



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Michala Bobka, soudce JUDr. Radana Malíka a soudkyně JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **digital cave s.r.o.**, se sídlem Anglická 336/1, Praha 2, zast. JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D, LL.M., advokátem se sídlem Na Poříčí 1079/3, Praha, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2022, č. j. 4274/22/5000-10611-712244, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 12. 2022, č. j. 51 Af 2/2022-74,

t a k t o :

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

Odůvodnění:**I. Vymezení věci**

[1] Žalobkyně se před Krajským soudem v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2022, č. j. 4274/22/5000-10611-712244 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Tímto rozhodnutím žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) a dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dvojici prvostupňových rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj:

1. Rozhodnutí ze dne 10. 9. 2020, č. j. 1972542/20/2200-31471-303578, které bylo platebním výměrem na odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 17.630.389 Kč do Národního fondu;
2. Rozhodnutí ze dne 10. 9. 2020, č. j. 1972660/20/2200-31471-303578, které bylo platebním výměrem na odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 3.111.245 Kč do státního rozpočtu;

[2] Krajský soud rozsudkem ze dne 7. 12. 2022, č. j. 51 Af 2/2022-74, žalobu zamítl. Množství žalobních námitek krajský soud vypořádal předložením vlastní oponentní ucelené argumentace. Na řadě míst se přitom ztotožnil s právním posouzením a závěry žalovaného, a tudíž v podrobnostech odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

[3] V konkrétní rovině se krajský soud nejprve ztotožnil se závěry žalovaného, že v zadávacím řízení na dodávku aktivních prvků vyvstaly zjevné pochybnosti o *transparentnosti zadávacího řízení (zjištění č. 1)*. Společnost CONTEG, jež vzešla z výběrového řízení jako jediný uchazeč, sice splnila veškeré podmínky, daňové orgány nicméně zjistily ucelený řetězec okolností, které vzbuzují přinejmenším důvodné pochybnosti o zajištění transparentnosti zadávacího řízení. Nedodržením podmínky transparentnosti tak došlo k porušení rozpočtové kázně. Krajský soud konkrétně poukázal na tyto zjištěné skutečnosti:

- *navýšení ceny v rámci dodavatelského řetězce oproti původní ceně pořízení aktivních prvků na více než dvojnásobek* (společnost iZEN odebrala dodávku od společnosti Actinet za částku 19.327.590 Kč, kterou následně prodala společnosti CONTEG, vítěznému uchazeči, za částku ve výši 39.495.094 Kč, který ji poté dodal žalobkyni za cenu 41.348.594 Kč);
- *propojení žalobkyně a subdodavatele vítězného uchazeče, společnosti iZEN* (jednak shodný společník s podílem 100 %, a to společnost REALITY GRÉGR, původní příjemce dotace; jednak shodný jednatel obou společností, který byl současně jednatelem a společníkem společnosti REALITY GRÉGR, jež byla původním příjemcem dotace);
- *složení hodnotící komise na předmětnou veřejnou zakázku* (dva z pěti členů komise, Radovan Polanský a David Vostarek, byli jednatelem společnosti iZEN, která dodala aktivní prvky vítězi výběrového řízení společnosti CONTEG, a současně jednatelem žalobkyně);
- *k poptání dodávky aktivních prvků shodných parametrů jako bylo stanoveno v zadávací dokumentaci došlo dříve než k samotnému vyhlášení zadávacího řízení.*

[4] Krajský soud současně odmítl žalobní argumentaci, podle níž nedošlo k *nadhodnocení ceny aktivních prvků*. Navýšení ceny o více než dvojnásobek (mezi cenou původního nákupu od společnosti Actinet společností iZEN a prodejem aktivních prvků žalobkyni vítězným dodavatelem CONTEG) považoval krajský soud za zjevné, přičemž neopomenutelnou roli podle jeho názoru hraje právě propojení osob mezi subjekty zajišťujícími postupný pře prodej dodávek aktivních prvků. Stanovení obvyklé ceny, jak učinil žalovaný, přitom není podle krajského soudu vyloučeno, a to ani rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2018, č. j. 30 Af 15/2016-118, jak namítala žalobkyně. V tomto rozsudku totiž byla řešena odlišná situace. Při výpočtu obvyklé ceny přitom mohlo být počítáno rovněž se slevou, kterou společnost Actinet poskytla, jelikož z prohlášení pana C. plyne, že společnost Actinet by poskytla poukazovanou slevu komukoli, kdo by poptával obdobně velký projekt. Krajský soud přitom ve shodě s žalovaným považoval za nadbytečné provádět výslech pana C., jak namítala stěžovatelka, neboť jeho prohlášení byla dostatečně zachycena již ve vyjádřeních obsažených ve správním spise.

pokračování

[5] Krajský soud měl s ohledem na podklady založené do daňového spisu zároveň za prokázané, že *dodávka společnosti Actinet pro společnost iZEN odpovídala svým rozsahem a funkcionalitou nabídce společnosti CONTEG jako uchazeče*. Nepřisvědčil tak žalobkyni, která se snažila zpochybnit závěr znaleckého posudku č. 028-06-2017 ze dne 29. 11. 2017 zpracovaného Ing. Dobiášem, jenž právě uvedenou okolnost potvrdil. Odlišnosti v dodávkách, na které žalobkyně v žalobě poukazovala (neprovedení fyzické instalace, konfigurace dle specifikované síťové topologie, zaškolení obsluhy a 3letá podpora celého řešení), nepovažoval krajský soud za dostatečné ke zpochybnění citovaného závěru; jednalo se totiž o převýšení zadaných požadavků, nikoli o rozdílnost. Krajský soud neshledal v postupu daňových orgánů ani žádné porušení legitimního očekávání, pokud jde o zadávání a průběh veřejné zakázky.

[6] Krajský soud se rovněž ztotožnil s žalovaným, že *žalobkyni nebyla dodána část aktivních prvků (zjištění č. 2)*. Poukázal na Dohodu o ukončení smlouvy o dílo č. 81120011, změnu předmětu díla mezi společnostmi Actinet a iZEN a související změnu kupní ceny, což vedlo k vydání opravných daňových dokladů jak ze strany Actinet vůči společnosti iZEN, tak ze strany společnosti iZEN vůči společnosti CONTEG. Navzdory faktickému nedodání části předmětu plnění (aktivních prvků) tak došlo k úhradě za nedodané zboží z prostředků získaných z dotace. Krajský soud přitom ve shodě s žalovaným upřednostnil dokumenty obsažené ve správním spise před svědeckými výpověďmi pana V. a pana P., jež se měli účastnit předání zboží a jeho kontroly. Jelikož výpověď svědků nemá žádnou další oporu ve správním spise, jeví se dle krajského soudu jako nevěrohodná. Jelikož byli navíc svědci vyslechnuti správcem daně v případě shodného daňového subjektu (byť v jiném řízení), nebylo povinností daňových orgánů provést v nyní projednávané věci jejich opětovný výslech. Protokoly o jejich výsleších totiž byly založeny do daňového spisu a pro jejich opětovné použití byly splněny zákonné podmínky.

[7] Stejně tak krajský soud přisvědčil závěru žalovaného, že *žalobkyni nebylo v plném rozsahu dodáno interiérové vybavení (zjištění č. 3)*. Krajský soud vyšel ze znaleckého posudku č. 46/2012 zpracovaného Ing. Karlem Novákem, podle jehož zjištění nebyla dodávka interiérového vybavení kompletní, neboť chyběla podstatná část pro zkompletování nábytku. Tento znalecký posudek krajský soud ve shodě s žalovaným upřednostnil před odlišnou skutkovou verzí prosazovanou žalobkyní a podporovanou svědeckými výpověďmi některých zúčastněných osob, a to mj. s ohledem na vysokou odbornost zpracovatele znaleckého posudku a skutečnost, že daná zjištění mají oporu v důkazech založených do daňového spisu. Svědecké výpovědi prosazované žalobkyní naproti tomu nebyly podle krajského soudu zcela jednotné.

II. Kasační stížnost žalobkyně, vyjádření žalovaného a další podání stran

II. A. Kasační stížnost

[8] Rozsudek krajského soudu napadá žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností. Její důvody spatřuje v § 103 odst. 1 písm. a), b), a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud (dále též jen „NSS“) napadený rozsudek krajského soudu společně s napadeným rozhodnutím žalovaného zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a aby jí přiznal náhradu nákladů řízení.

[9] Stěžovatelka předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu, že krajský soud nedostatečně posoudil rozhodné skutečnosti. Podle jejího názoru krajský soud nepředložil žádný ucelený argumentační soubor a pouze mechanicky převzal argumentaci žalovaného, aniž by jeho závěry reálně přezkoumal. Namítá, že se ztotožněním a odkazováním na závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí se nerozlučně pojí, aby soud logicky a zcela vypořádal veškeré námitky. To krajský soud neměl v projednávané věci učinit.

[10] Zbylé námitky stěžovatelky lze rozčlenit do několika dílčích okruhů. V rámci prvního okruhu stěžovatelka zpochybňuje závěry týkající se *transparentnosti zadávacího řízení na dodání aktivních prvků*. Setrvává při své argumentaci, že zadávací řízení bylo transparentní. Namítá, že nedošlo k porušení zákona o rozpočtových pravidlech ani podmínek dotace. Za takové situace má být vyloučeno, aby existovaly jakékoli pochybnosti o netransparentnosti zadávacího řízení.

[11] V konkrétní rovině stěžovatelka předně namítá nesprávné právní posouzení této otázky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Závěry krajského soudu podle jejího názoru *ad absurdum* znamenají, že zadávací řízení je transparentní jen v případě, přihlásí-li se do něj více uchazečů. Právní předpisy a pravidla pro výběr dodavatelů nicméně nevyžadovaly, aby bylo zadávací řízení zrušeno v případě, že podá nabídku jen jediný uchazeč. Cena vítězného uchazeče společnosti CONTEG přitom byla přiměřená. Hodnocení krajského soudu je současně vnitřně rozporné, neboť soud zcela dezinterpretuje povinnosti stěžovatele v rámci zadávacího řízení. Sám krajský soud přitom v bodě 27. napadeného rozsudku uvádí, že podmínky zadávacího řízení byly transparentní, dosažitelné a nikoli diskriminační.

[12] Ačkoli daňové orgány a krajský soud hovoří o celé řadě pochybností o transparentnosti daňového řízení, podle názoru stěžovatelky svůj závěr krajský soud založil výlučně na dvou skutečnostech, a to i.) stěžovatelka a společnost iZEN měli totožného společníka, ii.) dva z pěti členů hodnotící komise byli zároveň jednatelem u stěžovatelky a u společnosti iZEN. Tyto zjištěné pochybnosti o transparentnosti jsou nicméně podle stěžovatelky toliko subjektivní; nejde o objektivně vnímané a zjistitelné pochybnosti o férovosti a řádnosti zadávacího řízení. Podle stěžovatelky se tak krajský soud a žalovaný dopustili svévole. Zdůraznila, že neexistovalo kapitálové ani personální propojení mezi jí a vítězným uchazečem zadávacího řízení společností CONTEG; stejný závěr platí pro vztah mezi společnostmi CONTEG a iZEN. Z důkazů tudíž neplyne žádné propojení, které by mohlo odůvodňovat závěr o umělém navýšení ceny aktivních prvků. Krajský soud

pokračování

se ani nezabýval tím, jak a mezi kým mělo dojít k údajné manipulaci zakázky a tvrzené dohodě o cenách. Členové hodnotící komise byli jmenováni v souladu s podmínkami a pravidly pro výběr dodavatelů, přičemž podpisem stvrdili, že se nepodíleli na zpracování žádné z nabídek a není zde žádné propojení s žádným ze zpracovatelů nabídek. Opakovaně zdůrazňuje, že se jednalo jen o dva z pěti členů komise, kteří mohli být přehlasováni, čímž se krajský soud nezabýval. Společnost iZEN se navíc vůbec do výběrového řízení nehlásila.

[13] Ve vztahu k otázce transparentnosti zadávacího řízení stěžovatelka namítá také vady při zjišťování skutkového stavu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Podle jejího názoru správce daně neprokázal, že se skutečný stav odlišuje od toho formálního, konkrétně existenci kapitálového či personálního propojení mezi stěžovatelkou a společností CONTEG.

[14] Stěžovatelka v rámci prvního okruhu kasační stížnosti rovněž namítá, že cena aktivních prvků nebyla nadhodnocená. Krajský soud se nezákonně nezabýval stěžovatelkou předloženým znaleckým posudkem č. 2395/2013 zpracovaný prof. Vladimírem Smejkaem, jenž má potvrzovat právě přiměřenost ceny. Nesprávné bylo rovněž stanovení obvyklé ceně daňovými orgány; to podle stěžovatelky lze pouze v případě, že je prokázáno plnění mezi dvěma spojenými osobami. Jelikož stěžovatel a společnost CONTEG nejsou spojené osoby, nejsou úvahy o obvyklé ceně relevantní. Daňové orgány tak hodnotily důkazy výlučně v neprospěch stěžovatelky.

[15] Stěžovatelka konečně namítá, že daňová orgány hodnotily výpovědi pana C. v příkrém rozporu s jejich obsahem. Skutková zjištění dovozená daňovými orgány podle jejího názoru z uvedených prohlášení pana C. nevyplývají. Krajský soud přitom pochybil, pokud sám nevyslechl tohoto svědka, jak stěžovatelka navrhovala.

[16] Druhý okruh kasačních námitek se týká *rozsahu dodávky aktivních prvků*. Stěžovatelka předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v této otázce pro nesrozumitelnost. Ta má být dána tím, že se otázce rozsahu plnění aktivních prvků krajský soud věnoval v bodě 36 a 39 a násl. napadeného rozsudku, jako by mělo jít o dvě odlišné námitky. Z toho dovozuje, že krajský soud nedostatečně porozuměl skutkovému stavu, což má za následek nejasné a nesrozumitelné odůvodnění jeho rozhodnutí. Stěžovatelka uznává, že nebyla dodána fyzická instalace či technická konfigurace, nesouhlasí však s tím, že by nebyly dodány samotné aktivní prvky. Namítá, že není nutné, aby byl vystaven dobropis ze strany společnosti CONTEG; klíčové je, že tato společnost dodala dodávku aktivních prvků (lhostejno prostřednictvím jaké osoby), což se stalo, neboť jinak by datové centrum nemohlo fungovat. Právě za to stěžovatelka provedla příslušnou úhradu. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů konečně dovozuje stěžovatelka z důvodu, že se krajský soud jednak nevyjádřil k jejím tvrzením ohledně služeb, které v rámci zakázky dodala výlučně společnost iZEN, jednak že není zřejmé, proč by interpretace stěžovatelky měla být nesprávná nebo nedůvodná.

[17] Stěžovatelka současně namítá, že žalovaný v otázce dodání aktivních prvků nezákonně hodnotil důkazy. Podle jejího názoru je z kontextu svědeckých výpovědí svědků V. a P. evidentní, že pokud svědci hovořili o dodání aktivních prvků, rozuměli tím, že byl

dodán veškerý hardware. Tvrzení soudu o fakturování částky odpovídající dodávce aktivních prvků v celém rozsahu, jež nebyla zcela realizována (bod 40 napadeného rozsudku), tak považuje stěžovatelka za zcela nepravdivé a nepodložené. Upozorňuje, že s ohledem na změnu smluvního vztahu měla společnost Actinet dodat stěžovatelce hardware, společnost iZEN pak dodala zbývající dodávky aktivních prvků (obě prostřednictvím generálního dodavatele společnosti CONTEG). Daňové orgány a krajský soud tak nehodnotili důkazy ve svých souvislostech.

[18] V tomto kontextu stěžovatelka rovněž namítá, že daňové orgány nezjistily skutkový stav úplně, nýbrž pouze selektovali důkazy, které podporovali jejich předem vymezený závěr, kterým bylo vyměření odvodu. Podle jejího názoru rozpory v důkazech nebyly domnělé, jak uzavřel krajský soud. Za této situace tak měly daňové orgány povinnost existující rozpory odstranit, jak stěžovatelka požadovala a za tím účelem navrhla opětovný výslech svědků. Krajský soud nicméně aproboval nezákonný postup daňových orgánů, a to bez jakékoli logické argumentace.

[19] Konečně, ve vztahu *k otázce dodání interiérového vybavení* stěžovatelka setrvala na své námitce, že žalovaný postupoval při provádění a hodnocení důkazů nezákonně. Konkrétně namítá vadu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., kterou spatřuje v tom, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně tvrzeného nedodání interiérového vybavení, a především nezpochybnil tvrzení a důkazy stěžovatelky, že jí byly dodány veškeré části nábytku potřebné pro jeho pozdější sestavení.

[20] V konkrétní rovině stěžovatelka upřesnila, že krajský soud tvrzení o nevěrohodnosti svědeckých výpovědí převzal od žalovaného, aniž by vypořádal její námitky. Namítá, že žádný rozpor ve svědeckých výpovědích nepanoval ohledně klíčové otázky, zda bylo stěžovatelce dodáno interiérové vybavení v demontovaném stavu, avšak kompletně. Tato skutečnost jednoznačně plynula z výpovědí pana S. a pana F. Dodání včetně montáže nebylo tvrzeno. Krajský soud a žalovaný se nezabývali logickou úvahou, podle níž nedává smysl, aby nikdo nebrojil proti rozsahu dodávek v případě, že by ve skutečnosti veškeré nábytkové dílce nebyly dodány. Znalecký posudek č. 46/2012 byl vypracován s časovým odstupem od požáru a po prokazatelném rabování, přesto však krajský soud a daňové orgány tento posudek upřednostnily před svědeckými výpověďmi, čímž dle stěžovatelky naznačují, že všechny zúčastněné osoby zastíraly skutečný rozsah dodány interiérového vybavení. Ačkoli nerelativizuje zjištění uvedená ve znaleckém posudku, stěžovatelka namítá, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno. Navrhovala proto opětovný výslech pana S. a F., aby byly odstraněny tvrzené rozpory v důkazech. Tomu však bylo nezákonně nevyhověno.

[21] Stěžovatelka se rovněž vyjádřila ke zjištění plynoucímu ze znaleckého posudku, podle něhož se na místě požáru nenacházelo žádné kování použitelné pro konečné sestavení nábytku. Připomněla svoji dřívější argumentace, podle níž z právě uvedeného neplyne, že stěžovateli žádné kování nebylo dodáno. Poukázala navíc na čestné prohlášení pana S., dle něhož se kování v místě pojistné události nacházelo, ale nenacházelo se tam v době sestavení vzorků nábytku pro účely likvidace pojistné události, pro což bylo použito kování z vedlejšího skladu. Namítá přitom, že pokud bylo pro sestavení vzorků nábytku pro účely likvidace pojistné události k dispozici kování z vedlejšího skladu, je naprosto nelogický závěr

pokračování

soudu, že stěžovatelce kování nebylo dodáno – pokud bylo k dispozici kování, muselo být stěžovatelce dodáno. Tuto argumentaci přitom krajský soud nijak nevyvrátil a vůbec neobjasnil, proč měl subdodavatel nábytku prohlašovat, že kování nebylo dodáno, i když je to z pohledu společnosti INTREO protismyslné.

II. B. Vyjádření žalovaného

[22] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. V plném rozsahu odkázal na napadené rozhodnutí, spisový materiál a svá předchozí vyjádření učiněná v řízení před krajským soudem. Napadený rozsudek krajského soudu nepovažuje za nepřezkoumatelný. Naopak souhlasí s tím, že krajský soud představil svůj ucelený argumentační systém, který žalobní námítky vypořádal, a to v rámci míry podrobnosti, která odpovídá značnému rozsahu žaloby.

[23] Upozornil, že podle podmínek dotace musí být každý způsobilý výdaj prokazatelně nezbytný pro realizaci projektu a mít k němu přímý vztah. Hospodárnost je přitom splněna buď transparentním postupem při výběru dodavatelů, nebo posudkem znalce při oceňování. Stěžovatelka si zvolila postup dle pravidel pro výběr dodavatelů, a tudíž měla povinnost zajistit u zadávacího řízení jeho transparentnost. To však neučinila. Skutečnosti vyvolávající pochybnosti o netransparentnosti zadávacího řízení (nahodnocení ceny, personální propojení se subdodavatelem, obsazení výběrové komise) současně byly ve věci stěžovatelky prokázány. Vada netransparentnosti je přitom vadou potenciální, tedy postačí, že byla netransparentnost zjištěna; není třeba prokazovat, že docházelo např. k zakrytí neférového jednání. Judikatura správních soudů vychází z toho, že za dodržení všech podmínek dotací jsou odpovědní výlučně příjemci podpor; není proto relevantní, že dané zadávací řízení měl pro stěžovatele realizovat externí subjekt. Bylo čistě věcí stěžovatelky, jaké nastaví odpovědnostní mechanismy. Ani počet členů výběrové komise není důležitý; podstatné je, aby komise byla obsazena osobami, o nich vůbec pochybnosti stran podjatosti či transparentnosti nevzniknou.

[24] Žalovaný dále uvedl, že zákon o dani z příjmů nevyklučuje stanovení a použití ceny obvyklé v jiných oblastech práva; není tudíž vadou, že obvyklá cena byla zjištěna. Znalecký posudek předložený stěžovatelkou vůbec nevychází ze specifických podmínek, které nabízela společnost Actinet. Krajský soud se přitom tímto posudkem zabýval v odst. 33. napadeného rozsudku. Výslech pana C. je nadbytečný, neboť nemá potenciál přinést žádná další relevantní zjištění. Ve věci navíc nebyly rozptýleny pochybnosti správce daně ohledně úplnosti dodání aktivních prvků. Pokud jde v tomto směru o svědecké výpovědi pánů P. a V., žalovaný připomněl, že ty byly shledány nevěrohodné s ohledem na další důkazy obsažené ve spise, jak je uvedeno v bodech [87] a [89] napadeného rozhodnutí žalovaného. Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzením stěžovatelky o bezproblémovém fungování datového centra, neboť nebylo postaveno na jisto, že by souhrnná položky „Instalation, SLA, Training“ byla pro takové fungování nutná, esenciální, či zda by ji nebylo možno jiným způsobem substituovat.

[25] K námitkám týkajícím se dodání interiérového vybavení žalovaný uvedl, že musel zohlednit skutečnost, že nebylo dodáno beze zbytku, a tudíž část dotace byla užitá

neoprávněně. Poukázal opětovně na znalecký posudek č. 46/2012, z něhož nekompletnost dodávky vyplývá. Pokud jde poté o svědecké výpovědi, žalovaný připomněl rozpory, které s ohledem na další důkazní prostředky ve výpovědích identifikoval (podpis předávacího protokolu, vnitřní rozpornost stran kompletního dodání a další), a které znemožňují tyto výpovědi ověřit. Znalec přitom byl na místě uskladnění všech nábytkových dílců, jak plyne z dalších důkazů (např. předávacích protokolů a svědecké výpovědi pana Studničky).

II. C. Replika žalobkyně, duplika žalovaného, doplnění repliky žalobkyně

[26] Stěžovatelka a žalovaný ve věci zaslali několik dalších podání (replika stěžovatelky, vyjádření žalovaného k replice a doplnění repliky stěžovatelkou). V *replice* stěžovatelka zejména zopakovala a dále doplnila, že krajský soud nereagoval na její odkazy na ustálenou judikaturu, podle níž nelze do obvyklé ceny promítat mimořádné okolnosti trhu. Především poté setrvala na argumentaci, že v případě jednou poskytnuté výjimečné slevy se o takovou mimořádnou okolnost trhu jednalo. Daňové orgány podle ní neprokázaly, že by předmětnou slevu z pořizovací ceny mohla získat jiná společnost. Krajskému soudu navíc vytýká, že nevěděl, že v případě vyjádření pana C. se jedná o písemná prohlášení, nikoli výsledky svědka. Daňové orgány a krajský soud neumožnily stěžovateli ani prokázat, že cena, kterou nabídla společnost Actinet společnosti iZEN, nebyla obvyklou cenou, když jí navržené výsledky neprovedly; ani nevzaly v úvahu posudek č. 2395/2013. Také namítá, že svědka je třeba zásadně vyslechnout, požaduje-li to daňový subjekt. Výslech pana C. byl přitom způsobilý vyvrátit správcem daně již zjištěné skutečnosti stran nadhodnocení ceny aktivních prvků, neboť bylo možné se jej přímo zeptat, zda sleva byla poskytnuta i jiným společnostem. Nezákonným odmítnutím výsledku svědka tak bylo porušeno její právo na spravedlivý proces. Obvyklá cena navíc byla stanovena nesprávně na základě reálného prodeje v situaci nikoli běžných obchodních vztahů, ale mimořádné slevy. Daňové orgány a krajský soud navíc nezohlednily, že obsah plnění společnosti iZEN a následně pro CONTEG a stěžovatelku nebyl shodný. Nemělo být ani vysvětleno, proč žalovaný nepřistoupil k výsledku svědků P. a V.; rovněž tyto osoby mohli potvrdit, že cena aktivních prvků nebyla nadhodnocena. Tito svědci byli vyslechnuti jen v jiných daňových řízeních. Nepoužití § 93 odst. 3. daňového řádu v nedaňovém řízení považuje stěžovatelka za nesprávné, neboť znemožňuje zjistit skutkový stav věci; rovněž znemožňuje stěžovateli klást otázky. Ani ve vztahu k otázce dodání aktivních prvků a interiérového vybavení tak neměl žalovaný řádně zjistit skutkový stav věci a dát stěžovateli příležitost k prokázání svých tvrzených skutečností.

[27] Žalovaný ve svém *vyjádření (duplice)* setrval na své předchozí argumentaci. Pouze uvedl, že námitka stěžovatelky ve věci ceny aktivních prvků nesměřuje do samotného konstatování porušení rozpočtové kázně, nýbrž do otázky, v jakém rozsahu byly daným porušením rozpočtové kázně zasaženy stěžovatelkou čerpané prostředky dotace. Pokud přitom chtěla společnost Actinet poskytnout slevu novým zákazníkům v souvislosti s realizací referenčního projektu, lze tuto cenu vztáhnout na každého případného zákazníka, který splňuje pro danou slevu zamýšlené parametry. Ve vztahu k otázce, kterou stěžovatelka chtěla prokázat svědeckou výpovědí pana C. (informace k ceníkové ceně aktivních prvků a ke slevě poskytnuté na základě obchodních jednání Actinet a iZEN) již byl skutkový stav dostatečně prokázán. Daný důkazní návrh tak žalovaný považuje pouze

pokračování

za nesouhlas s hodnocením zjištěného skutkového stavu. Odkazy krajského soudu na výslech pana C., namísto prohlášení, jsou poté pouze drobnou formulační nepřesností, jež nic nemění na správnosti závěru o nadbytečnosti výslechu tohoto svědka. Pokud jde konečně o výslech svědků pana P. a pana V., žalovaný připomněl, že ti byli vyslýcháni ke stejným skutkovým okolnostem, o které se jedná i v této věci. Stěžovatelce přitom bylo zachováno právo být výslechu přítomna a klást svědkům otázky.

[28] V *doplnění repliky* stěžovatelka v zásadě zopakovala svoji předchozí argumentaci (konkrétně neprovedení řádného dokazování, zejména že nebylo prokázáno, že poskytnutá sleva nebyla mimořádnou okolností trhu; nebyl proveden výslech pana C., jenž měl být relevantní; nebylo vysvětleno neprovedení výslechů pana V. a pana P. a naopak jejich výslechy z jiného řízení byly nesprávně použity v projednávané věci). Závěr o prokázání všech okolností navíc považuje za rozporný se závěrem, podle něhož nebyl zjištěn konkrétní důvod, proč by měla být sleva společnosti Actinet poskytnuta pouze společnosti iZEN.

III. Právní posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval splněním formálních podmínek kasační stížnosti. Konstatoval, že je v obecné rovině přípustná. Napadený rozsudek proto NSS přezkoumal v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů. Přihlížel při tom k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[30] Kasační stížnost **není** důvodná.

[31] Kasační námitky směřují v zásadě do čtyř souvisejících věcných okruhů: i.) *nepřezkoumatelnost* napadeného rozsudku krajského soudu; a dále nesprávné právní posouzení a vady při zjišťování skutkového stavu v otázce porušení rozpočtové kázně, resp. podmínek dotace, pokud jde o ii.) *transparentnost zadávacího řízení a navýšení ceny* v rámci subdodavatelského řetězce, ii.) *rozsah dodání aktivních prvků*, iv.) *rozsah dodání interiérového vybavení*.

III. A. (Ne)přezkoumatelnost napadeného rozsudku

[32] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu. Vlastní přezkum zákonnosti kasační stížností napadeného rozsudku je totiž možný pouze v případě, že je takový rozsudek přezkoumatelný.

[33] Z judikatury NSS plyne, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při jejich posuzování, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou (rozsudky NSS ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45). Povinnost řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnit rozhodnutí soudu přitom neznamená, že na každý argument strany musí být v odůvodnění rozhodnutí podrobně reagováno. Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se *smyslem žalobní argumentace*, tedy se stěžejními námitkami, což může

v určitých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[34] Těmto požadavkům napadený rozsudek dostal. Z jeho odůvodnění je patrné, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jaké důvody jej vedly k dosaženému závěru. Ačkoli krajský soud nereagoval výslovně na každé dílčí tvrzení stěžovatelky obsažené v některém z jejích podání, přijal vlastní ucelený argumentační systém, který její námítky a smysl žalobní argumentace vypořádal. To je v souladu s výše vymezenou judikaturou. Není ani vadou, že na některých místech se krajský soud ke konkrétním námitkám stěžovatelky ztotožnil s právním posouzením učiněným již žalovaným a v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Rovněž takový přístup judikatura připouští (srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 5. 2013 č. j. 2 Afs 37/2012-47, či ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb.). V těchto případech si krajský soud konkrétní odkazované závěry žalovaného v rámci svého přezkumu osvojil, a tudíž jejich správnost může nyní NSS přezkoumat. Využití takového přístupu v rámci vypořádání smyslu žalobní argumentace není vyloučeno a nečiní rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným ani neznamená, že krajský soud přezkum neprovedl. Případná nesprávnost závěrů, s nimiž se krajský soud ztotožnil, je otázkou věcného posouzení.

[35] Stěžovatelka dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z několika dalších konkrétních důvodů. Ani těm však NSS nepřisvědčil. Nejvyšší správní soud předně nepovažuje odůvodnění napadeného rozsudku za *vnitřně rozporné*. Krajský soud naopak stěžovatelce konzistentně vytýkal netransparentnost zadávacího řízení, a to včetně bodu 27. napadeného rozsudku, na který stěžovatelka odkazuje. Právě v tomto bodě krajský soud uvedl, že postup stěžovatelky, ač na první pohled formálně správný, pouze transparentnost předstíral.

[36] Stejně tak není vadou, že se krajský soud *nezabýval otázkou, jak a mezi kým mělo dojít k manipulaci zakázky a dohodě o cenách*. Stěžovatelka přehlíží, že porušení podmínek dotace a rozpočtové kázně v jejím případě spočívá v nedodržení podmínek transparentnosti, nikoli manipulaci zakázky. Krajský soud a žalovaný přitom podrobně popsali, jaké konkrétní zjištěné skutečnosti takové pochybnosti o transparentnosti zadávacího řízení vyvolávají. Jednou z těchto okolností bylo navýšení ceny v rámci subdodavatelského řetězce a tato okolnost též byla ze strany správních orgánů a krajského soudu posouzena. Jakékoli úvahy o skutečnostech jdoucí nad rámec těch, které byly stěžovatelce skutečně vytýkány (tedy nedostatečné transparentnosti zadávacího řízení), by byly nadbytečné. Stejně tak NSS stěžovatelce nepřisvědčil v námitce, že se krajský soud *nezabýval jí předloženým znaleckým posudkem č. 2395/2013*. Tento posudek krajský soud výslovně zohlednil v bodě 33. napadeného rozsudku, v němž vysvětlil, proč jej nepovažuje za vypoovídající (konkrétně z důvodu, že nezohlednil nabízenou slevu).

[37] Nejvyšší správní soud neshledal nepřezkoumatelné ani odůvodnění krajského soudu v otázce dodání aktivních prvků. Rozdělené vypořádání námitek v rámci tohoto okruhu žalobní argumentace krajským soudem v bodě 36 a 39 a násl. napadeného rozsudku není *nesrozumitelné*; naopak reaguje na žalobní tvrzení (ohledně zpochybnění posudku č. 028-06-2017 a jeho zjištění o totožnosti rozsahu dodávky aktivních prvků mezi

pokračování

společnostmi iZEN a CONTEG a předtím Actinet a iZEN – bod 36; a souvislostí a hodnocení důkazů týkajících se úplnosti dodání aktivních prvků v souladu s podmínkami dotace – body 39 a násl.). Samotné posouzení této otázky a odůvodnění závěru krajského soudu obsažené v bodech 36. až 45. napadeného rozsudku navíc považuje NSS za dostatečné, a to právě optikou přijetí ucelené argumentace, která obsahově na žalobní tvrzení a námitky reaguje a vyvrací se. Ostatně, argumentace stěžovatelky v této otázce spočívá především ve snaze o prosazení odlišné skutkové verze (dodání aktivních prvků v plném rozsahu), než kterou upřednostnily daňové orgány a krajský soud (aktivní prvky nebyly v plném rozsahu dodány). Pro účely přezkoumatelnosti je tudíž podstatné, aby soud dostatečně odůvodnil, z jakých důvodů se s určitou z různých skutkových verzí ztotožnil. To krajský soud učinil. Námitka nepřezkoumatelnosti pro *nedostatek důvodů* tak není důvodná.

[38] Stejný závěr poté platí i pro namítanou absenci stěžovatelkou popsaných úvah týkajících se dodání interiérového vybavení. Rovněž v tomto případě je zřejmé, na základě jakých konkrétních důvodů krajský soud upřednostnil skutkovou verzi zjištěnou daňovými orgány před skutkovou verzí prosazovanou stěžovatelkou (srov. body 46. až 53. napadeného rozsudku). Tyto důvody považuje NSS za dostatečné k učinění závěru o přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Jejich případná nesprávnost je totiž opět otázkou zákonnosti, nezakládá však nepřezkoumatelnost.

[39] Nejvyšší správní soud konečně neshledal vadu způsobující nepřezkoumatelnost ani v tom, že krajský soud se *nezabýval judikaturou* týkající se promítání mimořádných okolností trhu do obvyklé ceny. Krajský soud v bodě 33. napadeného rozsudku odůvodnil, proč může být sleva poskytnutá společnosti iZEN zahrnuta do výpočtu obvyklé ceny, a tudíž je tato jeho úvaha přezkoumatelná. Stejně tak NSS nespatřuje *vnitřní rozpornost* závěrů učiněných v této otázce, jak stěžovatelka namítá v doplnění repliky. Podle názoru NSS naopak závěr, podle něhož nebylo prokázáno, že by dotčená sleva měla být poskytnuta pouze společnosti iZEN, neodporuje jinak obecnému závěru o dostatečném zjištění okolností poskytnutí dané slevy. Námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku proto nejsou důvodné.

III. B. Transparentnost zadávacího řízení

[40] Stěžovatelka dále zpochybňuje správnost právního posouzení a dostatečnost zjištění skutkového stavu v otázce (ne)zajištění transparentnosti zadávacího řízení, v němž byla vybrána jako vítěz jediný uchazeč společnost CONTEG.

[41] Nejvyšší správní soud předně připomíná, že podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech je porušením rozpočtové kázně *neoprávněné použití nebo zadržetí peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem*. Podle § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech přitom platí, že neoprávněným použitím peněžních prostředků je mj. *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*.

[42] Podle Hlavy I. článku III. odst. 2 Podmínek dotace v projednávané věci lze za způsobilé výdaje uznat pouze ty výdaje projektu, „jež splňují podmínky uvedené v Pravidlech způsobilosti výdajů, kterou jsou přílohou **PODMÍNEK**.“ Podle pravidel způsobilosti výdajů v části obecné principy způsobilosti výdajů přitom platí, že efektivnost a hospodárnost je zajištěna buď *transparentním postupem při výběru dodavatelů*, nebo *posudkem znalce pro oceňování*.

[43] Daňové orgány (a následně krajský soud) dospěly k závěru, že stěžovatelka nesplnila *podmínku transparentního výběru dodavatelů*. Tento závěr dovodily na základě několika klíčových zjištění, která společně o transparentnosti zadávacího řízení vyvolávají pochybnosti (srov. body [40] až [42] napadeného rozhodnutí a odst. 23. až 30. napadeného rozsudku krajského soudu): i.) personální propojení stěžovatelky a subdodavatele vítězného uchazeče, společnosti iZEN (shodný společník: společnost REALITY GRÉGR, jenž byl původním příjemcem dotace; a shodný jednatel obou společností Jaromír Grégr, který byl současně jednatelem a společníkem společnosti REALITY GRÉGR); ii.) obsazení výběrové komise jednatelem subdodavatele iZEN (2 z 5 členů); iii.) nadhodnocení ceny v rámci subdodavatelské řetězce na více než dvojnásobek původní kupní ceny. Kromě toho žalovaný a krajský soud poukázali rovněž na skutečnost, že iv.) k poptání dodávky aktivních prvků shodných parametrů, jako bylo stanoveno v zadávací dokumentaci, došlo dříve než k samotnému vyhlášení zadávacího řízení.

[44] Již za této situace nelze přisvědčit argumentaci stěžovatelky, podle níž dodržení podmínek dotace a zákona o rozpočtových pravidlech z její strany vylučuje, aby existovaly pochybnosti o netransparentnosti zadávacího řízení. Stěžovatelce je za vinu kladeno, že transparentnost pouze formálně předstírala, resp. ta byla s ohledem na zjištěný a výše vymezený řetězec okolností ve skutečnosti zpochybněna (srov. bod 27. napadeného rozsudku). Právě tím došlo k porušení rozpočtové kázně, a tudíž vyměření odvodu. Její argumentace dodržením podmínek dotace, resp. zákona o rozpočtových pravidlech proto není případná. Stejně tak není přílehatá argumentace, že by podle krajským soudem dovozených závěrů bylo výběrové řízení transparentní jen v případě, že se do něj přihlásí více uchazečů. Tento argument opět přehlíží řetězec zjištěných okolností, jež vyvolávají pochybnosti právě o transparentnosti. Závěr krajského soudu totiž znamená, že výběrové řízení *není transparentní, pokud existují okolnosti vyvolávající pochybnosti o transparentnosti*. Počet uchazečů, kteří se do výběrového řízení přihlásí, je v tomto ohledu bez významu.

[45] Judikatura NSS již přitom dovodila, že v případě nedodržení podmínky transparentnosti zadávacího řízení postačí *samotné zjištění důvodné pochybnosti*, že při výběru uchazečů nebylo postupováno korektně a férově (např. rozsudky NSS ze dne 24. 1. 2020, č. j. 3 As 372/2017-44, či ze dne 18. 7. 2019, č. j. 3 As 249/2017-48). Je to tedy právě již toto zjištění, které může vést k závěru o nedodržení podmínek dotace a porušení rozpočtové kázně. Není tak třeba, aby se detailně zkoumalo a prokazovalo, zda v zadávacím řízení také skutečně došlo k manipulaci. Postačí zjištění rizika pramenícího právě z pochybností o zajištění transparentnosti zadávacího řízení. Kasační námitky, že nikdy nebylo v řízení prokázáno, jak a mezi kým mělo dojít k manipulaci zakázky, proto nejsou důvodné.

pokračování

[46] Se závěrem o nedostatečné transparentnosti výběrového řízení se NSS plně ztotožnil. Stěžovatelce nepřisvědčil, že jsou daňovými orgány zjištěné skutečnosti čistě subjektivní. Podle názoru NSS se naopak jedná o *objektivně* zjistitelné skutečnosti, jež společně vyvolávají dostatečnou pochybnost o transparentnosti výběrového řízení. Tyto pochybnosti navíc daňové orgány v řízení prokázaly a jimi zjištěné okolnosti mají dostatečnou oporu ve správním spise.

[47] Pokud jde předně o *složení výběrové komise*, není rozhodné, že byli její členové vybráni a jmenováni formálně v souladu s podmínkami a pravidly pro výběr dodavatelů, ani že svým podpisem stvrdili, že se nepodíleli na zpracování žádné z nabídek či u nich není žádné propojení s některým ze zpracovatelů nabídek. Stejně tak není relevantní, že se jednalo „pouze“ o dva z pěti členů výběrové komise, a tudíž mohli být ostatními členy přehlasování, ani že společnost iZEN se sama do výběrového řízení nehlásila. Je to právě ono obsazení výběrové komise osobami vyvolávající pochybnost o jejich objektivnosti, jež zpochybňuje transparentnost výběrového řízení. Tak je tomu právě v kontextu dalších zjištěných okolností věci, jako je personální propojení osob mezi subdodavatelem (společností iZEN) vítězného uchazeče (společností CONTEG) a samotnou stěžovatelkou a dále navýšení ceny v rámci subdodavatelského řetězce. Bylo přitom odpovědností stěžovatelky zajistit obsazení a vedení výběrového řízení transparentním způsobem, tedy takovým, které dané pochybnosti nebude vyvolávat.

[48] Pokud jde o dále o *personální propojení*, to je podle názoru NSS dostatečně zřetelné a plyne z obsahu spisu. Stěžovatelka se snaží opakovaně prosadit názor, podle něhož je transparentnost *vždy* dostatečně zajištěna, pokud neexistuje žádné prokazatelné propojení mezi jí a vítězným uchazečem v rámci zadávacího řízení (společností CONTEG), přičemž jakékoli další propojení v rámci subdodavatelského řetězce není relevantní. Takový závěr je však absurdní. Pochybnosti o transparentnosti může v některých případech vyvolat právě propojení se subdodavatelem vítězného uchazeče, jako tomu bylo v nyní projednávané věci. Nejvyšší správní soud konkrétně připomíná, že v době, kdy došlo k pořízení aktivních prvků, měla stěžovatelka a společnost iZEN (subdodavatel vítězného uchazeče společnosti CONTEG) stejného společníka – společnost REALITY GRÉGR, a jednatele – Jaromíra Grégra (v podrobnostech srov. bod [40] napadeného rozhodnutí žalovaného a odst. 23. napadeného rozsudku). Společnost REALITY GRÉGR přitom byla původní příjemce dotace, kdy však dodatkem č. 2 k rozhodnutí o dotaci došlo ke změně příjemce na žalobkyni, která si prošla rozdělením (srov. bod [3] napadeného rozhodnutí žalovaného a odst. 8. napadeného rozsudku). Takové propojení mezi subdodavatelem vítězného uchazeče a stěžovatelkou je nestandardní a ve spojení s dalšími zjištěnými okolnostmi (navýšení ceny a obsazení výběrové komise) vyvolává pochybnosti o transparentnosti výběrového řízení.

[49] Za této situace nelze stěžovatelce přisvědčit ani v námitce, že neexistuje žádné propojení, které by mohlo odůvodňovat závěr o *umělém navýšení aktivních prvků*. Je to právě propojení mezi subdodavatelem vítězného uchazeče a stěžovatelkou, podrobně popsané v předchozím bodě, které tyto pochybnosti ve spojení s dalšími zjištěnými okolnostmi vyvolává. Že nebylo prokázáno kapitálové či personální propojení přímo mezi vítězným uchazečem (společností CONTEG) a stěžovatelkou, stejně jako mezi vítězným

uchazečem a společností iZEN, tyto pochybnosti o transparentnosti zadávacího řízení nijak nevyvrací.

[50] Stěžovatelka namítá, že *cena* vítězného uchazeče společnosti CONTEG byla *přiměřená*. Pomíjí však, že daňové orgány a krajský soud považovaly za klíčové, že v rámci subdodavatelského řetězce došlo k *navýšení* ceny za shodné plnění, potvrzené znaleckým posudkem č. 028-06-2017, o více než dvojnásobek (více než 22 000 000 Kč). Je to přitom právě toto navýšení, nikoli nepřiměřenost ceny samotné, které je stěžovatelce vytýkáno a jež ve spojení s dalšími zjištěnými okolnostmi vyvolává pochybnost o transparentnosti zadávacího řízení a hospodárnosti při vynaložení poskytnutých peněžních prostředků (srov. např. odst. 24. napadeného rozsudku krajského soudu a body [56] a násl. napadeného rozhodnutí).

[51] Samotný závěr o navýšení ceny aktivních prvků se poté stěžovatelka snaží zpochybnit za pomoci argumentace, že stanovení ceny obvyklé nebylo v daném případě možné a správné. Ani těmto námitkám však NSS nepřisvědčil.

[52] Za prvé, pokud jde o *možnost* stanovení obvyklé ceny, NSS uvádí následující: za situace, kdy bylo zjištěno i.) nestandardní personální propojení mezi stěžovatelkou a subdodavatelem vítězného uchazeče, i.) netransparentní obsazení výběrové komise a iii.) stejný rozsah plnění odebraného od společností Actinet a dodaného stěžovatelce, bylo podle názoru NSS zcela na místě učinit rovněž úvahu o možném navýšení ceny. Právě k této úvaze mohlo stanovení obvyklé ceny posloužit. Samotné stanovení ceny obvyklé pro účely posouzení porušení rozpočtové kázně přitom skutečně není vyloučeno, jak korektně uvedl již krajský soud v bodě 32. svého rozsudku.

[53] Za druhé, pokud jde o správnost stanovení obvyklé ceny, tu stěžovatelka zpochybňuje jednak za pomoci posudku č. 2395/2013, jednak argumentem, že sleva poskytnutá společností Actinet společnosti iZEN byla pouze mimořádnou okolností trhu, kterou nelze při určování obvyklé ceny zohlednit. Krajský soud nicméně dospěl k závěru, že sleva poskytnutá společností Actinet by byla poskytnuta rovněž jiným společností, které by zamýšlely pořídit si dodávku aktivních prvků od výrobce společnosti Jupiter Network prostřednictvím distributora Actinet. Právě z toho důvodu odmítl přiznat relevanci stěžovatelkou dovolávanému znaleckému posudku č. 2395/2013, neboť ten tuto slevu nezohlednil. Za této situace proto nelze ani mluvit o tom, že by daná sleva byla skutečně mimořádnou okolností trhu, kterou by nebylo možné při úvahách o nadhodnocení ceny v rámci subdodavatelského řetězce zohledňovat, jak stěžovatelka dovozuje s odkazem na rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2009, č. j. 7 Afs 71/2009-149.

[54] Klíčovou úvahu krajského soudu o možnosti počítat rovněž s poskytnutou slevou při posouzení nadhodnocení ceny v rámci subdodavatelského řetězce z důvodu, že by ji mohl potenciálně využít i jiný zájemce, považuje NSS s ohledem na obsah správního spisu za udržitelnou. Tento závěr je totiž podpořen prohlášeními pana C., z nichž plyne, že by uvedená sleva mohla být poskytnuta každému, kdo by poptával obdobně velký projekt, neboť tím výrobce – společnost Juniper Networks – jako „nováček“ mohla získat zkušenosti a reference. Nejvyšší správní soud tak nepřisvědčil stěžovatelce, že by tato skutková zjištění

pokračování

z výpovědi pana C. nevyplývala, resp. byla hodnocena v rozporu s jejím obsahem. Jelikož navíc v této konkrétní otázce již byl skutkový stav dostatečně zjištěn a zachycen ve správním spise, nepochybil žalovaný (ani krajský soud), pokud odmítl provést výslech pana C. pro nadbytečnost. Ostatně, stěžovatelka dovozuje relevanci svědecké výpovědi z toho, že by mohla být svědkovi položena otázka, zda sleva *byla* poskytnuta i jiným společnostem. Klíčové nicméně je, zda *by* sleva za stejných okolností *byla* poskytnuta i jiným společnostem (nikoli zda i skutečně někdy k poskytnutí došlo), což však již v dostatečné míře plyne z učiněných prohlášení zachycených ve správním spise. Rovněž kasacími námitkami, jimiž stěžovatelka dovozuje nedostatečné prokázání této skutečnosti daňovými orgány a dále zásah do jejích procesních práv neprovedením výslechu pana C., proto NSS nepřisvědčil.

[55] Za této situace NSS souhlasí se závěrem krajského soudu, že ze znaleckého posudku č. 2395/2013 není pro účely posouzení nadhodnocení ceny namístě vycházet, neboť tuto slevu nezohlednil. Nad rámec uvedeného NSS poukazuje rovněž na bod [63] napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný poukázal rovněž na další skutečnosti, které znalec neměl při vypracování znaleckého posudku k dispozici, a tudíž proč mu nebyly známy všechny významné okolnosti dotčené transakce. Není proto vadou mající za následek nezákonnost napadeného rozsudku, pokud se judikaturou dovolávanou stěžovatelkou (rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2009, č. j. 7 Afs 71/2009-149) krajský soud výslovně nezabýval. Nejvyšší správní soud naopak poukazuje na odst. 33. napadeného rozsudku, v němž krajský soud uvedl, že žalovaný dostatečně vysvětlil, proč vycházel z toho, že poskytnutá sleva mohla být poskytnuta i v jiných případech, s čímž nebylo v znaleckém posudku počítáno. Rovněž z ničeho neplyne, že by poskytnutá sleva byla zvlášť jedinečná a výjimečná, že by se vázala pouze ke společnosti iZEN. S těmito závěry se nyní NSS ztotožňuje. Vadou konečně není ani fakt, že krajský soud o písemných prohlášeních pana C. hovořil jako o výslechu svědka, neboť na správnosti uvedených závěrů to ničeho nemění.

[56] Konečně celá rozsáhlá polemika stěžovatelky ohledně zohlednění slevy při stanovení ceny obvyklé se opět stává spíše akademickou debatou v kontextu skutkových zjištění učiněných žalovaným v projednávané věci, a totiž že společnost iZEN jednala o dodávce aktivních prvků již měsíce před vydáním samotného rozhodnutí o poskytnutí dotace (body [48] a [49] rozhodnutí žalovaného). S ohledem na výše osvětlenou míru personálního propojení, stejně jako z prohlášení pana C., a umělého vytvoření subdodavatelského řetězce, se zdá přinejmenším nevěrohodné, že by poskytnutí množstevní slevy prvotním prodejcem bylo mimořádnou a nečekanou událostí.

[57] Pokud jde poté o námitku, proč nebylo vysvětleno, z jakého důvodu žalovaný nepřistoupil k výslechu svědků P. a V., NSS odkazuje na odst. 43. až 45. napadeného rozsudku, v němž se krajský soud touto otázkou již zabýval. Pokud poté stěžovatelka namítá, že rovněž tyto osoby mohly potvrdit, že cena aktivních prvků nebyla nadhodnocená, NSS předně připomíná, že těmito výpověďmi chtěla stěžovatelka prokázat rozsah plnění aktivních prvků, přičemž v této otázce daňové orgány a krajský soud upřednostnily skutkovou verzi plynoucí z dokumentů obsažených ve správním spise (srov. odst. 40. napadeného rozsudku). Stejně tak i v otázce nadhodnocené ceny plnění přitom plynou závěry dovozené správními orgány dostatečně již z obsahu správního spisu a listin

tam založených, zejména ze zmíněných prohlášení pana C. a posudku č. 028-06-2017 ohledně stejného rozsahu plnění.

[58] Vzhledem k uvedeným důvodům NSS stěžovatelce nepřisvědčil, že by daňové orgány nebo krajský soud postupovaly vůči ní jakkoli svévolně, hodnotily důkazy výlučně v neprospěch stěžovatelky či stěžovatelce nedaly možnost její tvrzení prokázat. V řízení byly zjištěny objektivní skutečnosti, jež mají oporu ve správním spise, a které naopak jednoznačně podporují závěr daňových orgánů a krajského soudu o vyvstalých pochybnostech o transparentnosti zadávacího řízení. Tyto pochybnosti se stěžovatelce nepodařilo vyvrátit. Kasační námitky zpochybňující závěr o nezajištění transparentnosti zadávacího řízení či nedostatečně zjištěného skutkového stavu v této otázce proto nejsou důvodné.

III. C. Rozsah dodání aktivních prvků

[59] Daňové orgány (a následně krajský soud) dospěly k závěru, že stěžovatelce nebyly dodány aktivní prvky v plném rozsahu. Stěžovatelka se v kasační stížnosti snaží prosadit opačnou skutkovou verzi, tedy že k dodání aktivních prvků v požadovaném rozsahu došlo. Konkrétně zpochybňuje dostatečnost a správnost skutkových zjištění ze strany daňových orgánů a krajského soudu a dále nezákonné hodnocení jimi provedených důkazů.

[60] Žádnou z těchto vad v nyní projednávané věci NSS neshledal. Nejvyšší správní soud konkrétně poukazuje na odst. 39. až 45 napadeného rozsudku a dále na body [41], [42] a [72] a násl. napadeného rozhodnutí, v němž byly podrobně popsány zjištěné okolnosti, které daňové orgány vedly k závěru, že aktivní prvky nebyly dodány v plném rozsahu, resp. že byla stěžovatelce fakturovaná částka odpovídající dodávce aktivních prvků v plném rozsahu, která však nebyla s ohledem na změnu smlouvy (dohodu o ukončení smlouvy o dílo č. 81120011 a související změnu předmětu díla) a vydání opravných dokladů realizována. Tato zjištění přitom mají oporu v dokumentech obsažených ve správním spise.

[61] Logická je rovněž úvaha, kterou se krajský soud (stejně jako daňové orgány) řídil při hodnocení důkazů a zejména při posouzení, jakou ze skutkových verzí věci upřednostnit, včetně hodnocení možných rozdílů v provedených důkazech – dokumentech obsažených ve správním spise a výpovědi svědků pana V. a pana P. Za situace, kdy výpovědi dotčených svědků nemají oporu v dokumentech obsažených ve spise, zatímco závěry daňových orgánů dostatečnou oporu ve správním spise mají, nespatřuje NSS důvod zpochybňovat korektní závěr krajského soudu, jímž upřednostnil právě tu skutkovou verzi, jež obsahu správního spisu odpovídá, tedy že stěžovatelka neobdržela aktivní prvky v plném rozsahu, ačkoli jí byla fakturována částka v plném rozsahu (srov. zejména odst. 40. napadeného rozsudku).

[62] Nad rámec uvedeného NSS dodává, že chápe argumentaci stěžovatelky, že jí byly samotné aktivní prvky nakonec dodány, jinak by datové centrum nemohlo fungovat. Nejvyšší správní soud však považuje za nutné opětovně zdůraznit, že stěžovatelce není vytýkáno, že by vůbec dané plnění neobdržela. Zjištění daňových orgánů č. 2 spočívá v závěru, že stěžovatelka vynaložila *část prostředků* na plnění, které jí nebylo dodáno

pokračování

v takovém rozsahu, jak mělo. Toto zjištění přitom dostatečně plyne ze změn v předmětu plnění a souvisejících změn daňových dokladů, jež jsou dostatečně zachyceny ve správním spise. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvod k tomu skutkový stav, jak jej zjistily daňové orgány a krajský soud, zpochybňovat.

[63] Pokud se konečně stěžovatelka snaží nyní vysvětlit, že s ohledem na změnu smluvního vztahu dodala společnost Actinet pouze hardware, zatímco zbývající dodávky aktivních prvků dodala společnost iZEN, poukazuje NSS na znalecký posudek č. 028-06-2017, z něhož plyne, že dodávka, kterou společnost iZEN prodala společnosti CONTEG, se shodovala s dodávkou poskytnutou společností Actinet společnosti iZEN. Nejvyšší správní soud přitom v podrobnostech odkazuje na odst. 36 a násl. napadeného rozsudku, v němž se krajský soud k žalobní argumentaci již jednou otázkou shody obou dodávek zabýval. Ani v této otázce přitom NSS neshledal, že by vyslovená zjištění neměla oporu ve spise či s nimi byla v rozporu.

[64] S ohledem na uvedené proto NSS stěžovatelce nepřisvědčil, že daňové orgány nezjistily skutkový stav úplně. Jejich závěry naopak mají dostatečnou oporu ve správním spise.

[65] Nejvyšší správní soud závěrem neshledal důvodnými ani námitky týkající se požadavku stěžovatelky na *opětovný výslech svědků P. a V.* Stěžovatelka se konkrétně dovolávala § 93 odst. 3 daňového řádu, podle něhož je při použití protokolů o svědecké výpovědi nutné provést opětovný výslech, pokud to daňový subjekt navrhne. Již krajský soud nicméně k obdobné námitce podrobně vysvětlil, proč takovou povinnost žalovaný neměl (srov. odst. 43. a 44. napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud se přitom se závěrem krajského soudu ztotožňuje. Za klíčové považuje, že dotčení svědci byli vyslechnuti shodným správcem daně v případě shodného daňového subjektu (stěžovatelky), a to pokaždé v daňovém řízení. Za takové situace nelze stěžovatelce přisvědčit, že odmítnutím provést jejich opětovný výslech jí bylo znemožněno klást svědkům otázky, či že tím daňové orgány zabránily ve skutečném zjištění stavu věci.

III. D. Rozsah dodání interiérového vybavení

[66] Rovněž v rámci posledního okruhu kasační stížnosti se stěžovatelka snaží prosadit odlišnou skutkovou verzi, než kterou upřednostnily daňové orgány a krajský soud. Konkrétně namítá, že k dodání interiérového vybavení v požadovaném rozsahu došlo. V tomto směru opět zpochybňuje dostatečnost a správnost skutkových zjištění učiněných ze strany daňových orgánů a krajského soudu, neunesení důkazního břemena žalovaným v otázce prokázání těchto skutečností a nezákonné hodnocení jimi provedených důkazů.

[67] Ani v tomto případě NSS žádnou takovou vadu neshledal. Argumentace stěžovatelky spočívá v tom, že mělo být dodáno kompletní interiérové vybavení, byť v demontovaném stavu, přičemž montáž nikdy nebyla tvrzena. Touto argumentací se však již podrobně zabýval krajský soud v odst. 47. a násl. napadeného rozsudku, když upřednostnil skutková zjištění plynoucí ze znaleckého posudku č. 46/2012, podle něhož nebyla dodávka interiérového vybavení kompletní, jelikož chyběla podstatná část pro zkompletování

nábytku. Tuto skutkovou verzi přitom krajský soud upřednostnil před verzí prosazovanou stěžovatelkou a podpořenou svědeckými výpověďmi pana S., F. a B., jichž se stěžovatelka dovolává. Současně krajský soud důkladně odůvodnil, z jakých důvodů upřednostnil znalecký posudek před těmito výpověďmi. Tato úvaha při hodnocení důkazů a upřednostnění znaleckého posudku je přitom logická, dostatečně odůvodněná a má oporu ve správním spise. Jelikož se krajský soud řídil zásadou volného hodnocení důkazů, neshledal NSS žádný důvod k tomu jeho hodnocení zpochybnit.

[68] Poukazy stěžovatelky na některé skutečnosti, jež mají plynout z výpovědí svědků pana S. a F. (ohledně dodání v demontovaném stavu, samotné montáže a uskladnění kování ve vedlejším skladu), tudíž nejsou rozhodné, neboť se týkají skutkové verze, kterou krajský soud neupřednostnil. Stejný závěr platí i pro argumentaci stěžovatelky, podle níž ve svědeckých výpovědích nepanoval rozpor v otázce, zda bylo stěžovatelce dodáno interiérové vybavení v demontovaném stavu, avšak kompletně. Krajský soud sice skutečně upřednostnil skutkovou verzi podpořenou znaleckým posudkem č. 46/2012 mimo jiné z důvodu zjištěných rozporů ve svědeckých výpovědích, jež vedly k hodnocení těchto výpovědí jako méně věrohodných (srov. odst. 47. a 48. napadeného rozsudku). Pro takový závěr však stačí právě ony rozpory, na které krajský soud poukázal (odst. 48. napadeného rozsudku). Že konkrétní rozpory nepanovaly přímo v otázce *úplného dodání zboží*, jak se stěžovatelka snažila danými výpověďmi prokázat, je ostatně logické. Bylo to právě zjištění obecně rozporů ve výpovědích, které vedly krajský soud ke korektnímu závěru o nižší věrohodnosti daných výpovědí.

[69] Stěžovatelka dále spatřuje vadu v tom, že daňové orgány (a krajský soud) tyto svědky opětovně nevyslechnuly. Ani tyto námitky neshledal NSS důvodné. Jestliže skutková verze plynoucí z dotčených svědeckých výpovědí nebyla daňovými orgány a krajským soudem upřednostněna, nebylo nutné tyto svědky znovu vyslýchat.

[70] Nejvyšší správní soud konečně nepovažuje za jakkoli relevantní stěžovatelkou předestřenou úvahu o (ne)smyslnosti toho, aby nikdo z dodavatelského řetězce nebrojil proti rozsahu dodávky interiérového vybavení. Případné okolnosti či důvody, proč by zainteresované osoby proti rozsahu dodávky brojily či naopak nebrojily, totiž nejsou nijak podstatné pro učiněný skutkový závěr, podle něhož nebylo interiérové vybavení dodáno v plném rozsahu. Tento závěr má přitom dostatečnou oporu ve správním spise.

[71] Z uvedených důvodů proto NSS nepřisvědčil stěžovatelce, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno. Podle názoru NSS naopak daňové orgány a krajský soud zjistily takový skutkový stav, který má dostatečnou oporu ve správním spise, přičemž při hodnocení důkazů se řídily zásadou volného hodnocení důkazů a své úvahy řádně odůvodnily.

IV. Závěr a náklady řízení

[72] Z uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl (výrok I. tohoto rozsudku).

pokračování

[73] O náhradě nákladů řízení NSS rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení neměla úspěch. Nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Žádný z účastníků proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 17. června 2024

Mgr. Michal Bobek
předseda senátu