvostupňovému rozhodnutí odvolání, o němž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, proti kterému již není odvolání přípustné) a obsahuje všechny požadované formální náležitosti.
38. Soud měl proto za splněné všechny procesní podmínky řízení a mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby. Tomu nebránila ani skutečnost, že usnesením Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 11. 2023, č. j. KSPL 54 INS 10139/2023-A-23, byl u žalobkyně zjištěn úpadek a na její majetek byl prohlášen konkurz. Judikatura Nejvyššího správního soudu se totiž ustálila na právním názoru, že zjištění úpadku, resp. prohlášení konkurzu na majetek žalobkyně nemá vliv na probíhající soudní řízení správní a na jeho účastníky, a tudíž tato skutečnost nebrání věcnému přezkumu dané projednávané věci (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 – 121 a dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 4 Afs 297/2018 – 29, bod [18]).
39. Vzhledem k tomu, že žalobkyně vyjádřila nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání (podáním ze dne 5. 12. 2022), soud konal dne 5. 12. 2023 jednání.
40. Žalobkyně při jednání setrvala na své dosavadní argumentaci, kterou stručně shrnula, přičemž zejména (i) akcentovala svou námitku o nesprávné aplikaci pravidel pro výběr dodavatelů na jí pořádané výběrové řízení, ke kterému došlo ještě před vydáním Rozhodnutí o dotaci (žalobkyně svou argumentaci doplnila o odkaz na závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v bodu [32] rozsudku ze dne 17. 2. 2023, č. j. 9 Afs 151/2021 – 36), a (ii) namítala požadavek na přiměřenost uloženého odvodu (žalobkyně odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 18. 10. 2023, sp. zn. III. ÚS 1344/23, bod [35]). V ostatním pak odkázala na podanou žalobu a na následnou repliku.
41. Žalovaný při jednání rovněž setrval na své argumentaci a v podrobnostech odkázal na svá písemná podání učiněná v předmětné věci.

42. Soud při jednání v rámci dokazování konstatoval obsah prvostupňového platebního výměru, zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí, z něhož akcentoval ty části, kde žalovaný uvedl finální shrnutí rozsahu jednotlivých porušení, která žalovaný považoval za relevantní pro uložení odvod za porušení rozpočtové kázně (konkrétně body [80] a [150] ve vztahu k porušení dle kontrolního zjištění č. 1, body [134] a [152] ve vztahu k porušení dle kontrolního zjištění č. 2 a body [124] a [170] ve vztahu k porušení dle kontrolního zjištění č. 3). Dále pak soud provedl k důkazu: (i) úplný výpis společnosti ELEKTROPLAN s. r. o. z obchodního rejstříku, (ii) úplný výpis společnosti CARIDAD, s. r. o. z obchodního rejstříku, (iii) podnět Ing. V. k nařízení přezkumného řízení z 26. 6. 2023, a (iv) pravidla pro výběr dodavatelů vydaná pro účely předmětného dotačního programu OPPI, znění platné od 9. 6. 2014.
43. Provedení těchto důkazů, ve spojení s obsahem správního spisu, soud považoval za dostačující pro posouzení žalobních námitek. Soud již proto další důkazy neprováděl. Ostatně žalobkyně na provedení ostatních důkazů navržených v žalobě při jednání již netrvala, přičemž jiné důkazní návrhy neučinila. Žalovaný žádný důkazní návrh v průběhu soudního řízení neučinil.

VI.

Posouzení věci soudem

44. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě, resp. v zákonné lhůtě pro podání žaloby. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 76 s. ř. s.).
45. Poté, co soud v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí a dále předmětný správní spis, dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná**.
46. Pokud jde o průběh řízení před správními (finančními) orgány, tak ten nebyl mezi účastníky řízení sporný, tudíž by bylo nadbytečné jej podrobněji rekapitulovat. Lze proto v podrobnostech odkázat na čl. I. a II. napadeného rozhodnutí, kde je obsaženo podrobné shrnutí průběhu správního řízení, proti kterému žalobkyně v žalobě nic nenamítala.
47. Soud při posouzení důvodnosti žaloby vyšel z následujících relevantních skutečností, které vyplynuly z obsahu správního spisu a z provedeného dokazování, jakož i z mezi účastníky řízení nesporných skutečností, které soud vymezil při soudním jednání, přičemž účastníci řízení proti takovému vymezení nic nenamítali.
48. Úvodem je třeba uvést, že se v posuzovaném případě jednalo o dotaci se zpětným čerpáním na základě žalobkyní doložených již realizovaných způsobilých výdajů, když žalobkyně si zajistila financování Projektu před tím, než požádala o platbu dotace (viz str. 1 Rozhodnutí o dotaci a dále str. 18 Zprávy o daňové kontrole).
49. Žalobkyně podala předmětnou žádost o dotaci dne 18. 7. 2014, jejímž předmětem byla realizace Projektu. Projekt byl vymezen jako pořízení 10 ks nových moderních technologií, které rozšíří stávající technologickou základnu žalobkyně a umožní jí rozšířit produktové portfolio s vyšší přidanou hodnotou a současně zvýší kvalitu stávající produkce. Jednotlivé technologie byly v žádosti specifikovány základním popisem.

Žalobkyně v žádosti deklarovala, že v rámci Projektu bude vytvořeno minimálně 6 nových pracovních míst.

50. Rozhodnutí o dotaci bylo vydáno až dne 7. 5. 2015, přičemž žalobkyni přiznalo dotaci ve výši max. 45 % z celkových způsobilých výdajů Projektu, které měly činit 30 mil. Kč (tj. maximální částka dotace byla stanovena na 13 500 000 Kč).
51. Uvedené znamená, že žalobkyně konala výběrové řízení na dodávku předmětného technologického vybavení v měsících lednu a únoru 2015, tedy ještě před vydáním Rozhodnutí o dotaci. Bylo nespornou skutečností, že žalobkyně v době realizace Projektu nebyla veřejným zadavatelem ve smyslu zákona o veřejných zakázkách. V návaznosti na vyhlášení výběrového řízení si zadávací dokumentaci vyžádalo celkem 11 uchazečů, nicméně nabídku podali pouze dva uchazeči, a to společnosti VEGA CZECH s. r. o. a LightGate. Výběrová komise byla tříčlenná ve složení J. B.š (vlastník a jednatel žalobkyně), D. K. a Ing. J. V., kteří podepsali prohlášení o nepodjatosti a mlčenlivosti. Jako vítěz výběrového řízení byla vybrána společnost LightGate s nabídkovou cenou 29 989 000 Kč (bez DPH). Dne 12. 3. 2015 žalobkyně uzavřela s LightGate kupní smlouvu na dodávku předmětného technologického zařízení za celkovou cenu 29 989 000 Kč bez DPH (s DPH činila kupní cena 36 286 690 Kč). Kupní cena byla žalobkyní uhrazena v plné výši, a to dílčími platbami realizovanými v období od 28. 4. 2015 do 21. 9. 2015 (viz str. 18 Zprávy o daňové kontrole).
52. Závazný termín ukončení projektu byl dodržen, když ke dni 30. 9. 2015 bylo nainstalováno 10 technologií, čímž byl splněn závazný ukazatel „Počet nainstalovaných technologií“. Jiný závazný ukazatel stanoven nebyl (viz str. 20 Zprávy o daňové kontrole). Žalobkyni byly z dotace připsány peněžní prostředky na bankovní účet dne 6. 11. 2015 v celkové výši 13 495 048 Kč, a to na základě žádosti o platbu ze dne 9. 10. 2015.
53. Dne 20. 11. 2017 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu v rozsahu plnění podmínek vyplývajících z Rozhodnutí o dotaci na základě podnětu poskytovatele dotace (MPO) ze dne 26. 9. 2017. Poskytovatel dotace správci daně sdělil, že při veřejnosprávní kontrole u žalobkyně zahájené dne 24. 5. 2016 bylo zjištěno, že *stroje pořízené v rámci dotace vypadají opotřebovaně, na mnohých nejsou štítky, mnohé rozměrově neodpovídají. MPO zadalo posudek, v němž soudní znalec dospěl k závěru, že typ čtyř identifikovaných strojů se neshodoval s typem požadovaným v zadávací dokumentaci, nicméně parametry byly srovnatelné. Dále z posudku vyplývá značný rozdíl mezi cenou pořizovací a obvyklou.* V následném doplnění svého podnětu poskytovatel dotace konstatoval porušení bodu 32 Pravidel pro výběr dodavatelů (u čtyř technologií nebyla úplná shoda typu stroje s typem uvedeným v zadávací dokumentaci, nicméně parametry byly srovnatelné) a porušení bodu 3 Pravidel pro výběr dodavatelů (žalobkyně jako zadavatel umožnila dodat požadované technologie pouze jako soubor majetku bez možnosti dodat stroje jednotlivě) – viz str. 16 Zprávy o daňové kontrole.
54. K ukončení daňové kontroly došlo dne 27. 8. 2019, kdy správce daně s žalobkyní projednal Zprávu o daňové kontrole a kdy žalobkyně podepsala příslušný protokol. Správce daně učinil následující tři kontrolní zjištění o porušení rozpočtové kázně:
 - žalobkyně nedodržela účel poskytnuté dotace v širším slova smyslu, když porušila Podmínky pro poskytnutí dotace (konkrétně hlavu I čl. II odst. 1 písm. a) podmínek) a tam obsaženou povinnost realizovat Projekt v souladu s žádostí o poskytnutí dotace, přičemž účel dotace nelze změnit; tímto žalobkyně porušila

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozpočtovou kázeň dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech (dále jen „kontrolní zjištění č. 1“);

- žalobkyně porušila Podmínky pro poskytnutí dotace (konkrétně hlavu I čl. II bod 2 písm. d) podmínky) a tam obsaženou povinnost postupovat při výběru dodavatelů podle pravidel pro výběr dodavatelů tvořících přílohu Podmínek pro poskytnutí dotace, přičemž žalobkyně porušila body 3, 19, 23, 28, 32 a 34 těchto pravidel; tímto žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň dle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech (dále jen „kontrolní zjištění č. 2“);
- žalobkyně porušila Podmínky pro poskytnutí dotace (konkrétně hlavu I čl. III bod 2 podmínek), které stanovily, že za způsobilé lze uznat pouze ty výdaje Projektu, jež splňují podmínky uvedené v pravidlech způsobilosti výdajů tvořících přílohu Podmínek pro poskytnutí dotace; tímto žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň rovněž podle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech (dále jen „kontrolní zjištění č. 3“).

55. Na základě žádosti správce daně ze dne 31. 7. 2019 poskytovatel dotace vyzval žalobkyni výzvou ze dne 30. 8. 2019 k vrácení dotace ve výši 11 326 796,66 Kč, přičemž žalobkyně ve stanovené lhůtě do 30. 9. 2019 ani později dotaci nevrátila.
56. Dne 16. 10. 2019 správce daně vydal prvostupňové rozhodnutí, kterým byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 13 495 048 Kč, tedy 100 % poskytnuté dotace. Žalobkyně napadla prvostupňové rozhodnutí odvoláním ze dne 13. 11. 2019, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím. Jak již bylo uvedeno výše, žalovaný napadeným rozhodnutím změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že namísto odvodu za porušení rozpočtové kázně ve výši 13 495 048 Kč byl žalobkyni nově vyměřen odvod ve výši 12 145 544 Kč.
57. V projednávané věci byly předmětem sporu otázky přezkoumatelnosti a zákonnosti napadeného rozhodnutí, resp. prvostupňového platebního výměru, na základě kterých byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně v souvislosti s čerpáním dotace na Projekt.
58. Soud proto vyšel zejména z následující relevantní právní úpravy a soudní judikatury týkající se odvodu za porušení rozpočtové kázně.
59. Podle § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech se neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, rozumí *jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty, porušení účelu nebo podmínek, za kterých byly prostředky zařazeny do státního rozpočtu nebo přesunuty rozpočtovým opatřením a v rozporu se stanoveným účelem nebo podmínkami vydány; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity.*
60. Podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech je porušením rozpočtové kázně *neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem.*
61. Podle § 44 odst. 1 písm. j) část věty před středníkem zákona o rozpočtových pravidlech je dále porušením rozpočtové kázně *porušení povinnosti stanovené právním předpisem,*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, které přímo souvisí s účelem, na který byla dotace nebo návratná finanční výpomoc poskytnuta a ke kterému došlo před přijetím peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv a které trvá v okamžiku přijetí prostředků na účet příjemce.

62. Povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně upravuje § 44a zákona o rozpočtových pravidlech, kdy je též stanoveno, že *správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu.*
63. Soud dále považuje za vhodné připomenout, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že *dotace je formou určitého dobrodíní ze strany státu, a právě proto je poskytnutí dotace vázáno na dodržování přísných podmínek a je spojeno s přísnými následky při jejím neoprávněném použití, a také že porušení rozpočtové kázně není správním deliktem a stejně tak uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2022, č. j. 10 Afs 427/2021-57, body 9 a 11). Soud rovněž poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33, ve kterém jsou uvedeny dva klíčové závěry týkající se porušení rozpočtové kázně a stanovení odvodu, a to (i) „*každé porušení dotačních podmínek, které není v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeno jako to, jehož nedodržení není neoprávněným použitím podle § 3 písm. e) [§ 14 odst. 3 písm. k)], zakládá porušení rozpočtové kázně [§ 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění do 29. 12. 2011]*“, a dále (ii) „*při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně je třeba vycházet ze zásady přiměřenosti, tedy rozumného vztahu mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu. Správce daně musí zvážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či pouze k odvodu odpovídajícímu závažnosti a významu porušení povinnosti*“. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře rovněž dovodil, že *neoprávněné použití peněžních prostředků není vázáno pouze na pochybení vztahující se k naplnění účelu dotace* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2021, č. j. 2 Afs 222/2019 – 46, bod 36) a dále že *užití dotace k zamýšlenému účelu samo o sobě nepostačuje, nýbrž je třeba, aby tohoto účelu bylo dosaženo způsobem souladným nejen se zákonem, nýbrž i s podmínkami pro poskytnutí dotace* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 5 Afs 111/2019 – 42, bod 38).
64. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že podle zákona o rozpočtových pravidlech má výhradní působnost v oblasti prověřování a zjišťování porušení rozpočtové kázně správce daně v rámci daňové kontroly, přičemž správce daně při výkonu této své působnosti není vázán obsahem výstupů kontrol poskytovatele dotace, příp. jiných státních institucí (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2022, č. j. 7 Afs 396/2021 – 28, resp. tam citovaný rozsudek téhož soudu ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2 Afs 334/2016 – 42).
65. V nyní projednávané věci bylo třeba s ohledem na žalobní námitky posoudit (i) přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, a dále žalobní námitky směřující do zákonnosti napadeného rozhodnutí, které lze rozdělit do několika základních okruhů, a to (ii) nesplnění procesních podmínek pro uložení odvodu, (iii) nesprávná a retroaktivní aplikace pravidel pro výběr dodavatele účinných v době vydání Rozhodnutí o dotaci, (iv) nesprávné závěry o porušení rozpočtové kázně plynoucí z kontrolního zjištění č. 1, (v) nesprávné závěry o porušení rozpočtové kázně plynoucí z kontrolního zjištění č. 2, (vi)

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

nesprávné závěry o porušení rozpočtové kázně plynoucí z kontrolního zjištění č. 3, a (vii) nesprávně stanovená výše odvodu.

66. Soud posoudil jednotlivé žalobní námitky následovně.

(i) *K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí*

67. Jelikož žalobkyně na několika místech žaloby namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, a to pro nedostatek důvodů rozhodnutí, soud se nejprve zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí jako celku, neboť meritorně lze posoudit pouze takové rozhodnutí, které je přezkoumatelné.

68. Nutno předeslat, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu z hlediska soudního přezkumu činí rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jeden celek (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 – 56, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2021, č. j. 7 As 447/2019 – 60, bod [22]). Zároveň nutno zdůraznit, že nesouhlas žalobkyně s výkladem učiněným správními orgány nelze zaměňovat za nepřezkoumatelnost jejich rozhodnutí, neboť nepřezkoumatelnost rozhodnutí je objektivní překážkou znemožňující soudu dané rozhodnutí přezkoumat (přiměřeně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2019, č. j. 10 As 102/2018 – 45, bod [15]). V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2020, č. j. 4 Afs 375/2019 – 21 (body 10 a 11) kasační soud připomněl, že k vadě nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí existuje bohatá ustálená judikatura správních soudů, podle které „nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů lze definovat jako rozhodnutí, jež nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 76, č. 1566/2008 Sb. NSS)“ a dále „zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je současně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, je tak namístě zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela, tedy i implicitně, reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018 – 36, či ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 – 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 – 64)“.

69. Námitku nepřezkoumatelnosti žalobkyně v žalobě formulovala jednak obecně, když namítala, že se orgány finanční správy nevypořádaly s jejími námitkami, jakož i s obsahem jí navrhaných důkazů (viz bod 23 žaloby), jednak uváděla dílčí námitky, které podle jejího názoru správní orgány opomněly řádně vypořádat (viz body 24 a 86 žaloby), resp. žalovaný k nim odpovídajícím způsobem nepřihlédl (viz bod 50 žaloby).

70. Podle názoru soudu napadené rozhodnutí ve spojení se Zprávou o daňové kontrole, která plní funkci odůvodnění platebního výměru, je jako celek přezkoumatelné, když je z něj patrné, jaké důvody vedly správní orgány k finálnímu závěru o porušení rozpočtové kázně a k uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Ostatně sama žalobkyně se závěry obsaženými v napadeném rozhodnutí a Zprávě o daňové kontrole v žalobě obsáhle polemizovala, což by nebylo možné, pokud by rozhodnutí jako celek přezkoumatelné nebylo.

71. Pokud jde o otázku přezkoumatelnosti některých dílčích námitek, které podle žalobkyně nebyly náležitě vypořádány, tak k tomu se soud blíže vyjádří v rámci posouzení důvodnosti jednotlivých žalobních námitek směřujících do zákonnosti napadeného rozhodnutí.

(ii) *K námitce nesplnění procesních podmínek pro uložení odvodu*

72. Podstata této námitky spočívá v tom, že podle názoru žalobkyně absentovala řádná výzva poskytovatele dotace vůči žalobkyni k dobrovolnému vrácení dotace podle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech, která musí předcházet vyměření dotace. Žalobkyně tvrzený nedostatek spatřovala v tom, že správce daně závazně vymezil podstatu porušení rozpočtové kázně ve Zprávě o daňové kontrole dne 27. 8. 2019 a že se tak stalo ještě před tím, než žalobkyně byla poskytovatelem dotace vyzvána k dobrovolnému vrácení dotace výzvou ze dne 30. 8. 2019. Žalobkyně jiné vady či nedostatky předmětné výzvy nenamítala.
73. Předně je třeba konstatovat, že touto námitkou se žalovaný zabýval v bodech [62] až [64] napadeného rozhodnutí, tudíž nelze souhlasit s žalobkyní, že by se správní orgány opomněly s touto její námitkou vypořádat.
74. Pro posouzení důvodnosti této námitky soud považuje za podstatné poukázat na smysl výzvy k dobrovolnému vrácení dotace dle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je *smyslem výzvy dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech především upozornit příjemce na skutečnost, že se (dle názoru poskytovatele) dopustil pochybení a porušil podmínky, za nichž mu byla dotace poskytnuta, a umožnit mu dotaci, popř. její část, bez jakékoli sankce vrátit* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 8 Afs 131/2020 – 55, bod [12] nebo rozsudek téhož soudu ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 34/2022-29, bod [22]).
75. V posuzovaném případě bylo postaveno najisto, že žalobkyně byla vyzvána poskytovatelem dotace k vrácení části dotace z důvodu porušení Podmínek pro poskytnutí dotace, která poskytovatel dotace dovedl na základě jím provedené kontroly, a to výzvou ze dne 30. 8. 2019 s termínem vrácení dotace do 30 dnů od doručení výzvy (výzva žalobkyni doručena dne 30. 8. 2019). Žalobkyně na základě dané výzvy nic nevrátila. Naproti tomu prvostupňový platební výměr byl vydán až dne 16. 10. 2019. Je tudíž zřejmé, že žalobkyni byla dána možnost odpovídající část dotace, ohledně které poskytovatel dotace dovedl porušení dotačních podmínek, bez jakékoli sankce vrátit. Soud má za to, že smysl požadavku na výzvu dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech byl v posuzovaném případě naplněn.
76. Žalobkyní akcentovaná skutečnost, že správce daně závazně vymezil podstatu porušení rozpočtové kázně ještě před tím, než žalobkyně byla poskytovatelem dotace vyzvána k dobrovolnému vrácení dotace výzvou, není z hlediska naplnění smyslu výzvy dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech relevantní. Žalobkyní odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 293/2018 není pro případ žalobkyně přílehlavý, neboť v nyní projednávané věci poskytovatel dotace žalobkyni umožnil danou část dotace dobrovolně vrátit.
77. Pro úplnost soud uvádí, že nepřehlédl, že poskytovatel dotace v předmětné výzvě vyzval k jiné částce, než kterou následně vyměřil správce daně předmětným platebním výměrem. Ovšem ani tato skutečnost nemohla mít vliv na splnění požadavku na výzvu dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech. Poskytovatel dotace totiž dovedl porušení Podmínek pro poskytnutí dotace pouze ve dvou bodech, zatímco správce daně na základě daňové kontroly dovedl i další porušení Podmínek pro poskytnutí dotace. Jak upozornil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 2. 2022, č. j. 10 Afs 188/2021 – 53, *pokud je pochybení*

zjištěno čistě na základě daňové kontroly, nepřipadá použití § 14f rozpočtových pravidlech vůbec do úvahy (srov. bod [40] cit. rozsudku).

78. S ohledem na výše uvedené soud neshledal tuto žalobní námitku důvodnou.

(iii) K námitce nesprávné a retroaktivní aplikace pravidel pro výběr dodavatelů

79. Podstata této žalobní námitky tkví v tom, že správní orgány měly pochybit, když porušení rozpočtové kázně spatřovaly v nedodržení pravidel pro výběr dodavatelů, ve znění platném od 1. 12. 2014, neboť tato pravidla se pro žalobkyni stala závaznými až ode dne 7. 5. 2015 (tj. vydáním Rozhodnutí o dotaci), přičemž předmětné výběrové řízení se uskutečnilo v lednu a únoru 2015, tedy v době, kdy tato pravidla ještě nebyla pro žalobkyni závazná.

80. I v případě této žalobní námitky soud předně uvádí, že žalovaný se touto námitkou v napadeném rozhodnutí zabýval (konkrétně v bodech [81] až [84]), tudíž nelze souhlasit s žalobkyní, že by správní orgány opomněly vypořádat její námitku ohledně časové působnosti dotačních podmínek, které měla v rámci výběrového řízení porušit.

81. Nebylo sporu o tom, že správní orgány v posuzovaném případě aplikovaly Pravidla pro výběr dodavatelů, č. j. 44453/14/61100/6000, verze 9/2, platná od 1. 12. 2014 (dále jen „Pravidla pro výběr dodavatelů“). Žalobkyně se v rámci Podmínek pro poskytnutí dotace zavázala při výběru dodavatelů postupovat podle Pravidel pro výběr dodavatelů, které byly nedílnou součástí těchto podmínek, přičemž i prohlásila, že se s Podmínkami pro poskytnutí dotace předem seznámila a byla srozuměna s tím, že v případě poskytnutí dotace je bude povinna plnit, resp. jejich neplnění bude porušením rozpočtové kázně (srov. hlava I. čl. I. bod 1 a čl. II. bod 2 písm. d) a dále hlava III. čl. I. bod 1 písm. b) a hlava III. čl. II. bod 2 Podmínek pro poskytnutí dotace).

82. Podle názoru soudu nelze v posuzovaném případě hovořit o retroaktivní aplikaci Pravidel pro výběr dodavatelů (ve znění platném od 1. 12. 2014), neboť tato pravidla již byla v době konání předmětného výběrového řízení (leden a únor 2015) v platnosti a žalobkyně tak nepochybně měla možnost se s nimi seznámit. Soud zastává názor, že po žalobkyni bylo lze spravedlivě požadovat, aby se pro účely jí organizovaného výběrového řízení na dodavatele technologie v rámci realizace Projektu seznámila s aktuálním zněním Pravidel pro výběr dodavatelů, neboť si byla vědoma jí podané žádosti o dotaci. Navíc žalobkyně ani netvrdila, že se v době konání předmětného výběrového řízení s aktuálními pravidly neseznámila, příp. ani netvrdila, jaké ospravedlnitelné důvody by jí v seznámení s aktuálními pravidly bránily.

83. S ohledem na výše uvedené a s přihlédnutím ke specifické povaze dotací („dobrodiní ze strany státu“), kterážto povaha je navíc v případě žalobkyně umocněna tím, že se jednalo o dotaci poskytovanou zpětně ve vztahu k již financovanému Projektu, má soud za to, že se správní orgány nedopustily retroaktivní aplikace dotačních podmínek, jak namítala žalobkyně. Není pak přiléhavý ani odkaz žalobkyně na nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 6. 2002, sp. zn. III. ÚS 611/01, ve kterém byla řešena retroaktivita právní normy sankční povahy (resp. zákonného ustanovení upravujícího skutkovou podstatu správního deliktu).

84. Rovněž lze poukázat na skutečnost, že žalobkyně v žádosti o dotaci (a to v registrační žádosti i v plné žádosti) prohlásila, že se seznámila s textem podmínek pro poskytnutí dotace a že si je vědoma všech práv a povinností, které jsou s poskytnutím dotace spojeny, a není si vědoma ničeho, co by jí bránilo ve splnění některé z povinností. Jak již bylo uvedeno výše,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

součástí podmínek pro poskytnutí dotace pak byly i aktuální pravidla pro výběr dodavatelů. Žalobkyně podala svou žádost dne 18. 7. 2014, tedy v době platnosti a účinnosti předchozí verze pravidel pro výběr dodavatelů (jednalo se o verzi 9/1 platnou od 9. 6. 2014). I při výkladu zastávaném žalobkyní by tato musela být zavázána touto předchozí verzí pravidel pro výběr dodavatelů (žalobkyně se nemohla domnívat, že by nebyla vázána žádnými pravidly pro výběr dodavatelů, což potvrzuje i její postup v rámci výběrového řízení), přičemž ale netvrdila žádné konkrétní zásadní odlišnosti mezi jednotlivými verzemi pravidel, které by vylučovaly porušení, jež správní orgány žalobkyni vytýkaly. Soud navíc ověřil z předchozí verze pravidel pro výběr dodavatelů, platné od 9. 6. 2014, že v relevantních částech byly požadavky na zadavatele při výběru dodavatelů totožné, případně srovnatelné, jako ve verzi Pravidel pro výběr dodavatelů, které správní orgány aplikovaly.

85. Pokud žalobkyně citovala z rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2018, č. j. II. ÚS 2102/18, pak je třeba upozornit, že se jednalo o citaci zcela nepřiléhavou, neboť se jednalo o usnesení Ústavního soudu, kterým byla odmítnuta ústavní stížnost stěžovatele podaná v trestní věci, a navíc žalobkyně citovala pasáž usnesení, ve které byla shrnuta stížnostní argumentace, tudíž nešlo o názor Ústavního soudu.
86. Soud v dané souvislosti uzavírá, že se neztotožnil s žalobkyní v tom, že by správní orgány v posuzovaném případě nesprávně posoudily časovou působnost Pravidel pro výběr dodavatelů, jejichž porušení bylo žalobkyni vytýkáno.

(iv) K porušení dle kontrolního zjištění č. 1

87. V rámci této žalobní námítky žalobkyně namítala několik dílčích námitek, a to (i) chybný výklad pojmu „účel dotace“, resp. nesprávné ztotožnění „účelu dotace“ s „podmínkami dotace“; dále že (ii) závěr o nesplnění požadavku na vytvoření 6 pracovních míst nemá oporu ve spise a není správný; a poté (iii) nesouhlasila s dílčím závěrem, že stroje pořízené z dotace byly umístěny v nevhodných prostorech.
88. Soud nejprve shrnuje, v čem správní orgány spatřovaly porušení rozpočtové kázně, které dovodily v rámci kontrolního zjištění č. 1. Žalovaný a správce daně měli za to, že žalobkyně nedodržela účel poskytnuté dotace v širším slova smyslu, konkrétně že porušila hlavu I. čl. II bod 1 písm. a) Podmínek pro poskytnutí dotace, podle které byla žalobkyně povinna realizovat Projekt v souladu s žádostí o poskytnutí dotace, přičemž účel dotace nelze změnit. Správce daně původně spatřoval předmětné porušení v tom, že žalobkyně (i) nevytvořila minimálně 6 nových pracovních míst, neboť zvýšila jejich počet toliko o 3 pracovní místa, (ii) umístila technologie do prostor, kde probíhala rekonstrukce nemovitosti a výstavba nové haly, kde nebylo zajištěno, aby nedocházelo k znehodnocování předmětných strojů, (iii) nezavedla nový produkt „chytrý dům“ na trh, a (iv) nedosáhla všech předpokládaných přidaných hodnot deklarovaných v předmětné žádosti o dotaci (srov. body [6] písm. a) napadeného rozhodnutí). Žalovaný posléze tato zjištění správce daně korigoval, když nesouhlasil s tím, že by se žalobkyně dopustila předmětného porušení i tím, že nezavedla na trh nový produkt „chytrý dům“ a že nedosáhla všech předpokládaných přidaných hodnot deklarovaných v předmětné žádosti o dotaci, neboť tyto požadavky z předmětné žádosti o dotaci neplynou (srov. bod [73] napadeného rozhodnutí). Na tomto místě soud upozorňuje na nekonzistentnost napadeného rozhodnutí v bodech [73] na straně jedné a [76] a [77] na straně druhé. Žalovaný totiž na jedné straně korigoval správce daně v tom, že podmínka dosažení všech

předpokládaných přidaných hodnot deklarovaných v předmětné žádosti nebyla v dotačních pravidlech jednoznačně stanovena, ovšem na straně druhé argumentuje tím, že žalobkyně neprokázala efektivní využití majetku pořízeného s účastí dotace, které ovšem bylo správcem daně dáno právě do souvislosti s jím vytýkaným nedosažením přidaných hodnot deklarovaných v předmětné žádosti. Nicméně vzhledem k tomu, že v bodě [150] napadeného rozhodnutí žalovaný výslovně uvedl, že za porušení rozpočtové kázně v rámci kontrolního zjištění č. 1 považoval toliko to, že žalobkyně nevytvořila minimálně 6 nových pracovních míst, jak deklarovala v žádosti o dotaci, neměla tato nekonzistentnost odůvodnění napadeného rozhodnutí vliv na přezkoumatelnost, resp. zákonnost napadeného rozhodnutí.

89. Soud nemá pochyb, že podstata předmětného porušení skutečně spočívala v porušení Podmínek pro poskytnutí dotace (jak v řízení argumentoval žalovaný), nikoli v nenaplnění účelu dotace (jak namítala žalobkyně). Ačkoli lze souhlasit s žalobkyní v tom, že správními orgány zvolená formulace „nedodržení účelu dotace v širším smyslu“ může být zavádějící, tak ve Zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí je obsaženo jednoznačné upřesnění, že se jedná o porušení hlavy I. čl. II. bod 1 písm. a) Podmínek pro poskytnutí dotace. Soud proto nesouhlasil s žalobkyní, že by správní orgány dovodily „porušení účelu dotace“. Z tohoto důvodu soud hodnotil jako nepřiléhavou argumentaci žalobkyně o tom, že účel dotace může být podle § 14 odst. 4 písm. d) zákona o rozpočtových pravidlech závazně vymezen pouze v Rozhodnutí o dotaci, jakož byl nepřiléhavým i odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 3 Afs 42/2021, neboť správní orgány v případě žalobkyně neztotožnily účel dotace a podmínky dotace.
90. Podle hlavy I. čl. II. bod 1 písm. a) Podmínek pro poskytnutí dotace *příjemce dotace byl povinen realizovat projekt v souladu se žádostí o poskytnutí dotace, která byla podkladem pro předmětné rozhodnutí; změny projektu jsou přípustné pouze se souhlasem poskytovatele, přičemž účel, na který byla dotace poskytnuta, nelze změnit*. Bylo tak třeba posoudit, zda Projekt byl realizován v souladu s žádostí o poskytnutí dotace, když ke změně projektu bez souhlasu poskytovatele nedošlo (takové změny nebyly nikdy tvrzeny).
91. Žalovaný v bodu [74] napadeného rozhodnutí konstatoval, že „*odvolatel byl v šetřeném případě na základě podmínek dotace a k nim přílehlavým dokumentům zavázán rozšířit technologické vybavení kovovýroby o 10 ks a vytvořil minimálně 6 nových pracovních míst*“. Jelikož podmínka rozšíření technologického vybavení kovovýroby o 10 ks byla splněna (jednalo se o nespornou skutečnost), tak podle názoru soudu pro účely posouzení správnosti závěru o porušení rozpočtové kázně plynoucího z kontrolního zjištění č. 1 nebylo relevantní zjištění správních orgánů, že *některé technologie byly v období 30. 9. 2015 až 8. 8. 2018 uskladněny v nevyhovujících provizorních podmínkách v důsledku probíhající rekonstrukce objektu* (bod [75] napadeného rozhodnutí). Jak již bylo uvedeno výše, samotný žalovaný omezil porušení rozpočtové kázně plynoucí z kontrolního zjištění č. 1 toliko na nevytvoření minimálně 6 nových pracovních míst (viz bod [150] napadeného rozhodnutí). Navíc uvedené potvrzuje i bod [151] napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný výši odvodu hodnotí pouze v závislosti na počtu vytvořených pracovních míst (dle žalovaného byla zřízena pouze polovina deklarovaných míst, tudíž má odvod činit polovinu ze sazby 10 % dotace).
92. Správní orgány postavily svůj závěr o nesplnění podmínky vytvoření 6 pracovních míst na zjištění, že ve sledovaném období se počet zaměstnanců žalobkyně zvýšil pouze o 3

pracovníky (viz body [143] a [150] napadeného rozhodnutí, resp. str. 30 Zprávy o daňové kontrole), aniž by se ve svých rozhodnutích blíže zabývaly argumentací žalobkyně o důvodech, pro které dle jejího názoru i přesto k porušení tohoto ukazatele nedošlo. Žalobkyně ve své žalobě (srov. body 49 až 51 žaloby) opakovala svou argumentaci uplatněnou již v odvolacím řízení (srov. str. 7 odvolání a poté str. 3 a 4 doplňujícího vyjádření ze dne 20. 10. 2021), kterou uplatnila již i v průběhu daňové kontroly (ve vyjádření ze dne 3. 6. 2019), že prozatímní neobsazení 3 pracovních míst bylo způsobeno okolnostmi nezávislými na vůli žalobkyně, která nové zaměstnance dlouhodobě a usilovně hledala, ale z objektivních důvodů se jí to nepodařilo (žalobkyně argumentovala nízkou mírou nezaměstnanosti a polohou jejího závodu v malé obci a blízko hranic s Německem, kde je nabídka lukrativnějších pracovních míst), k čemuž navrhla i konkrétní důkazy. Přesto žalovaný v napadeném rozhodnutí, jakož i správce daně ve Zprávě o daňové kontrole, ponechali tuto argumentaci zcela bez povšimnutí a vůbec se jí nezabývali. Rovněž žalovaný ve vyjádření k žalobě neuvedl k této argumentaci žalobkyně, resp. k jí uváděným důkazním návrhům nic, když pouze odkázal na body [65] až [80] napadeného rozhodnutí, kde ovšem žádné vypořádání této části odvolací argumentace není. Žalovaný pouze stroze konstatoval, že *odvolatel neunesl důkazní břemeno prokázání plného dosažení růstu pracovních míst v oblasti s vysokou mírou nezaměstnanosti v době udržitelnosti projektu* (viz bod [77] napadeného rozhodnutí).

93. V obecné rovině soud uvádí, že podle jeho názoru není vyloučeno, aby závazek příjemce dotace k vytvoření určitého počtu nových pracovních míst, který deklaroval v žádosti o dotaci, byl dodržen i v situaci, kdy by realizovaný dotační projekt prokazatelně byl způsobilý daný počet nových pracovních míst zajistit a příjemce dotace by i k tomu směřoval, ovšem i přes veškeré jeho úsilí, které po něm lze spravedlivě požadovat, by se mu nepodařilo nová pracovní místa plně obsadit. Lze si totiž představit, že situace na trhu práce v dané lokalitě se v mezidobí od podání žádosti o dotaci do dokončení projektu výrazně změní a původní očekávání a předpoklady příjemce dotace deklarované v žádosti o dotaci nebudou, nikoli z důvodů na jeho straně, naplněny.
94. Přitom v případě žalobkyně mezi podáním žádosti o dotaci (18. 7. 2014) a dokončením Projektu (30. 9. 2015) byl poměrně významný časový odstup, tudíž soudem popsáný obecný scénář není zcela vyloučen. Zda by se ovšem v posuzovaném případě skutečně jednalo o soudem popsáný (spíše výjimečný) případ, nemohl soud přezkoumat, neboť správní orgány tuto část argumentace žalobkyně v zásadě pominuly, resp. ve svých rozhodnutích se s ní náležitě nevypořádaly.
95. Soud pro úplnost uvádí, že nepřehlédl, že správce daně žalobkyní v žalobě i v odvolacím řízení opakovaně důkazní návrhy zmínil v protokolu o ústním jednání konaném dne 27. 8. 2019, ovšem protokol o ústním jednání se nepovažuje za součást odůvodnění platebního výměru, tím je až Zpráva o daňové kontrole, ve které se ovšem již žádné hodnocení důkazů týkajících se vytvoření pracovních míst u žalobkyně neobjevuje. Navíc vyjádření správce daně k jednotlivým důkazům neobsahuje jejich hodnocení ve vzájemné souvislosti a s přihlédnutím k tvrzením žalobkyně o objektivních okolnostech ovlivňujících trh práce v příhraničí Karlovarského kraje (přestože i samotný správce daně na str. 14 předmětného protokolu konstatuje, že jsou mu obecně známy narůstající problémy při hledání zaměstnanců v daném regionu).
96. S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že skutkový stav, který žalovaný i správce daně vzali za základ pro svůj závěr o nesplnění požadavku vytvoření 6 pracovních

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

míst, jenž žalobkyně deklarovala v žádosti o dotaci, nebyl správními orgány náležitě zjištěn. Navíc napadené rozhodnutí je v této části i nepřezkoumatelné. Soud proto shledat tuto žalobní námitku jako částečně důvodnou.

(v) *K porušení dle kontrolního zjištění č. 2*

97. V rámci této žalobní námitky žalobkyně vyjádřila nesouhlas se závěrem správních orgánů, že při realizaci výběrového řízení na dodávku předmětného technologického vybavení došlo k porušení Pravidel pro výběr dodavatelů, a tím k ovlivnění svobodné a rovné soutěže a konkurenčního prostředí mezi dodavateli a že tak byl významně ovlivněn výsledek předmětného výběrového řízení.
98. Soud opět nejprve shrnuje, v čem konkrétně správní orgány spatřovaly porušení rozpočtové kázně, které dovodily v rámci kontrolního zjištění č. 2. Žalovaný a správce daně měli za to, že žalobkyně porušila podmínky stanovené v hlavě I. čl. II bodu 2 písm. d) Podmínek pro poskytnutí dotace, která žalobkyni stanovila povinnost postupovat při výběru dodavatelů podle Pravidel pro výběr dodavatelů (tvořících přílohu těchto podmínek). Konkrétně, správní orgány dovodily, že předmětné výběrové řízení realizované v rámci Projektu nebylo provedeno transparentním a nediskriminačním způsobem, což spatřovaly v tom, že (i) žalobkyně neumožnila soutěžit poptávané stroje jednotlivě, ale pouze jako soubor (viz zejména body [85] až [88] napadeného rozhodnutí), (ii) osoby zúčastněné na výběrovém řízení mohly být ve střetu zájmů z důvodu jiného společného zájmu (viz zejména body [89] až [109] napadeného rozhodnutí), a (iii) žalobkyně umožnila dodání čtyř technologií s jinými parametry, než byly parametry vysoutěžené ve výběrovém řízení (viz zejména body [110] až [118] napadeného rozhodnutí). Tímto se žalobkyně měla dopustit porušení podmínek uvedených v bodě 3, 19, 23, 28, 32 a 34 Pravidel pro výběr dodavatelů (srov. bod [6] písm. b) napadeného rozhodnutí).
99. Ačkoli žalobkyně vyjádřila obecný nesouhlas s celkovým závěrem o významném ovlivnění výsledku předmětného výběrového řízení, tak v žalobě se zaměřila pouze na polemiku s dílčími závěry o podjatosti členů výběrové komise a o střetu zájmů. Žalobkyně v dané souvislosti zejména namítala: (i) nejprve opět retroaktivní použití Pravidel pro výběr dodavatele (tuto námitku již soud vypořádal výše v bodech 79 až 86 tohoto rozsudku); (ii) poté že podjatost členů výběrové komise je podmíněna splněním dvou podmínek, které jsou kumulativní, a tudíž by musely být splněny současně, k čemuž nedošlo; a konečně (iii) že závěry správních orgánů o podjatosti členů komise jsou ryze spekulativní, když žádné konkrétní jednání členů výběrové komise, které by zakládalo skutečný střet zájmů, resp. jejich podjatost, nebylo v řízení prokázáno.
100. Přestože tedy správní orgány v rámci kontrolního zjištění č. 2 dovodily nejen porušení bodů 23, 28 a 34 Pravidel pro výběr dodavatelů (týkající se podjatosti členů výběrové komise a střetu zájmů), ale též porušení bodu 3 předmětných pravidel (tj. nedodržení povinnosti postupovat transparentně a nediskriminačně, když žalobkyně požadovala dodávku souboru všech poptávaných strojů a nepřipustila dílčí dodávky jednotlivých strojů) a bodu 32 předmětných pravidel (tj. že žalobkyně u 4 z 10 strojů připustila dodání strojů se srovnatelnými, nikoli ale identickými parametry), žalobkyně s těmito dílčími závěry v žalobě nepolemizuje. Soud proto v souladu s dispoziční zásadou závěry týkající se porušení bodů 3 a 32 Pravidel pro výběr dodavatelů nemohl přezkoumat (nicméně se k nim pro účely dalšího pokračování správního řízení níže vyjádří *obiter dictum*).

Žalobkyně rovněž ponechala stranou porušení bodu 19 pravidel, které ale bylo správcem daně posouzeno jako formální, a proto vyhodnoceno jako bez udělení sankce (viz str. 47 a 48 Zprávy o daňové kontrole), tudíž toto porušení nebylo pro posouzení soudu relevantní.

101. Soud se tedy zaměřil na posouzení otázky, zda v souvislosti s předmětným výběrovým řízením týkajícím se Projektu došlo k porušení bodů 23, 28 a 34 Pravidel pro výběr dodavatelů.
102. Bod 23 Pravidel pro výběr dodavatelů upravuje ustanovení hodnotící komise a postup této komise v rámci výběrového řízení na dodatele daného dotačního projektu. V případě žalobkyně byl předmětem sporu požadavek na nepodjatost členů hodnotící komise. Relevantní část předmětného bodu pravidel zní následovně: *„Každý člen komise (případně pověřená osoba Zadavatele) je povinen podepsat prohlášení o nepodjatosti a mlčenlivosti. Tímto svým podpisem stvrzuje, že se nepodílel na zpracování žádné z nabídek a není zde propojení personálního ani ekonomického rázu s žádným ze zpracovatelů nabídek a zavazuje se zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, které se dověděl v rámci svého působení ve funkci člena komise (případně pověřené osoby Zadavatele).“*
103. Bod 28 Pravidel pro výběr dodavatelů upravuje případy, kdy zadavatel nesmí uzavřít smlouvu s uchazečem, resp. zjistí-li danou skutečnost již v průběhu výběrového řízení, pak je povinen vyřadit nabídku dotčeného uchazeče. Zadavatel nesmí uzavřít smlouvu s uchazečem: *„a) pokud se na zpracování uchazečovy nabídky podílel zaměstnanec Zadavatele či člen statutárního orgánu, statutární orgán, člen realizačního týmu projektu či osoba, která se na základě smluvního vztahu podílela na zadání předmětného výběrového řízení, b) resp. s uchazečem ve sdružení, který je zaměstnancem Zadavatele či členem realizačního týmu či osobou, která se na základě smluvního vztahu podílela na zadání předmětného výběrového řízení, nebo c) jehož subdodavatelem je zaměstnanec Zadavatele, člen realizačního týmu či osoba, která se na základě smluvního vztahu podílela na zadání předmětného výběrového řízení.“*
104. Bod 34 Pravidel pro výběr dodavatelů upravuje střet zájmů a informační povinnost zadavatele vůči poskytovateli dotace, a to následovně: *„Zadavatel je povinen se zdržet jakéhokoli jednání, jež by mohlo vést ke střetu zájmu při zadávání a realizaci zakázek a to zejména v okamžiku tvorby zadávací dokumentace, při hodnocení nabídek, při podpisu smlouvy. Ke střetu zájmu dochází, je-li z rodinných důvodů, z důvodů citových vazeb (jedná se o osobu blízkou dle §22 zákona č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník), z důvodů hospodářského zájmu (jedná se o ekonomicky propojené subjekty tj. partnerský nebo propojený podnik dle Definice malého a středního podniku vymezené v příloze č. 1 Nařízení komise (ES) č. 651/2014) nebo z důvodu jiného společného zájmu ohrožen nestranný a objektivní výkon činnosti zadavatele při zadávání zakázek. Pokud toto riziko existuje, upustí zadavatel, příjemce od takového jednání a věc neprodleně oznámí poskytovateli dotace. Poskytovatel dotace rozhodne, zda se jedná o střet zájmu či nikoliv. O střet zájmu se nejedná, pokud vztah dotčených osob je takového charakteru, že není způsobilý dostatečně ovlivnit rozhodnutí dotčené osoby (nejčastěji zadavatele zakázek), např. členství v profesních, odborových svazech, komorách, klastrech atd.).“*
105. Žalovaný shrnul zjištění správce daně tak, že *„se odvolatel dopustil závažného pochybení vlivem jednoznačně prokázaného střetu zájmů členů výběrové komise (tj. pana J. B., pana D. K. a Ing. J. V.), kdy správce daně vzal v úvahu rozhodné skutečnosti uvedené ve Zprávě o daňové kontrole“* (viz bod [152] napadeného rozhodnutí). Správce daně ve vztahu

k porušení bodu 23 Pravidel pro výběr dodavatelů shrnul, že „v okamžiku tvorby ZD, při hodnocení nabídek, i při podpisu smlouvy mohlo docházet ke střetu zájmu zadavatele z důvodu jeho společného zájmu (ekonomické vazby, vzájemné obchodování, sídlo v pronajatých prostorách subdodavatele, udělené plné moci k zastupování stejné osobě v krátkém časovém rozsahu), čímž mohl být obrožen nestranný a objektivní výkon činnosti zadavatele při zadávání zakázky“; dále porušení bodu 28 Pravidel pro výběr dodavatelů spatřoval v tom, že (daňový subjekt) „nevyladil žádnou nabídku z výběrového řízení přesto, že má správce daně za prokázané, že v rámci již výše popsanych obchodních a ekonomických vazeb si DS musel být vědom před i v průběhu výběrového řízení, že se na zpracování nabídky podíleli minimálně dva členové komise, nebo mohli podílet všichni členové komise“; a konečně porušení bodu 34 Pravidel pro výběr dodavatelů spatřoval v tom, že (daňový subjekt) „neoznámil poskytovateli žádné riziko obrožení objektivního a nestranného výkonu činnosti při zadávání zakázky“, když měl za prokázané, že „příjemce dotace, v rámci již výše popsanych obchodních a ekonomických vazeb, mohl umožnit získat jednomu z uchazečů předem přímo nebo nepřímo konkurenční výhodu a mohl být ve střetu zájmů“ (viz str. 48 a 49 Zprávy o daňové kontrole).

106. Předně soud poukazuje na to, že ze strany správních orgánů dochází k zaměňování pojmů podjatost a střet zájmů, přestože dle Pravidel pro výběr dodavatelů se podjatost vztahuje k členům výběrové komise (bod 23 pravidel), zatímco střet zájmů je dáván do souvislosti s jednáním zadavatele, tedy žalobkyně (bod 34 pravidel). To způsobuje, že zjištění a závěry správních orgánů týkající se kontrolního zjištění č. 2 jsou poněkud těžce čitelné a nejednoznačné. Nicméně z nich lze dovodit, že minimálně žalovaný za základ pochybení žalobkyně považoval to, že všichni členové výběrové komise byli podjatí.
107. Na základě skutečností, které vyplynuly ze správního spisu a ze soudem provedeného dokazování, a s přihlédnutím k námitkám žalobkyně, která podjatost členů výběrové komise odmítá, soud dospěl k závěru, že správní orgány k otázce podjatosti členů výběrové komise nedostatečně zjistily skutkový stav. Soud spatřuje zásadní nedostatek postupu správních orgánů v tom, že jednotliví členové výběrové komise nebyli vyslechnuti, resp. jim nebyl dán prostor se vyjádřit k otázce své (ne)podjatosti. Je zcela běžné, že osobě, u níž vznikají pochybnosti o její (ne)podjatosti, je dán prostor pro vyjádření, neboť postoj dané osoby může výrazně přispět k objasnění všech relevantních skutečností. Soud nevidí důvodu, proč by tomu mělo být v případě zjišťování (ne)podjatosti členů výběrové komise dle Pravidel pro výběr dodavatelů jinak. Ostatně přínosnost výslechu daných osob lze názorně demonstrovat na podnětu Ing. V. k nařízení přezkumného řízení ze dne 26. 6. 2023, ve kterém tento člen výběrové komise uvedl spoustu relevantních informací a navrhl řadu důkazů, které by měly vzít správní orgány v úvahu, neboť se soudu jeví jako relevantní. Samozřejmě bude na správních orgánech, aby výpovědi členů výběrové komise hodnotily z hlediska jejich věrohodnosti, příp. pravdivosti, a to ve vzájemné souvislosti s ostatními v řízení zjištěnými skutečnostmi a provedenými důkazy, včetně výpovědí uskutečněných v rámci trestního řízení, na které je v odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazováno. Soud tudíž nijak nepředjímá, že to, co uvedl Ing. V., případně co uvedou ostatní členové výběrové komise, by měly správní orgány převzít a všemu uvěřit, nicméně je nutné, aby vyjádření členů výběrové komise k otázce jejich možné podjatosti vzaly v úvahu a v odůvodnění svých rozhodnutí se s takovými vyjádřeními náležitě vypořádaly.
108. Soud rovněž nemá za dostatečně prokázaný dílčí závěr správce daně, který žalovaný aproboval, a to že se *minimálně dva členové výběrové komise podíleli na zpracování nabídky*

vítězného uchazeče LightGate, mezi které správní orgány zahrnovaly Ing. V.. Zejména se bude třeba vypořádat s tvrzeními Ing. V., který ve svém podnětu ze dne 26. 6. 2023 kategoricky odmítá svou účast na přípravě nabídky uchazeče LightGate, jakož i tvrzenou „intenzivní spolupráci se společností LightGate“ a „těsné ekonomické a osobní vazby na společnost LightGate“ (srov. bod [104] napadeného rozhodnutí), které by vedly k jeho podjatosti, jako člena výběrové komise ohledně Projektu. Ing. V. ve svém podnětu (kde se označoval jako „Navrhovatel“) uvedl mj. následující skutečnosti, které minimálně zpochybňují stěžejní zjištění správce daně vedoucí k závěru o podjatosti Ing. V., kterážto zjištění žalovaný bez dalšího plně aproboval: „*Jak Navrhovatel rozvádí níže, žádost o dotaci podaná v roce 2011 a 2012 (zaregistrována 29. 6. 2012) pro společnost LightGate a.s. nebyla schválena a nepokračovala žádná další administrace ani výběrová řízení ani žádosti o platbu a od června 2012 s touto společností tak nebyl v žádném kontaktu. [...] [Navrhovatel] [...] pomáhal kolegyni Ch. až v roce 2010 s administrací žádosti o dotaci pro LightGate a.s. (tedy pouze v tomto jednom případě), kdy se jednalo o opakované podání žádosti z roku 2009, jelikož těžce nesla jednání pana P.. Dále Navrhovatel za svoje služby spočívající v administrativní činnosti vyplnění 9 stránkového standardizovaného formuláře žádosti o dotaci a jeho odvezením v písemné podobě na regionální odbor SZIF (k čemuž sloužila plná moc) pro společnost LightGate a.s. v roce 2011 vyfakturoval částku 10 000,- Kč (žádost nebyla schválena) a v roce 2012 v souvislosti s opakovaným podáním pozměněné žádosti z předchozího roku (opět neschválené) vyfakturoval 5 000,- Kč (viz. příloha č. 17), čímž veškerá činnost skončila. [...] Navrhovatel nikdy s panem K. ani s panem K. jako fyzickou osobou podnikající ani s žádnými společnostmi, kde by byl pan K. účasten nespolupracoval (a neměl žádný obchodní ani jiný vztah) a už vůbec ne v letech 2009 - 2012. Pana K. poznal pouze jako zaměstnance společnosti Steen QOS s.r.o. až v roce 2014.*“ (srov. str. 6, 7 a 8 předmětného podnětu). Dále pak na str. 10 svého podnětu Ing. V. uvedl, že [...] „*V žádném případě nepřebíral specifikaci pro Zadávací dokumentace z emailu obdrženého od pana K. dne 22. 6. 2014, která mu byla zaslána pro kompletaci zadávací dokumentace k 2.VŘ společnosti Elektroplan s.r.o., která byla součástí emailové komunikace od 20. 6. 2014 - 26. 6. 2014 [...]*“.

109. Na druhou stranu soud zdůrazňuje, že nezpochybňuje zjištění správce daně o existenci vztahů mezi žalobkyní, společností LightGate a jejím subdodavatelem HUP – company s.r.o., jakož i různá personální a majetková propojení mezi těmito společnostmi. Tyto vztahy je ovšem třeba více vyjasnit, a to směrem k době realizace Projektu, resp. konání výběrového řízení na dodavatele Projektu, neboť právě v otázce transparentnosti výběrového řízení týkajícího se Projektu tkví podstata porušení rozpočtové kázně dle kontrolního zjištění č. 2. Stejně jako závěr o podjatosti členů výběrové komise, tak i závěr o střetu zájmů, nelze založit na pouhých domněnkách a spekulacích, byť tyto vycházejí z určitého faktického základu, který soud nezpochybňuje.
110. K otázce podjatosti členů výběrové komise soud doplňuje, že se neztotožnil s argumentací žalobkyně o nutnosti kumulativního splnění obou znaků podjatosti, jak byly tyto uvedeny v bodě 23 Pravidel pro výběr dodavatelů. Již ze samotné logiky věci je zřejmé, že pro závěr o podjatosti člena výběrové komise bude dostačující, pokud bude prokázáno naplnění jednoho z uvedených znaků, tedy že se člen komise buď *podílel na zpracování některé z nabídek*, nebo že u něj bylo dáno *propojení personálního či ekonomického rázu s některým ze zpracovatelů nabídek*. V opačném případě by jinak platil absurdní závěr, že by se člen výběrové komise podílel na zpracování některé z nabídek, ale nebylo by u něj dáno personální nebo ekonomické propojení, pak by se o podjatost nejednalo. Uvedenou

argumentaci žalobkyně je třeba již z tohoto důvodu odmítnout (logický argument *ad absurdum*).

111. K otázce možného střetu zájmů na straně žalobkyně, jako zadavatele předmětného výběrového řízení, soud považuje za potřebné doplnit, že je zcela nepochybně relevantní a podstatné zjištění správních orgánů o působení pana J. B. (jednatel žalobkyně a člen výběrové komise na dodavatele Projektu) v pozici statutárního orgánu v majetkové struktuře společnosti Mass Ray International Limited, která byla čínským dodavatelem předmětného technologického vybavení, od kterého společnost LightGate (prostřednictvím svého subdodavatele HUP – company s.r.o.) pořídila předmětné technologické vybavení v rámci Projektu. To vše v kontextu návštěvy zástupců žalobkyně v Číně, která měla směřovat k průzkumu trhu s předmětným technologickým vybavením. Bude na správních orgánech, aby tyto skutečnosti náležitě vyhodnotily z hlediska možného střetu zájmů, tak jak se definován v bodu 34 Pravidel pro výběr dodavatelů, příp. podjatosti pana J. B. ve smyslu bodu 23 Pravidel pro výběr dodavatelů.
112. V návaznosti na výše uvedené soud činí dílčí závěr, že i tato žalobní námitka je částečně důvodná, neboť správní orgány v otázce porušení bodů 23, 28 a 34 Pravidel pro výběr dodavatelů, zejména pokud jde o otázku podjatosti členů výběrové komise, nedostatečně zjistily skutkový stav.
113. V zájmu úplnosti posouzení a pro účely dalšího pokračování v řízení se soud *obiter dictum* vyjádří i k dílčím závěrům správních orgánů o porušení bodů 3 a 32 Pravidel pro výběr dodavatelů.
114. Pokud jde o otázku porušení bodu 3 Pravidel pro výběr dodavatelů (tj. pravidlo, že výběr dodavatele musí být transparentní, nediskriminační a dodržovat rovný přístup), tak v posuzovaném případě správní orgány za toto porušení považovaly požadavek v zadávací dokumentaci na dodávku souboru věcí, tedy že zadavatel neumožnil dodávky jednotlivých strojů. Podle názoru soudu stávající obsah správního spisu nesvědčí závěru, že by tento požadavek zadavatele v daném případě působil diskriminačně a narušil soutěž dodavatelů. Žalobkyně poskytla logické a dostatečné zdůvodnění, proč požadovala pouze dodávku souboru věcí (žalobkyně argumentovala zejména tím, že nepoptávala nesourodá plnění, ale vícero strojů jako jeden celek pro účely vybavení své kovovýroby, přičemž tímto chtěla zjednodušit celý proces a minimalizovat administrativní zátěž, náklady a rovněž riziko prodlení s dodávkou - srov. čl. V. odvolání ze dne 13. 11. 2019). Naproti tomu správní orgány neučinily žádné zjištění, že by se někdo z uchazečů do výběrového řízení nepřihlásil pouze z důvodu, že byl požadován celý soubor věcí. K argumentům uváděným správními orgány je třeba podotknout, že na předmětné výběrové řízení nelze aplikovat zvýšené požadavky, jako by se jednalo o zakázku v režimu zákona o veřejných zakázkách, neboť bylo nesporné, že Projekt do režimu tohoto zákona nespadal.
115. Pokud jde o otázku porušení bodu 32 Pravidel pro výběr dodavatelů (tj. pravidlo, že zadavatel nesmí umožnit podstatnou změnu smlouvy), tak soud nesouhlasí se správními orgány, že by odchylky v parametrech u 4 z 10 dodaných strojů představovaly podstatnou změnu smlouvy. Žalobkyně popsala, v čem odchylky spočívaly, když je označila za drobné a formální (jednalo se pouze o novější modely či nové označení stroje, resp. v jednom případě o chybný štítek, což měla žalobkyně doložit poskytovateli dotace – viz odpověď žalobkyně ze dne 21. 9. 2018 na výzvu správce daně k prokázání skutečností, která je součástí správního spisu). Správce daně tato vysvětlení žalobkyně neakceptoval,

když v zásadě odkázal pouze na zamítnutí námitek žalobkyně od poskytovatele dotace (viz str. 35 až 37 Zprávy o daňové kontrole). Ovšem správce daně měl žalobkyni uvedené skutečnosti a odkazované důkazy sám vyhodnotit, ne pouze odkázat na vyjádření poskytovatele dotace. Navíc správce daně nedostatečně zohlednil skutečnost, že znalec Ing. N., u něhož si znalecké posouzení zadal poskytovatel dotace (ke znaleckému posudku podrobněji viz níže bod 121 tohoto rozsudku), dospěl k závěru, že i přes zjištěné odchylky v označení strojů se jednalo o stroje srovnatelné s těmi, které byly poptávány v zadávací dokumentaci. Za tohoto stavu věci podle názoru soudu nelze důvodně učinit závěr, že žalobkyně, jako zadavatel, umožnila podstatnou změnu smlouvy ve smyslu bodu 32 Pravidel pro výběr dodavatelů.

(vi) *K porušení dle kontrolního zjištění č. 3*

116. V rámci této žalobní námítky žalobkyně nesouhlasila se závěry správních orgánů, že použila dotaci ke krytí nezpůsobilých výdajů Projektu. Žalobkyně namítala nesprávnost závěru učiněného správními orgány, že při výběru dodavatele nebylo postupováno transparentně a dále namítala, že nezpůsobilé výdaje nelze prokázat znaleckým posudkem Ing. N., který ocenil hodnotu dodaných strojů ke stavu v lednu 2017, nikoli k okamžiku, kdy je žalobkyně pořídila v roce 2015. Žalobkyně v dané souvislosti rovněž namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, když podle jejího názoru se žalovaný nedostatečně zabýval jejími námitkami o absurdnosti myšlenky, že by znalecké posouzení mohlo nahradit soutěž subjektů na trhu.
117. I v tomto případě soud nejprve shrnuje, v čem konkrétně správní orgány spatřovaly porušení rozpočtové kázně, které dovodily v rámci kontrolního zjištění č. 3. Žalovaný a správce daně měli za to, že žalobkyně porušila podmínky stanovené v hlavě I. čl. III bodu 2 Podmínek pro poskytnutí dotace, která mj. stanovila, že *za způsobilé lze uznat pouze ty výdaje projektu, jež splňují podmínky uvedené v pravidlech způsobilosti výdajů*, jež byla přílohou Podmínek pro poskytnutí dotace. Konkrétně, žalobkyně neoprávněně použila vyplacenou částku na refundaci výdajů nesplňujících principy efektivnosti a hospodárnosti, tzn. na krytí nezpůsobilých výdajů, neboť cena zakoupených technologií byla diametrálně odlišná (trojnásobně nižší) než cena vykázaná žalobkyní v žádosti o platbu. Správní orgány vyšly ze znaleckého posudku vypracovaného na základě objednávky poskytovatele dotace (srov. body [6] písm. c) a [170] napadeného rozhodnutí).
118. Správní orgány odkázaly na část Pravidel způsobilosti výdajů pro OPPI 2007 – 2013 tvořících přílohu Podmínek pro poskytnutí dotace (dále jen „*Pravidla způsobilosti výdajů*“), podle které *„způsobilé výdaje musí splňovat obecné principy způsobilosti výdajů z hlediska času, umístění a účelu a musí být vynaloženy v souladu se zásadami hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti“*. Na to navázaly úvahou, že *zásady hospodárnosti a efektivnosti jsou naplňovány buď transparentním postupem zadavatele při výběru dodavatelů, nebo posudkem znalce pro jejich oceňování*. Podle názoru správních orgánů porušení zásady transparentnosti (kontrolní zjištění č. 2) mělo za následek nesplnění zásad hospodárnosti a efektivnosti, přičemž výdaje v této souvislosti vynaložené jsou výdaji nezpůsobilými (srov. body [37] a [124] napadeného rozhodnutí).
119. V obecné rovině soud souhlasí s názorem, že pokud by bylo prokázáno, že cena, za kterou byl určitý dotační projekt dodán příjemci dotace, skutečně byla několikanásobně vyšší než obvyklá pořizovací cena daného projektu v dané době, pak by výdaje vynaložené nad

rámec obvyklé pořizovací ceny nebyly vynaloženy hospodárně, efektivně a účelně, tudíž by se nemohlo jednat o způsobilé výdaje daného dotačního projektu.

120. Soud však se správními orgány nesouhlasil v tom, že by v posuzovaném případě jako referenční cena (podle které by bylo možné určit, zda všechny výdaje vynaložené žalobkyní na pořízení předmětného technologického vybavení v rámci realizace Projektu byly vynaloženy hospodárně, efektivně a účelně) mohla posloužit cena uvedená v posudku vypracovaném znalcem Ing. M. N. dne 9. 1. 2017 na základě objednávky poskytovatele dotace (dále jen „Posudek“). Přitom správní orgány své závěry o výši nevhodně vynaložených výdajů na pořízení Projektu vystavěly výhradně na Posudku.
121. Z Posudku (součást správního spisu) soud zjistil, že jeho objednatelem byl poskytovatel dotace a že podle jeho zadání Posudek směřoval primárně k zodpovězení tří otázek, a to (i) zda dodané stroje byly nové či repasované, (ii) ověření souladu dodaných strojů s požadavky zadávací dokumentace a (iii) určení ceny obvyklé k datu prohlídky strojů, ke které došlo 19. 12. 2016. Pokud jde o odpovědi na první dvě otázky, tak ve vztahu k nim znalec provedl hodnocení technického stavu, přičemž dospěl k závěru, že stroje nevykazovaly známky repasovaných strojů, a dále že v šesti případech měly identické parametry a ve čtyřech srovnatelné parametry s parametry uvedenými v zadávací dokumentaci. V rámci odpovědi na otázku č. 3 znalec vedle ceny obvyklé (kterou znalec definoval jako *cenu, za kterou je možno v rozhodné době jednotlivé stroje a zařízení koupit nebo prodat na otevřeném trhu*) určil i tzv. výchozí cenu strojů (VCS), kterou definoval jako *reprodukční cenu, kterou je nutno vynaložit k pořízení stejného nebo srovnatelného stroje nebo zařízení v době oceňování*. Výchozí cenu předmětných strojů pak znalec určil ve výši 8 349 929 Kč, a to na základě cenových nabídek, popř. faktur výrobců a distributorů, se zohledněním nákladů na instalaci, přepravy a cla. Znalec přitom použil kurz USD/CZK stanovený ČNB ke dni 6. 1. 2017. Z příloh k Posudku pak vyplývá, že většina cenových nabídek byla z prosince 2016, resp. ledna 2017.
122. Je tudíž zřejmé, že Posudek určoval výchozí cenu předmětných strojů (kterou poté převzal správce daně) v době ocenění (tj. prosinec 2016, resp. leden 2017), což je téměř o dva roky později, než proběhlo předmětné výběrové řízení (nabídková cena do výběrového řízení byla předložena v únoru 2015). Přestože tento časový odstup je natolik velký, že nelze vyloučit, že v mezidobí došlo ke snížení tržní pořizovací ceny předmětného technologického vybavení, tak správní orgány se tímto faktorem dostatečně nezabývaly, a proto v tomto ohledu nedostatečně zjistily skutkový stav. Ze správního spisu vyplývá, že jediné, co správce daně učinil, bylo to, že telefonicky kontaktoval znalce, zda je možné zjištění ceny v době pořízení dané technologie, přičemž znalec měl odpovědět, že to není zpětně možné, nicméně že podle jeho názoru není předpoklad, že by se cena pořízených technologií v období mezi rokem 2014 a počátkem roku 2017 radikálně změnila (viz str. 53 Zprávy o daňové kontrole). Soud takovýto postup správce daně shledává nedostatečným a nepřezkoumatelným, neboť ve správním spisu je pouhý úřední záznam o provedeném telefonátu a o tom, co měl znalec uvést, aniž by vyjádření znalce k této podstatné otázce bylo zachyceno ve formě dodatku k Posudku, případně v jiné písemné formě verifikované znalcem.
123. Soud v obecné rovině souhlasí s tím, že pořizovací cena určitého technologického zařízení by skutečně mohla být výrazně odlišná v únoru 2015 (kdy v rámci předmětného výběrového řízení byly předkládány nabídky) a na přelomu let 2016 a 2017, kdy pořizovací cenu zjišťoval znalec. Existuje hned několik faktorů, které je třeba zohlednit. Předně půjde

o faktor možného poklesu ceny v dôsledku technologického vývoje (nové technologie zlevňujú technologie staršie), ďalej faktor aktuálnej dostupnosti na trhu (stroje môžu byť v určite období málo dostupné, čo môže v danej dobe zvyšovať ich poizovací cenu) a faktor rýchlosti dodávky (kratšie dodacie lhůty môžu navyšovať cenu oproti delším dodacím lhůtám), prípadne ďalšie faktory, ktoré by mal znalec zohľadniť alebo ich relevantnosť v danom prípade vylúčiť. Ze správneho spisu nevyplýva, že by tieto faktory správca dane zohľadnil, resp. že by je znalec skutočne vzal v potaz. Súd proto prisvědčil námietke žalobkyně, že správni orgány pochybily, pokud nezpůsobilé výdaje Projektu bez dalšího určily na základě Posudku.

124. Správni orgány se při stanovení nezpůsobilých výdajů, které odvíjely od ceny určené znalcem v Posudku, rovněž nevypořádaly s jiným svým zjištěním, a to že společnost LightGate, se kterou žalobkyně uzavřela kupní smlouvu na dodávku předmětného technologického vybavení v rámci realizace Projektu, pořídila toto vybavení od subdodavatele HUP – company s.r.o. za cenu cca dvojnásobně vyšší než jakou určil znalec (srov. str. 37 Zprávy o daňové kontrole). Přitom součástí správniho spisu byly faktury, dodací listy a celní prohlášení, které tuto cenu potvrzují. Správce daně na jednu stranu poukázal na to, že cena sjednaná mezi LightGate a jeho subdodavatelem byla výrazně vyšší než cena, se kterou LightGate uspěl ve výběrovém řízení a za kterou předmětné technologické vybavení dodal žalobkyni (správce daně ve Zprávě o daňové kontrole uvádí cenu 16 350 000 Kč, ovšem tato cena se dle obsahu správniho spisu týkala 8 nikoli 10 dodaných strojů, když celková faktura s popisem „*dodávka strojů – rozšíření technologického vybavení pro kovovýrobu*“ ze dne 27. 4. 2015 zněla na částku 19 783 500 Kč – viz spis č. 3, položky 28/2 a 29/3 správniho spisu), což by skutečně mohlo indikovat nevhodně vynaložené výdaje na koupi předmětné technologie od LightGate (zejména pokud by se prokázalo povědomí zadavatele, resp. Ing. B. o dostupnosti předmětné technologie na cenu nižší). Na druhou stranu již ale správce daně ponechal bez povšimnutí výše uvedený rozdíl mezi cenou určenou znalcem a cenou, za kterou předmětné technologické vybavení pořídil LightGate od svého subdodavatele HUP – company s. r. o., resp. cenu, za kterou tento subdodavatel předmětné technologické vybavení předtím pořídil od svého čínského dodavatele Mass Ray International Limited. Přitom o této ceně od dodavatele nebylo zjišťováno, zda byla nadhodnocena.
125. Súd pro vyloučení pochybností zdůrazňuje, že nikterak nepředjímá, že cena vynaložená žalobkyní za Projekt (případně cena zaplacená subdodavatelem HUP – company s. r. o. čínskému dodavateli Mass Ray International Limited) byla cenou, za kterou v dané době bylo možné předmětné technologické vybavení pořídit, resp. že všechny výdaje na Projekt byly žalobkyní vynaloženy hospodárně a účelně. Jisté pochybnosti ohledně ceny Projektu vznikají zejména s ohledem na zjištění správních orgánů, že předmětné technologické vybavení měl subdodavatel vítězného uchazeče LightGate (tedy společnosti HUP – company s. r. o.) dodávat čínský dodavatel Mass Ray International Limited, v jehož majetkové struktuře působil pan J. B., který byl v době předmětného výběrového řízení jednatelem žalobkyně a členem výběrové komise na dodavatele Projektu.
126. Všechny tyto skutečnosti bude třeba v dalším řízení zohlednit a vzájemně vyjasnit, aby bylo možné učinit odůvodněný závěr, zda, případně o kolik byla čerpána dotace nad rámec hospodárně a efektivně vynaložených výdajů na Projekt.

(vii) K námietkám týkajúcim sa výše odvodu

127. Pokud jde o žalobní námitky směřující proti výši odvodu, tak tyto již soud neposuzoval, neboť by se jednalo o posouzení předčasné. Správní orgány totiž budou muset provést nové posouzení jednotlivých kontrolních zjištění a tam uvedených porušení a v případě, že opět dospějí k závěru o porušení rozpočtové kázně, bude namíste rozhodnout o výši odvodu. Výše stanoveného odvodu za porušení rozpočtové kázně pak bude muset být přiměřená povaze a závažnosti porušení rozpočtové kázně (srov. již citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33).

VII.

Rozhodnutí soudu

128. Vzhledem k tomu, že žaloba byla podána důvodně, soud ve výroku I. tohoto rozsudku napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro vady řízení spočívající v nesprávně a nedostatečně zjištěném skutkovém stavu ohledně porušení rozpočtové kázně dle kontrolních zjištění č. 1 až 3 (§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.) a rovněž v částečně nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů ve vztahu k žalobkyní namítaným důvodům pro neobsazení 3 pracovních míst v souvislosti s realizací Projektu (§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.).
129. Soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (srov. § 78 odst. 5 s. ř. s.). Soud nepřistoupil k žalobkyní navrhovanému zrušení prvostupňového platebního výměru, neboť chtěl žalovanému ponechat možnost, aby v odvolacím řízení ve spolupráci se správcem daně sám odstranil soudem vytýkané vady a nedostatky.
130. V dalším řízení žalovaný zejména doplní a vyjasní skutkový stav ve shora popsáných otázkách týkajících se kontrolních zjištění č. 1 až 3 a tyto otázky opětovně posoudí, přičemž následně své závěry náležitě odůvodní, včetně náležitého vypořádání všech podstatných argumentů řádně uplatněných žalobkyní.

VIII.

Náklady řízení

131. Výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V tomto řízení byla plně procesně úspěšná žalobkyně a náleží jí proto náhrada nákladů řízení v celkové výši 23 028 Kč, kterou soud určil následovně.
132. Podle obsahu soudního spisu a s přihlédnutím k vyčíslení předloženému žalobkyní tvoří náklady žalobkyně jednak zaplacené soudní poplatky ve výši 3 000 Kč za správní žalobu a 1 000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě (tj. celkem 4 000 Kč), jednak odměna za 4 úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), a to (i) převzetí právního zastoupení, (ii) sepsání žaloby, (iii) sepsání repliky ze dne 17. 1. 2023 a (iv) účast na soudním jednání konaném dne 5. 12. 2023. Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3 100 Kč ($4 \times 3\,100 = 12\,400$ Kč). Náhradu hotových výdajů pak dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon ($4 \times 300 = 1\,200$ Kč). Celkem odměna za právní služby a náhrada hotových výdajů činila 13 600 Kč. Soud dále žalobkyni přiznal jí vyčíslené jízdné ve výši 1 526 Kč

(tj. za cestu osobním automobilem Praha – Plzeň – Praha) a náhradu za ztrátu času ve výši 600 Kč (tj. 6 půlhodin po 100 Kč), celkem tedy 2 126 Kč, a to v souvislosti s účastí zástupce žalobkyně na soudním jednání konaném dne 5. 12. 2023. Právní zástupkyně žalobkyně soudu doložila, že je plátcem DPH, soud tudíž žalobkyni přiznal DPH z celkové částky odměny a náhrad, tj. 3 302 Kč (21 % z částky 15 726 Kč).

133. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) ve spojení s § 64 s. ř. s. Lhůta k plnění nákladů řízení byla stanovena podle § 160 odst. 1 *in fine* o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 5. prosince 2023

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu