



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **JKS & TRADE MORAVIA s.r.o.**, se sídlem Koclířov 161, zastoupen JUDr. Jakubem Dohnalem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Plzeňská 3350/18, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 25. 2. 2022, č. j. 52 Af 44/2021-163,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Ministerstvo průmyslu a obchodu poskytlo v rámci Operačního programu Podnikání a inovace (dále jen „OPPI“) žalobci rozhodnutím ze dne 8. 11. 2013, č. j. 76-13/2.2RV03-1104/13/61200, které bylo postupně změněno dvěma dodatky, dotaci na projekt „*Nákup technologií pro doplnění výroby dřevobráběcích strojů*“ v celkové maximální výši 7 600 000 Kč, která představovala 40 % celkových způsobilých výdajů projektu. Uvedená dotace byla tvořena výlučně prostředky ze strukturálních fondů.

[2] Finanční úřad pro Pardubický kraj provedl u žalobce v souvislosti s uvedenou dotací daňovou kontrolu, na jejímž základě vydal platební výměr na odvod za porušení rozpočtové

kázně ze dne 28. 7. 2020, č. j. 1377643/20/2800-31472-603473, kterým žalobci podle § 44a odst. 3 písm. d) a § 44a odst. 4 písm. b) a c) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), v relevantním znění (dále jen „rozpočtová pravidla“), vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 7 414 143 Kč. Žalobce podal proti uvedenému platebnímu výměru odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 6. 2021, č. j. 21447/21/5000-10612-713033, zamítl a napadený platební výměr potvrdil.

[3] Daňové orgány spatřovaly porušení rozpočtové kázně ze strany žalobce v tom, že se dopustil několika pochybení v souvislosti s výběrovými řízeními na zakázky zadané v rámci dotovaného projektu, konkrétně zakázky s názvem „Nákup technologií pro doplnění výroby dřevobráběcích strojů II“ (dále též jako „výběrové řízení A“) a zakázku s názvem „Nákup technologií pro doplnění výroby dřevobráběcích strojů-B“ (dále též jako „výběrové řízení B“). Nejvyšší správní soud předesílá, že žalovaný a krajský soud hovoří poněkud nepřesně o pochybeních ve výběrovém řízení na zakázku s názvem „Nákup technologií pro doplnění výroby dřevobráběcích strojů-A“, ze zprávy o daňové kontrole a celkového kontextu věci je však zřejmé, že mají na mysli výše uvedené výběrové řízení A. Výběrové řízení na zakázku s názvem „Nákup technologií pro doplnění výroby dřevobráběcích strojů-A“ žalobce sice vypsál, následně ho však zrušil z důvodu změny svých potřeb, aniž by vybral vítězného uchazeče. Na dodání předmětu dané zakázky s potřebnými změnami poté vypsál právě výběrové řízení A, v němž již vybral vítězného uchazeče (viz dále), přičemž právě v tomto výběrovém řízení se měl dopustit pochybení, která mu vytýkají daňové orgány a krajský soud.

[4] V souvislosti s výběrovým řízením A daňové orgány zjistily, že předmětem tohoto výběrového řízení byla dodávka CNC ohraňovacího hydraulického lisu, CNC vypalovacího centra řezání kovů do 20 mm tloušťky, lisovací vysokokapacitní linky a automatické frakční linky na dosušování v celkové předpokládané hodnotě 11 500 000 Kč. Žalobce obdržel pouze nabídku slovenské společnosti Horawood, s.r.o., se sídlem Skalité 106 (dále jen „Horawood“), která byla vyhodnocena jako vítězná s nabídkovou cenou 11 266 000 Kč, kdy cena CNC strojů činila 5 106 000 Kč a cena linek 6 160 000 Kč.

[5] CNC stroje nakoupil dodavatel Horawood za 4 240 000 Kč od společnosti DETTO s.r.o., se sídlem Koclířov 162 (dále jen „DETTO“), která je pořídila od čínské společnosti QINGDAO G&G MACHINERY za 908 842,6 Kč. Jednateli a společníky společnosti DETTO byli Vlastimil Šmíd a Pavel Janoušek, kteří byli rovněž jednateli a společníky žalobce, jedná se tedy o personálně propojené společnosti. Uvedené osoby navíc byly v daném výběrovém řízení rovněž členy hodnotící komise.

[6] Výrobní linky nakoupila společnost Horawood od společnosti Dřevokrov, spol. s r.o., se sídlem Býchory 172 (dále jen „Dřevokrov“), za cenu 4 500 000 Kč. Společnost Dřevokrov nakoupila linky od slovenské společnosti DOSYMA, s.r.o., se sídlem Komárňanská 14, Nové Zámky (dále jen „DOSYMA“), za cenu 1 480 000 Kč. Daňové orgány poukázaly kromě výrazného navýšení ceny linek v řetězci na propojení žalobce s jednotlivými společnostmi zapojenými do obchodu. Se společností DOSYMA žalobce v minulosti spolupracoval. O propojení žalobce se společnostmi Dřevokrov a Horawood svědčí okolnosti sjednání dopravy linek. Cena dopravy měla být součástí pořizovací ceny sjednané mezi společnostmi Dřevokrov a Horawood, dopravce ji však fakturoval společnosti Horawood, přičemž objednávku dopravy zaslala jménem společnosti Horawood asistentka

pokračování

žalobce prostřednictvím e-mailové adresy jks@jks.cz s informací, že objednatelem i plátcem dopravy bude společnost Horawood, přičemž žalobce zde působí pouze jako „zprostředkovatel“.

[7] Daňové orgány na základě výše uvedených skutečností uzavřely, že ve zjištěném řetězci dodavatelských společností docházelo k účelovému navyšování cen a tím k nadhodnocení zakázky. Dále zjistily porušení zásady transparentnosti výběrového řízení, jelikož dva z členů hodnotící komise daného výběrového řízení byli podjatí, neboť byli jednateli a společníky subdodavatele vybraného uchazeče. Daňové orgány v souvislosti s výběrovým řízením A zjistily rovněž porušení zásad efektivnosti a hospodárnosti, neboť navyšování ceny předmětu zakázky v řetězci dodavatelských společností vedlo k získání vyšší částky dotace a k nevhodnému postupu žalobce, který si původních cen dodaných strojů musel být vědom vzhledem k personálnímu propojení mezi ním a subdodavatelem.

[8] Předmětem výběrového řízení B bylo dodání frézovacího stroje na frézování kulatého profilu stavebního prvku dřevostaveb a baličky dřevěné drcené frakce v celkové předpokládané hodnotě 7 500 000 Kč. Žalobce obdržel pouze nabídku společnosti DOSYMA, která byla vyhodnocena jako vítězná s nabídkovou cenou 7 405 000 Kč, kdy 4 185 000 Kč byla cena frézovacího stroje a 3 220 000 Kč činila cena baličky. Společnost DOSYMA koupila stroje od společnosti DETTO, tedy společnosti personálně propojené s žalobcem, přičemž frézovací stroj koupila za 3 950 000 Kč a baličku za 685 250 Kč.

[9] Frézovací stroj evidoval žalobce s rokem výroby 2014 a jako výrobce uvedl společnost DOSYMA. Správní orgány zjistily, že společnost DETTO koupila frézovací stroj od čínské společnosti GUANGDONG HONGCHANG IMPORT & EXPORT CO., LTD. v roce 2009 za 797 029,25 Kč, přičemž jej v účetnictví uvedla jako nákup zboží. Dle rozvahy z roku 2011 celkové zásoby této společnosti činily 410 000 Kč. Správce daně v dané souvislosti vyslovil důvodnou pochybnost ohledně poklesu pořizovací ceny a následného prodeje v roce 2014 společnosti DOSYMA za 3 950 000 Kč, tedy za cenu mnohonásobně vyšší. Společnost DETTO nedohledala účetní doklad k přecenění, k němuž došlo dle jejího tvrzení v roce 2009 z důvodu vykazovaných nepřesností stroje, inventarizační soupisy, z nichž by byl zřejmý způsob účtování o daném zařízení, ani fotodokumentaci zařízení. Dále daňové orgány poukázaly na to, že kupní smlouva mezi společnostmi DETTO a DOSYMA byla uzavřena ještě před podáním nabídky do výběrového řízení B. Daňové orgány na základě uvedených skutečností konstatovaly, že výdaje na pořízení frézovacího stroje nejsou v daném dotačním programu způsobilými výdaji, neboť tento stroj nesplňuje požadavek novosti zakotvený v pravidlech způsobilosti výdajů. Daňové orgány dále dospěly k závěru, že si žalobce musel být výše uvedených skutečností vědom vzhledem ke svému personálnímu propojení se společností DETTO.

[10] Balička měla být vyrobena jako prototyp společností DETTO (což však tato společnost nebyla schopna doložit). Společnost DOSYMA měla údajně baličku původně zakoupenou za 685 250 Kč doplnit o drtící jednotku a následně takto upravený stroj prodat žalobci jako příjemci dotace za částku 3 220 000 Kč. Správce daně však průzkumem trhu zjistil, že drtiče/štěpkovače je možné zakoupit v cenové hladině 72 500 Kč – 212 000 Kč, a to s vyšším výkonem, než má pořízené zařízení, přičemž lze předpokládat, že v roce 2014 byly ceny stejné nebo nižší. Celková reálná cena stroje po úpravě provedené žalobcovým dodavatelem se tedy mohla pohybovat okolo 900 000 Kč. Také v souvislosti s nákupem

baličky tedy daňové orgány zjistily účelové navyšování ceny ve zjištěném řetězci dodavatelských společností.

[11] Daňové orgány zjistily v daném výběrovém řízení rovněž podjatost člena výběrové komise způsobující netransparentnost výběrového řízení. I v tomto případě totiž byl členem, resp. přímo předsedou hodnotící komise Vlastimil Šmíd.

[12] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil žalobou, kterou Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích shora uvedeným rozsudkem zamítl.

[13] Krajský soud nejprve poukázal na to, že předmětem daňové kontroly byly vedle projektu, který je projednáván v této věci, ještě další dva projekty, u nichž byl žalobce příjemcem dotace, přičemž v rámci kontrolovaných projektů bylo zadáno celkem šest zakázek. Mezi dodavateli předmětů daných zakázek se opakovaně objevují tři slovenské společnosti, s nimiž žalobce spolupracoval již před realizací sporných výběrových řízení. Jednalo se o společnosti DOSYMA, WESTING Slovakia, s.r.o., se sídlem Skalité 106, a společnost Horawood. Společnosti WESTING Slovakia a Horawood mají shodné jednatele, společníky i adresu sídla a bydliště jednatele těchto společností, Ing. Horeličana, bylo shodné se sídlem společnosti JKS & TRADE SLOVAKIA s.r.o., jejímž společníkem byl v letech 2008–2016 žalobce. Jedná se tedy o společnosti personálně propojené.

[14] Následně se krajský soud zabýval žalobními body týkajícími se výběrového řízení A. Pokud se jedná o nákup CNC strojů, krajský soud zdůraznil, že k závěru o porušení rozpočtové kázně v daném případě nevedlo pouze samotné zjištěné navýšení cen v dodavatelském řetězci. Podstatné bylo rovněž to, že k navýšení ceny CNC strojů došlo v řetězci společností, které spolu dlouhodobě spolupracovaly a byly personálně propojené. Vzhledem k tomu, že DETTO a žalobce měli totožné společníky a jednatele, neuvěřil krajský soud tomu, že žalobce neznal cenu, za kterou byly stroje původně pořízeny od společnosti QINGDAO G&G MACHINERY, s níž žalobce navíc sám v minulosti obchodoval. K těmto skutečnostem přistoupily rovněž finanční toky mezi jednotlivými společnostmi, kdy žalobcův dodavatel (Horawood) po úhradě kupní ceny žalobcem přeposlal úhradu svému dodavateli (DETTO) a ten obratem zaslal na účet žalobce platby označené jako „vratka půjčky“ v celkové výši 3 331 120 Kč a 3 567,86 EUR.

[15] K námitce, podle níž by navyšování ceny dané zakázky nedávalo pro žalobce ekonomicky smysl, neboť plnění spolufinancoval z 60 % on sám, krajský soud obdobně jako daňové orgány poukázal na skutečnost, že žalobce sice vydával finanční prostředky na pořízení předmětů v rámci projektu, avšak následně, po jím provedených úhradách, mu s ním personálně propojená společnost DETTO zasílala zpět tzv. vratky půjček. Finanční prostředky tedy v daném řetězci proudily oběma směry.

[16] K nákupu linek, které byly postupně přeprodány mezi společnostmi DOSYMA, Dřevokrov, Horawood a žalobcem, poukázal krajský soud na to, že kromě navýšení kupní ceny v řetězci svědčilo o netransparentnosti provedeného výběrového řízení rovněž to, že správce daně již dříve spolupracoval se společností DOSYMA a že zařizoval dopravu mezi společnostmi Dřevokrov a Horawood.

[17] Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, podle níž poskytovatel dotace dostatečně konkrétně nedefinoval zákaz diskriminace a požadavky na transparentnost výběrového řízení, ani argumentaci, podle níž Vlastimil Šmíd a Pavel Janoušek nebyli ve střetu zájmů,

pokračování

neboť pravdivě deklarovali, že se nepodíleli na zpracování žádné z nabídek a není zde propojení personálního či ekonomického rázu se žádným ze zpracovatelů nabídek. Krajský soud konstatoval, že Vlastimil Šmíd a Pavel Janoušek zjevně byli jako členové hodnotící komise podjatí, neboť byli jednateli a společníky nejen žalobce, ale i společnosti DETTO jako budoucího dodavatele vítěze výběrového řízení, zjevně tedy měli ekonomický zájem na výběru daného dodavatele.

[18] Pokud se jedná o výběrové řízení B, krajský soud nejprve shrnul výše uvedená zjištění daňových orgánů a konstatoval, že je zřejmé, že pořizovací cena frézovacího stroje byla uměle a neodůvodněně navýšena.

[19] Také v tomto případě krajský soud poukázal na podezřelé finanční toky mezi jednotlivými společnostmi podílejícími se na plnění zakázky a na jejich personální propojení. Správce daně zjistil, že v posuzovaném období došlo k několika výběrům hotovosti či platbám soukromým šekem žalobce, a to v celkové výši 2 205 000 Kč a k platbám deklarovaným jako vrácení půjčky společností DETTO ve prospěch žalobce ve výši 34 000 EUR. Dále správce daně poukázal na úhrady faktur vystavených společností DETTO společnosti DOSYMA, které proběhly částečně v hotovosti a kde byl zjištěn značný časový nesoulad mezi předloženými výdajovými a příjmovými pokladními doklady. Předsedou hodnotící komise byl Vlastimil Šmíd, tedy jednatel a společník žalobce, který byl ovšem současně jednatelem a společníkem společnosti DETTO.

[20] Žalobní námitku týkající se spoluúčasti žalobce na financování projektu krajský soud vypořádal obdobně jako v případě obdobné námitky uplatněné ve vztahu k výběrovému řízení A.

[21] Krajský soud dále upozornil na to, že k prodeji frézovacího stroje společností DETTO společnosti DOSYMA došlo až v průběhu lhůty pro podání nabídek do výběrového řízení B. Je tedy zřejmé, že v době hodnocení předseda výběrové komise Vlastimil Šmíd, jednatel a společník žalobce a společnosti DETTO, věděl, že pořizovaný stroj je žalobci jako příjemci dotace dodán jeho vlastní společností, přesto však podepsal prohlášení o nestrannosti a důvěrnosti.

[22] Krajský soud se ztotožnil se závěry daňových orgánů i ve vztahu k posouzení otázky novosti frézovacího stroje. Krajský soud poukázal na to, že žalobce ani společnost DETTO nedoložili žádné důkazy o tom, že by společnost DETTO na stroji provedla tvrzené úpravy. Vzhledem k této skutečnosti a k absenci řádného účtování touto společností tedy krajský soud přisvědčil závěru, že se jednalo o čtyři a půl roku starou technologii.

[23] Krajský soud tedy uzavřel, že i v tomto případě souhlasí s hodnocením správce daně a žalovaného o nadhodnocení předmětu výběrového řízení B a o podjatosti hodnotící komise, která vedla k netransparentnosti výběrového řízení.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[24] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností. V ní namítá, že Vlastimil Šmíd a Pavel Janoušek nebyli jako členové hodnotící komise podjatí, neboť se nepodíleli na zpracování žádné z nabídek a nejsou ekonomicky ani personálně propojeni s žádným ze zpracovatelů nabídek, což také deklarovali svými prohlášeními. Skutečnost,

že DETTO měla být subdodavatelem vybraného dodavatele, jejich podjatost nezakládá, neboť dle Pravidel pro výběr dodavatele, ve znění účinném od 1. 9. 2012, která jsou přílohou Páteřního manuálu OPPI (dále jen „Pravidla pro výběr dodavatelů“), se definice podjatosti vztahuje pouze na zpracovatele nabídek. Krajský soud tedy dle stěžovatele vyložil pojem podjatosti člena hodnotící komise příliš extenzivně.

[25] Stěžovatel rovněž nesouhlasí se závěrem o nedůvodnosti jeho argumentace, podle níž nemohl mít z navyšování ceny zakázek ekonomický prospěch, neboť se na jejím financování podílel z 60 % vlastními zdroji. Závěry o tom, že v daném řetězci společností proudily finance oběma směry, neboť mu společnost DETTO zasílala zpět tzv. vratky půjček, považuje za spekulativní, neboť nebyla prokázána souvislost mezi těmito transakcemi a posuzovanou obchodní operací. V tomto ohledu dle stěžovatele nebyl řádně zjištěn skutkový stav věci.

[26] Stěžovatel dále nesouhlasí s tím, že pojem „zásada transparentnosti“ je v Pravidlech pro výběr dodavatelů jednoznačně definován odkazem na § 6 odst. 1 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, v relevantním znění (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“). Toto ustanovení totiž daný pojem nijak nedefinoval. V dané souvislosti stěžovatel s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2014, č. j. 5 Afs 90/2012-33, a ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 100/2009-63, publ. pod č. 2332/2011 Sb. NSS (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz), uvádí, že v případě nedostatečně konkrétního vymezení podmínek poskytnutí dotace nelze případné nejasnosti klást k tíži příjemce dotace.

[27] Stěžovatel odmítá také závěr o tom, že vědomě vydával frézovací stroj za nový, ač byl již čtyři a půl roku starý. Odůvodnění tohoto závěru považuje stěžovatel za nedostatečné a odkazuje na definice uvedení výrobku na trh a uvedení výrobku do provozu obsažené v § 2 zákona č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů, v relevantním znění (dále jen „zákon o technických požadavcích na výrobky“). To, jak o daném frézovacím stroji účtoval dodavatel, není dle stěžovatele rozhodné, rozhodující je skutečný stav věci. Stěžovatel opakuje, že společnost DETTO prováděla na frézovacím stroji po dobu čtyř let testy a úpravy, neboť vykazoval nepřesnosti z hlediska přesného frézování, které bránily jeho užití k účelu, k němuž byl zhotoven. Až v lednu 2014 se tyto vady podařilo odstranit a uvést stroj na trh. Dle stěžovatele tedy byl stroj pořízen jako nový a splňuje tak cíle dotačního programu a definici podporované aktivity.

[28] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nad rámec již uvedeného dodal, že výklad pojmu podjatost zastávaný stěžovatelem je nepřipustně restriktivní. Stěžovateli je vytýkáno porušení bodu 3) obecných principů Pravidel pro výběr dodavatelů, neboť v hodnotící komisi byly osoby s ekonomickým zájmem na výběru daného dodavatele. Na povinnosti respektovat zásadu transparentnosti nic nemění ani to, že v bodě 23) Pravidel pro výběr dodavatelů je po příjemci dotace vyžadováno toliko čestné prohlášení o nepodjatosti vůči zpracovateli nabídky. K tvrzení stěžovatele, podle něhož je závěr o obousměrnosti finančních toků v rámci detekovaných řetězců společností spekulativní, žalovaný uvedl, že stěžovatel tímto směrem nevedl žalobní argumentaci a jedná se tedy o nepřipustnou kasační námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. K námitkám týkajícím se tvrzené neurčitosti pojmu „zákaz diskriminace“ v Pravidlech pro výběr dodavatelů žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 142/2016-32, uvedl, že tento pojem

pokračování

je dostatečně definován odkazem na § 6 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách, které s tímto obratem pracuje jako s neurčitým právním pojmem. K argumentaci týkající se novosti frézovacího stroje žalovaný uvádí, že výrobcem tohoto zařízení byla společnost GUANGDONG HONGCHANG IMPORT & EXPORT CO., LTD., u níž si ho pořídila společnost DETTO. Vzhledem k tomu, že nebylo prokázáno, že by na stroji byla provedena jakákoliv vylepšení či úpravy, a neprokázáním řádného účtování o tomto stroji vyvstala daňovým orgánům důvodná pochybnost o tom, zda by v daných letech stroj, který byl od chvíle jeho nákupu vyhodnocen jako chybový (přesto však nebyl reklamován ani vrácen) vůbec ve vlastnictví společnosti DETTO, nebo nikoliv. Daný stroj tedy dle žalovaného „neprokazoval v době pořízení novost“.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[30] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[31] Pokud jde o námitku, podle níž daňové orgány ani krajský soud nevyvrátily argumentaci stěžovatele spočívající v tom, že nemohl mít z navyšování ceny zakázek ekonomický prospěch, když se na jejich financování podílel z 60 % vlastními zdroji, jelikož nebyla prokázána souvislost mezi platbami, které stěžovateli zasílali s ním personálně propojení subdodavatelé, a posuzovanou obchodní operací, Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že v žalobě stěžovatel takto neargumentoval, pouze opakovaně uváděl, že pro něj umělé navyšování ceny zakázek nemohlo být ekonomicky výhodné, neboť by se tím navyšovaly také jeho náklady. K závěrům, jimiž tuto argumentaci daňové orgány vyvracely a s nimiž i Nejvyšší správní soud souhlasí, se stěžovatel v žalobě nijak nevyjádřil. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že byť daňové orgány ke zjištěným zpětným platbám stěžovateli neprováděly obsáhlejší dokazování, poukaz na tyto platby byl dostačující reakcí na zcela obecnou námitku stěžovatele, podle níž nemohl mít z navyšování ceny zakázek ekonomický prospěch.

[32] Nejvyšší správní soud se následně zabýval stížní argumentací, podle níž poskytovatel dotace požadavek na transparentnost výběru dodavatelů dostatečně nekonkretizoval v podmínkách poskytnutí dotace a stěžovateli tedy nelze netransparentnost jeho postupu klást k tíži. Vzhledem k tomu, že ostatní uplatněné námitky zpochybňovaly závěry týkající se konkrétních okolností, které dle daňových orgánů (resp. soudu) svědčily o tom, že stěžovatel ve výše uvedených výběrových řízeních princip transparentnosti nerespektoval, bylo před posuzováním důvodnosti těchto námitek zapotřebí vyjasnit, zda stěžovatel vůbec byl vázán principem transparentnosti a zda pochybení, která jsou mu vytýkána, vůbec mohla vzhledem k jejich povaze vést k porušení tohoto principu.

[33] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 3. 2017, č. j. 2 Afs 142/2016-32, na který ve svém vyjádření odkázal rovněž žalovaný, s odkazem na starší judikaturu konstatoval, že je to poskytovatel dotace, který primárně svým rozhodnutím vytváří právní rámec, v jehož mezích je příjemce dotace povinen se pohybovat. Pokud tedy zvolí při stanovení povinností neurčité právní pojmy, které nemají jednoznačnou zákonnou definici, musí následně unést i případné negativní důsledky vyplývající z již ustálené zásady, dle které nelze neurčitost právního pojmu v dohodě (či rozhodnutí) o poskytnutí prostředků klást k tíži příjemci finančních prostředků jakožto slabší straně.

[34] Nejvyšší správní soud předesílá, že v posuzované věci není sporu o tom, že stěžovatel obecně nebyl povinen postupovat při zadávání sporných zakázek dle zákona o veřejných zakázkách, neboť nebyl dotovaným zadavatelem ve smyslu § 2 odst. 3 zákona o veřejných zakázkách ani jiným typem zadavatele. Byl však povinen dodržovat Pravidla pro výběr dodavatelů, která byla přílohou Páteřního manuálu OPPI.

[35] Dle bodu 3) Pravidel pro výběr dodavatelů musí být výběr dodavatele „transparentní, nediskriminační a dodržovat rovný přístup“. Tyto požadavky jsou v poznámce pod čarou doplněny formulací „ve smyslu § 6 odst. 1 Zákona“ („Zákonem“ se dle úvodních ustanovení myslí zákon o veřejných zakázkách).

[36] Dle § 6 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách platilo, že zadavatel je povinen při postupu podle tohoto zákona dodržovat zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace.

[37] Žalovanému lze přisvědčit v tom, že Pravidla pro výběr dodavatelů, ve znění relevantním pro posouzení projednávané věci (na rozdíl od znění, kterého se týkala věc, o níž Nejvyšší správní soud rozhodl již zmínovaným rozsudkem ze dne 30. 3. 2017, č. j. 2 Afs 142/2016-32), nevyvolávají s ohledem na výslovný odkaz v poznámce pod čarou pochybnosti o tom, že poskytovatel dotace měl v úmyslu bodem 3) Pravidel pro výběr dodavatelů zavázat příjemce obecnými zásadami pro postup zadavatele upravenými v § 6 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách. V tomto směru tedy nejsou Pravidla pro výběr dodavatelů nijak nejasná.

[38] Výkladem pojmu transparentnost ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách (a též ve smyslu předchozí právní úpravy obsažené v § 25 odst. 1 zákona č. 40/2004 Sb., o veřejných zakázkách) se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 15. 9. 2010, č. j. 1 Afs 45/2010-159, publ. pod č. 2189/2011 Sb. NSS: „*Krajský soud interpretuje požadavek transparentnosti tak, že tento není splněn tehdy, pokud jsou v zadavatelském postupu shledány takové prvky, jež by zadávací řízení činily nekontrolovatelným, buď kontrolovatelným, nečitelným a nepřehledným nebo jež by vzbuzovaly pochybnosti o pravých důvodech jednotlivých kroků zadavatele. S takovýmto obecným výkladem zásady transparentnosti uvedené v § 25 odst. 1 in fine ZVZ se zdejší soud plně ztotožňuje. Navíc je tento závěr rovněž v plném souladu s výkladem této zásady ze strany Soudního dvora EU. Např. stanovisko generální advokátky Stix-Hackl ve věci Coname (...), které shrnuje dosavadní judikaturu Soudního dvora, k problému uvádí, že „transparentnost podle směrnice obsahuje více než pouhé aspekty spojené s publicitou konkrétních zadávacích řízení“ (bod 88). „Kromě toho princip transparentnosti představuje naopak vůdčí zásadu pro celé zadávací řízení. K tomu patří rovněž například přezkoumatelnost rozhodnutí zadavatele a obecně objektivní postup během zadávacího řízení“ (bod 90, zvýraznění přidáno).*“ Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku

pokračování

dále shrnul, že „*podmínkou dodržení zásady transparentnosti je tedy průběh zadávacího řízení takovým způsobem, který se navenek jeví jako férový a řádný*“. Nejvyšší správní soud dále zdůraznil, že slovní spojení „zásada transparentnosti“ je neurčitý právní pojem, nelze tedy kazuisticky vyjmenovat všechny případy, kdy dochází k porušení této zásady: „*Proto se zjištění, zda v daném případě byla porušena zásada transparentnosti, musí odvíjet od hodnocení všech okolností konkrétního případu, z nichž správní orgán učiní závěr, zda je daný pojem naplněn či nikoli.*“

[39] Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že stěžovateli lze přisvědčit v tom, že § 6 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách neobsahoval definici pojmu „transparentnost“, neboť se jednalo o neurčitý právní pojem. To ovšem neznamená, že by požadavek na transparentnost nebylo vůbec možné vůči příjemci dotace uplatňovat, jak se patrně domnívá stěžovatel. Z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2017, č. j. 2 Afs 142/2016-32, pouze vyplývá, že v případě pochybnosti o tom, zda byl požadavek transparentnosti v konkrétním posuzovaném případě splněn, nelze tuto pochybnost klást k tíži příjemce dotace. Stěžovatel však nijak nekonkretizoval, v čem spatřuje nejasnosti ohledně toho, zda svým jednáním porušil princip transparentnosti ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách, resp. jakým jiným způsobem si danou povinnost vyložil. Argumentace, kterou uplatnil v žalobě, byla vedena spíše v tom směru, že není zřejmé, zda se dané ustanovení na posuzovaný případ vůbec uplatní (o tom však, jak již bylo uvedeno výše, žádné pochybnosti nejsou). Nejvyšší správní soud proto pouze obecně konstatuje, že skutečnosti, které byly dle daňových orgánů zjištěny při daňové kontrole (opodstatněností daných zjištění se Nejvyšší správní soud bude v mezích uplatněných kasačních námitek zabývat dále v tomto rozsudku), tedy zejména značný nárůst kupní ceny stěžovatelem nakoupených strojů, popsané personální propojení jednotlivých společností a skutečnost, že členy hodnotící komise byly osoby, které byly rovněž společníky či jednateli subdodavatelů, kteří se podíleli na dodání předmětu zakázky, ve vzájemném souhrnu jednoznačně jsou schopny založit pochybnost o tom, že stěžovatel postupoval v daných výběrových řízeních s cílem zajistit jejich řádný a férový průběh. O tom, že takový postup byl v rozporu se zásadou transparentnosti zadávacího řízení zakotvenou v § 6 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách, tedy nemohlo být pochyb. Námitka týkající se neurčitosti požadavku na transparentnost výběrového řízení obsaženého v Pravidlech pro výběr dodavatelů tedy není důvodná.

[40] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami zpochybňujícími závěr o podjatosti Vlastimila Šmída a Pavla Janouška jako členů hodnotící komise s argumentem, že se definice podjatosti dle Pravidel pro výběr dodavatele váže pouze na vztah osoby ke zpracovateli nabídek, ne k subdodavatelům.

[41] Dle bodu 28) písm. c) Pravidel pro výběr dodavatelů platilo, že zadavatel nesmí uzavřít smlouvu s uchazečem, jehož subdodavatelem je zaměstnanec zadavatele, člen realizačního týmu či osoba, která se na základě smluvního vztahu podílela na přípravě nebo zadání předmětného výběrového řízení.

[42] Dle bodu 23) Pravidel pro výběr dodavatelů byl každý člen hodnotící komise povinen podepsat prohlášení o nepodjatosti a mlčenlivosti, jímž stvrdil, že „*se nepodílel na zpracování žádné z nabídek a není zde propojení personálního ani ekonomického rázu s žádným ze zpracovatelů nabídek*“.

[43] V prohlášení o nestrannosti a důvěrnosti, které podepsali rovněž Vlastimil Šmíd a Pavel Janoušek, prohlašuje člen hodnotící komise mj., že je nezávislý na „*všech stranách, které mohly mít užitek z výsledku hodnocení*“. Uvedené vymezení je dále konkretizováno poznámkou pod čarou následovně: „*Všichni ti, kteří se účastní výběrového řízení, ať jednotlivci, členové konsorcia, partneři nebo jimi navržení subdodavatelé.*“

[44] K výkladu pojmu „*podjatost*“ v kontextu zadávacího řízení se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 103/2012-44, publ. pod č. 2889/2013 Sb. NSS: „*Podjatostí se obecně rozumí nezpůsobilost rozhodující osoby k nestrannému a nezaujatému posuzování záležitostí jiných a rozhodování o nich, která je zapříčiněna zejména subjektivním poměrem k dané věci anebo účastníkům.*“

[45] Obecně je zapotřebí uvést, že nepodjatost členů hodnotící komise je nutným předpokladem transparentnosti výběrového řízení. Má-li člen hodnotící komise vzhledem ke svému poměru k předmětu zakázky či některému z uchazečů zájem na výsledku výběrového řízení, nelze od něj očekávat nestranný a nezaujatý postup při hodnocení jednotlivých nabídek.

[46] Formulaci obsaženou v bodě 23) Pravidel pro výběr dodavatelů, na kterou se odvolává stěžovatel, nelze považovat za vyčerpávající definici okolností zakládajících podjatost člena hodnotící komise. To je zřejmé již ze skutečnosti, že vůbec nezohledňuje možnost vzniku podjatosti vyplývající ze vztahu osoby k předmětu výběrového řízení.

[47] Vzhledem k tomu, že ve formuláři prohlášení o nestrannosti a důvěrnosti je okruh osob, vůči nimž člen hodnotící komise deklaruje svou nezávislost, definován podstatně širěji než v bodě 23) Pravidel pro výběr dodavatelů (příčemž jsou zde uvedeni i subdodavatelé), museli si být také členové hodnotící komise, kteří toto prohlášení podepsali, i stěžovatel vědomi, že podjatost člena hodnotící komise může zakládat nejen jeho vztah ke zpracovatelům nabídek, ale rovněž i jiné skutečnosti.

[48] Je navíc nutné upozornit, že širší výklad bodu 23) Pravidel pro výběr dodavatelů zastávaný daňovými orgány a krajským soudem není v rozporu s textem tohoto ustanovení. Personální a ekonomické propojení osoby se zpracovatelem nabídky totiž lze spatřovat také u subdodavatele (resp. jeho společníků). Subdodavatel či jeho společníci totiž bezpochyby mají ekonomický zájem na tom, aby se vítězným uchazečem ve výběrovém řízení stal právě odběratel daného subdodavatele. Zájem subdodavatele na výsledku výběrového řízení je také důvodem zákazu uzavření smlouvy upraveného v bodu 28) písm. c) Pravidel pro výběr dodavatelů, na který poukazoval krajský soud.

[49] Restriktivní výklad důvodů podjatosti zastávaný stěžovatelem by měl absurdní důsledky, neboť by umožňoval obejít tento požadavek, který je klíčový pro zachování transparentnosti výběrového řízení, pouhým formálním vložení „*mezičlátku*“ mezi zadavatele a osobu, vůči níž je člen hodnotící komise podjatý. Takový výklad tedy v žádném případě nelze akceptovat.

[50] Nejvyšší správní soud tedy shledal tuto kasační argumentaci nedůvodnou, a naopak přisvědčil závěrům daňových orgánů a krajského soudu, podle nichž byli Vlastimil Šmíd a Pavel Janoušek jako členové hodnotící komise podjatí, neboť byli společníky a jednateli jednoho ze subdodavatelů a měli tedy zájem na výsledku daného výběrového řízení.

pokračování

[51] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval kasační námitkou týkající se novosti frézovacího stroje, který stěžovatel zakoupil od společnosti DOSYMA na základě výběrového řízení B.

[52] Dle Obecných pravidel způsobilosti výdajů pro OPPI 2007-2013, ve znění účinném od 1. 9. 2012, která byla přílohou Páteřního manuálu OPPI (dále jen „Pravidla způsobilosti výdajů“), byla způsobilým výdajem pořizovací cena nových a technologické zhodnocení stávajících strojů a zařízení nezbytných k průmyslové výrobě nebo poskytování služeb zahrnované i nezahrnované do pořizovací ceny.

[53] Z Pravidel způsobilosti výdajů – zvláštní část pro program Rozvoj, platných od 1. 4. 2011, která byla přílohou Páteřního manuálu OPPI, mohly být náklady na nákup strojů způsobilými výdaji v daném programu pouze v případě, že dané stroje nebyly předmětem odpisů.

[54] Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že frézovací stroj původně zakoupila společnost DETTO (personálně propojená se stěžovatelem) v roce 2009 za cenu 797 029,65 Kč od čínské společnosti GUANGDONG HONGCHANG IMPORT & EXPORT CO., LTD. Společnost DETTO následně frézovací stroj prodala smlouvou ze dne 8. 1. 2014 za částku 3 950 000 Kč stěžovateli, společnosti DOSYMA, od níž ho stěžovatel koupil dne 20. 1. 2014 za 4 185 000 Kč.

[55] Správce daně z rozvahy zveřejněné společností DETTO v obchodním rejstříku zjistil, že hodnota zásob této společnosti měla ke konci roku 2009 činit 908 000 Kč, ke konci roku 2010 1 114 000 Kč a na konci let 2011 až 2013 byla vždy tak nízká, že nedosahovala ani ceny, za kterou měla společnost pořídít frézovací stroj. Správce daně tedy vyzval společnost DETTO k předložení dokladů zdůvodňujících změnu ceny daného zboží a rovněž souvisejících účetních zápisů.

[56] Dle tvrzení společnosti DETTO stroj vykazoval při přesném frézování nepřesnosti, které bránily jeho využití k účelu, k němuž byl zhotoven. Stroj byl proto přeceněn a následně na něm společnost DETTO měla až do ledna 2014 provádět úpravy a testy, aby zjištěné vady odstranila. Poté byl stroj oceněn cenou obvyklou a prodán jako nový společnosti DOSYMA. O testech a úpravách stroje měla být pořizována fotodokumentace, která však nebyla doložena stejně jako účetní doklad o přecenění stroje z roku 2009 a související inventarizační soupisy.

[57] Na základě uvedených skutečností lze daňovým orgánům přisvědčit, pokud dospěly k závěru, že nebylo doloženo, že se v případě koupě frézovacího stroje stěžovatelem jednalo o nákup nového stroje. Tvrzení společnosti DETTO a stěžovatele o tom, že stroj po jeho pořízení z Číny vykazoval takové vady, že nebylo možné jej používat k běžnému účelu, a že byl následující čtyři roky opravován a testován, nebyla nijak důkazně doložena a zůstala tedy pouze v rovině tvrzení. Údaje v účetnictví společnosti DETTO navíc svědčí o tom, že stroj nebyl veden mezi jejími zásobami, což vyvolává další důvodné pochybnosti o pravdivosti tvrzení společnosti DETTO a stěžovatele ohledně pořízení stroje a způsobu, jakým s ním bylo nakládáno od jeho pořízení z Číny v roce 2009 do jeho prodeje stěžovateli.

[58] Jednatelé a společníci stěžovatele Vlastimil Šmíd a Pavel Janoušek si přitom museli být okolností pořízení stroje a jeho dalšího osudu po dodání do České republiky vědomi,

neboť byli již v době pořízení stroje společností DETTO také společníky a jednateli této společnosti.

[59] Stěžovateli nelze zcela přisvědčit v tom, že pro posouzení věci není rozhodné, jak společnost DETTO o daném stroji účtovala. Tato skutečnost je podstatná přinejmenším pro posouzení toho, zda stroj nebyl předmětem odpisů, což by z něj bez dalšího činilo nezpůsobilý výdaj (to ovšem v posuzovaném případě nikdo netvrdil). Pro posouzení novosti stroje je však skutečně podstatný zejména způsob, jakým bylo se strojem skutečně nakládáno, což daňové orgány (ani krajský soud) nerozporovaly. Daňové orgány skutečný stav věci zjišťovaly, přičemž na účetnictví odkazovaly pouze jako na nepřímou indicii svědčící o tom, jakým způsobem bylo se strojem nakládáno. V tomto směru jim nelze nic vytknout, neboť účetnictví má věrohodně odrážet skutečný vývoj majetku subjektu. Pokud však stěžovatel ani jeho personálně propojený subdodavatel nedoložili žádné důkazy, které by vyvracely pochybnosti vyplývající z účetnictví subdodavatele, a jejich argumentace zůstala pouze na rovině nepodložených tvrzení, pak daňovým orgánům nelze vytýkat, že jejich tvrzením neuvěřily.

[60] Vypořádání související žalobní argumentace ze strany krajského soudu je sice stručné, nicméně dostačující, neboť je z něj zřejmé, jaký postoj krajský soud k dané žalobní námitce zaujal a proč tomu tak bylo (byť se výslovně nevyjádřil k odkazu stěžovatele na zákon o technických požadavcích na výrobky). Ani stěžovatel neuvádí žádné skutečnosti svědčící o nepřezkoumatelnosti závěrů krajského soudu, pouze obecně poukazuje na stručnost dané části odůvodnění přezkoumávaného rozsudku, která však sama o sobě nemůže způsobovat jeho nezákonnost.

[61] Odkazy stěžovatele na definice uvádění výrobků na trh a do provozu obsažené v § 2 zákona o technických požadavcích na výrobky jsou vzhledem k předmětu tohoto řízení zcela nepřipadné. Daný zákon upravuje způsob stanovení technických požadavků na výrobky, které by mohly ve zvýšené míře ohrozit zdraví nebo bezpečnost osob, majetek nebo životní prostředí, popřípadě jiný veřejný zájem, a s tím související otázky (viz § 1 tohoto zákona). Definice „*uvvedení výrobku na trh*“ a „*uvvedení výrobku do provozu*“ obsažené v § 2 daného zákona jsou zde upraveny pouze „*pro účely tohoto zákona*“, který se vůbec netýká posuzování novosti strojů ve smyslu požadavků Pravidel pro způsobilost výdajů.

IV.

Závěr a náklady řízení

[62] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[63] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

pokračování

V Brně dne 26. dubna 2024

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu