



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Sylvy Šiškeové a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **B e H o spol. s r. o.**, se sídlem Staré Ransko 90, Krucemburk, zast. JUDr. Sylvou Kopeckou, advokátkou se sídlem Zborovská 1023/21, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2021, č. j. 20247/21/5000-10611-712343, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 7. 2023, č. j. 30 Af 45/2021-151,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Tato věc se týká odvodu za porušení rozpočtové kázně. Ministerstvo průmyslu a obchodu poskytlo žalobkyni dotaci ve výši 11 200 000 Kč na realizaci projektu „*Pořízení zařízení na zvýšení efektivity a kvality výroby*“. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (správce daně) žalobkyni platebním výměrem ze dne 21. 10. 2019 vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 4 385 088 Kč. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr potvrdil.

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila u Krajského soudu v Brně, který žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) v kasační stížnosti namítla, že nabídka dodávky 3 ks boxů na povrchovou úpravu ocelových a nerezových materiálů společnosti Pelarco s.r.o. (dále „Pelarco“) neměla být vyřazena, neboť dodavatel pouze zvolil u nabízeného parametru jiné vyjádření než číselné. To neodporuje pravidlům pro výběr dodavatelů spjatým s rozhodnutím o poskytnutí dotace. Stejně tomu bylo v případě nabídnutého termínu provedení díla. Rozhodné bylo datum realizace projektu, s nímž byli uchazeči seznámeni. Nesprávné je i zjištění ve vztahu k mostovým jeřábům o nosnosti 5 t. I když dodavatel uvedl parametry, které se měly týkat jiné části zadávací dokumentace, bylo zcela jasné, jaký typ a model nabízí. Tato argumentace se podle stěžovatelky vztahuje i k části zakázky týkající se čtyř poloautomatických brusek a leštiček nerez, dvou mostových jeřábů o nosnosti 3,2 a 10 t a dvou jeřábů o nosnosti 5 t.

[4] Vyřazení nabídky pro administrativní nedostatek by bylo přepjatým formalismem a odporovalo by bodu 3 pravidel pro výběr dodavatelů platných od 13. 1. 2014 (dále jen „pravidla pro výběr dodavatelů“) a § 6 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách. Příjemce dotace byl vázán nejen termínem realizace projektu, ale také tzv. principy 3E plynoucími ze zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole. Vypsání nového zadávacího řízení kvůli formálním nedostatkům by bylo s těmito pravidly v rozporu.

[5] Stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, že se dopustila aktivace. V průběhu řízení upozorňovala, že zákon tento pojem nedefinuje a ona jeho obsah neznala. Argument, že si měla nejasnosti vykomunikovat s poskytovatelem dotace, je nelogický. Stěžovatelka zjistila až později, že se její chápání pojmu *aktivace* nekryje s významem, jaký mu přikládají správní orgány. Výklad tohoto pojmu je v publikacích, na které odkazovaly správní orgány, rozdílný. Proto bylo pořízeno odborné vyjádření Hany Pechanové, které krajský soud chybně nezohlednil.

[6] Podle stěžovatelky jsou její odkazy na judikaturu NSS přílehlivé. Navíc nemůže být postižena za to, že jí nebyl znám výklad pojmu užívaný správním orgánem. S ohledem na zásadu *in favorem libertatis*, popř. *in dubio mitius*, musí být zvolen výklad pro účastníka příznivější. Pojem *aktivace* totiž nemá jednotný význam. Odborná literatura není formálním pramenem práva.

[7] Rozsudek NSS ze dne 13. 9. 2018, č. j. 2 Afs 431/2017-24, nebyl v rozhodné době ještě vydán. Klíčovou otázkou není pouze výklad pojmu *aktivace*. Objektívni rovinou je výklad pojmu, subjektivní potom to, zda lze stěžovatelce vytýkat, že tento výklad neznala. Stěžovatelka nemohla předjímat, jak pojem *aktivace* vyloží správní orgány.

[8] Neuplatněním smluvní pokuty vůči vybranému dodavateli stěžovatelka neporušila zásady zákazu diskriminace a rovného zacházení. Zadavatel není povinen ve všech případech požadovat smluvní pokutu. Závěr, že se pro nižší rizikovost zakázky mohlo přihlásit více uchazečů, není opodstatněný. Rizikovost hodnotili všichni uchazeči stejně. Ani společnost Pelarco nemohla předvídat, že stěžovatelka neuplatní smluvní pokutu.

pokračování

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svých závěrech, jež podle něj mají oporu ve správním spise, a ztotožnil se s krajským soudem.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[11] Stěžovatelka uvedla, že kasační stížnost podává ze všech zákonem uvedených důvodů, zejména pak důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Konkrétně specifikovala tři okruhy námitek, kterými se Nejvyšší správní soud (NSS) bude zabývat níže, a které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Zbylé kasační důvody blíže neupřesnila.

[12] Nepřezkoumatelností a vadami, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, se NSS zabývá z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Pro úplnost tedy doplňuje, že žádné takové pochybení neshledal.

[13] K důvodu kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stěžovatelka neuvedla žádnou bližší argumentaci, a proto se nejedná o řádně uplatněnou kasační námitku.

III. A Zjištěný skutkový stav

[14] Rozhodnutím o poskytnutí dotace v rámci Operačního programu Podnikání a inovace (OPPI) ze dne 19. 5. 2014 (dále jen „rozhodnutí o poskytnutí dotace“) uznalo Ministerstvo průmyslu a obchodu jako poskytovatel dotace stěžovatelčin projekt za způsobilý k poskytnutí dotace. Součástí rozhodnutí bylo poučení, že nedílnou součástí jsou podmínky poskytnutí dotace ze státního rozpočtu ČR a prostředků strukturálních fondů ES, při jejichž porušení může dotaci nebo její část na základě § 44 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, vymáhat příslušný správce daně.

[15] Dne 12. 10. 2017 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola za účelem zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a případné stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně týkající se finančních prostředků poskytnutých mj. právě na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace.

[16] V rámci stěžovatelčina projektu byla provedena dvě výběrová řízení. Předmět zakázky prvního z nich byl rozdělen na následující oblasti:

- (i) 3 ks boxů na povrchovou úpravu ocelových a nerezových materiálů tryskáním a lakováním (dále jen „dodávka boxů“);
- (ii) 3 ks mostových jeřábů o nosnosti 5 t (jeřábové kočky 13 m, mostového jednonosíkového jeřábu a jeřábové kočky 20 m) (dále jen „dodávka jeřábů“);
- (iii) 4 ks poloautomatických brusek a leštiček nerez (dále jen „dodávka brusek“).

[17] Podle evidenčního archu odeslaných zadávacích dokumentací v prvním výběrovém řízení stěžovatelka na vyžádání rozeslala zadávací dokumentaci šesti zájemcům. Cenovou

nabídku v těchto třech oblastech podala jako jediná společnost Pelarco a stala se vítězem výběrového řízení.

[18] Správce daně dospěl k závěru (kontrolní zjištění č. 1a), že v případě dodávky boxů neuvedla společnost Pelarco v části nabídky [příloha č. 4, tryskací kabina – nerez (balotina), položka 14] požadované číselné technické parametry. Také udala pozdější termín dodání a zprovoznění díla. Nabídka přesto nebyla z výběrového řízení vyřazena. Naopak stěžovatelka se společností Pelarco uzavřela smlouvu o dílo, a to v rozporu s podmínkami výběrového řízení. Porušila tím zásady transparentnosti a rovného zacházení.

[19] Stěžovatelka dále podle zjištění správce daně v rozporu se zadávací a smluvní dokumentací umožnila pozdní realizaci díla – dodávky boxů, aniž udělila smluvní pokutu (kontrolní zjištění č. 1b). Pozdní plnění nezpůsobily nepředvídatelné a objektivní okolnosti. Stěžovatelka tak porušila zásadu zákazu diskriminace. Správce daně zjistil také účelově vystavené doklady (dodací listy, protokol o předání a převzetí díla, faktura), kterými stěžovatelka zakryla skutečný termín dodání díla od společnosti Pelarco. Současně jimi dokládala splnění závazného termínu dokončení projektu. I tím stěžovatelka porušila zásadu zákazu diskriminace.

[20] Za tato porušení rozpočtové kázně stanovil správce daně stěžovatelce odvod ve výši 25 % (525 000 Kč) z částky dotace použité na financování dotčené zakázky.

[21] Chybějící číselné hodnoty technických parametrů zjistil správce daně (kontrolní zjištění č. 2) i u dodávky jeřábů v položkách č. 19, 20, 23 a 24 přílohy č. 5. Nabídka tak nebyla v souladu s technickými požadavky uvedenými v zadávací dokumentaci. I zde společnost Pelarco uvedla pozdější termín dodání a zprovoznění díla. Ani zde nebyla nabídka z výběrového řízení odstraněna. Stěžovatelka naopak uzavřela se společností Pelarco smlouvu o dílo, čímž podle správce daně porušila zásady transparentnosti a rovného zacházení. V případě části dodávky (jeřábová kočka 13 m) zjistil správce daně také účelově vystavené doklady (dodací list, protokol o předání a převzetí díla, fakturu), jimiž stěžovatelka zakryla skutečný termín dodání od společnosti Pelarco a současně dokládala splnění závazného termínu dokončení projektu. Stěžovatelka tak i zde porušila zásadu zákazu diskriminace.

[22] Za tato porušení rozpočtové kázně stanovil správce daně stěžovatelce odvod ve výši 5 % (45 200 Kč) z částky dotace poskytnuté v souvislosti s výběrovým řízením u jednonosíkového jeřábu a jeřábové kočky 20 m a ve výši 10 % (28 800 Kč) z částky dotace poskytnuté v souvislosti s výběrovým řízením u jeřábové kočky 13 m.

[23] U dodávky brusek stejně jako v předchozích případech správce daně zjistil umožnění pozdního dodání díla a účelově vystavené doklady (kontrolní zjištění č. 3). Konstatoval porušení zásady diskriminace a stanovil odvod ve výši 25 % (54 400 Kč) z částky dotace použité na financování této zakázky.

[24] Druhé vyhlášené výběrové řízení se týkalo dodávky 2 ks mostových jeřábů o nosnosti 10 t a 3,2 t a 2 ks jeřábů o nosnosti 5 t (dále jen „dodávka 4 ks jeřábů“). Podle evidenčního archu odeslaných zadávacích dokumentací ve druhém výběrovém řízení stěžovatelka na vyžádání zaslala zadávací dokumentaci třinácti zájemcům, mezi nimiž byla

pokračování

i společnost Pelarco. Cenovou nabídku zaslaly společnosti Pelarco a FERRO OK spol. s r. o. Nabídka společnosti FERRO OK spol. s r. o. byla podle zjištění správce daně z výběrového řízení vyloučena pro nesplnění podmínek. Konkrétně nebyla složena jistota, chybělo podepsané čestné prohlášení o splnění kvalifikačních požadavků, vyplněné parametry v příloze č. 4 a doba plnění nebyla v souladu se zadávací dokumentací. Vítězem výběrového řízení se stala společnost Pelarco.

[25] Na základě daňové kontroly dospěl správce daně k závěru (kontrolní zjištění č. 4), že stěžovatelka umožnila společnosti Pelarco pozdní dodání díla, aniž požadovala smluvní pokutu. I v tomto případě zjistil správce daně účelově vystavené doklady. Dospěl k závěru, že stěžovatelka porušila zásadu zákazu diskriminace. Za to stanovil odvod ve výši 25 % (363 200 Kč) z částky dotace použité na financování dané zakázky.

[26] Kontrolní zjištění č. 5 se týkalo nákladů na stavební práce. Podle správce daně část stavebních prací prováděla stěžovatelka vlastními silami a následně je vyfakturovala společnosti Pelarco, která je následně přefakturovala stěžovateli jako součást ceny dodávky. Další část nákladů na stavební práce představovala přefakturace stavebních prací od ostatních subdodavatelů společnosti Pelarco v rozporu s pravidly způsobilosti výdajů. Správce daně shledal, že se o způsobilé výdaje nejedná, neboť podle dotačních pravidel ohledně způsobilosti výdajů nelze stavební náklady zahrnout k položce Ostatní stroje a zařízení a aktivace není způsobilým výdajem. Zahrnutím nezpůsobilých výdajů do žádosti o platbu došlo k porušení dotačních podmínek. Správce daně stanovil odvod v částce, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň, tj. ve výši 3 365 847,67 Kč. Stěžovatelka z tohoto kontrolního zjištění činí sporným pouze výklad pojmu *aktivace*.

[27] Realizace projektu nebyla podle kontrolního zjištění č. 6 v souladu s jeho harmonogramem, neboť nebyl dodržen termín dosažení účelu dotace. Za toto porušení rozpočtové kázně správce daně uložil odvod ve výši 0,25 % z částky poskytnuté dotace za každý měsíc trvání protiprávního stavu, tj. ve výši 2 640 Kč. Toto kontrolní zjištění stěžovatelka nečiní sporným.

[28] Celkem správce daně stanovil stěžovateli odvod do Národního fondu ve výši 4 385 088 Kč.

III. B Nevyřazení nabídky vybraného dodavatele

[29] Podle hlavy I článku II bodu 2 písm. d) podmínek poskytnutí dotace byla stěžovatelka při realizaci projektu povinna postupovat při výběru dodavatelů v souladu se zákonem o veřejných zakázkách nebo podle pravidel pro výběr dodavatelů, která tvoří přílohu podmínek.

[30] Podle bodu 19 pravidel pro výběr dodavatelů musí být z výběrového řízení vyřazeny jako nepřijatelné nabídky podle § 22 odst. 1 písm. a) až f) zákona o veřejných zakázkách. Jedná se mj. o nabídky:

b) které nesplnily zadávací podmínky z hlediska jiných požadavků zadavatele než předmět zakázky, pokud nešlo o požadavky formálního charakteru;

e) *které obsahují upravené podmínky plnění v rozporu s požadavky zadavatele nebo neodůvodněnou mimořádně nízkou nabídkovou cenou.*

[31] Podle bodu 8 pravidel pro výběr dodavatelů musí mít zadavatel *při vyhlášení výběrového řízení zpracovanou zadávací dokumentaci, která je závazná pro další postup ve výběrovém řízení. Za správnost zadávací dokumentace odpovídá vždy zadavatel.*

[32] Podle § 6 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách je zadavatel *povinen při postupu podle tohoto zákona dodržovat zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace.*

[33] První spornou otázkou je, zda stěžovatelka tím, že akceptovala nabídky společnosti Pelarco s chybějícími číselnými parametry a pozdějšími termíny dodání a zprovoznění díla, než plynou ze zadávací dokumentace, porušila zásady transparentnosti a rovného zacházení.

[34] Zásada transparentnosti směřuje k zajištění hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti nakládání s veřejnými prostředky. V postupu zadavatele veřejné zakázky nesmí být zjištěny okolnosti, které by zadávací řízení činily nekontrolovatelným či nečitelným, a které by mohly vzbuzovat pochybnosti o pravých důvodech jednotlivých zadavatelových kroků. Podmínkou dodržení zásady transparentnosti je průběh zadávacího řízení, který se jeví jako férový a řádný (rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2010, č. j. 1 Afs 45/2010-159, č. 2189/2011 Sb. NSS). Zásada rovného zacházení má sloužit k účelnému vynakládání veřejných prostředků, ale především také k zachování spravedlivosti tržního prostředí. Za účelem záruky dodržení těchto zásad je důležité, aby veškeré skutečnosti, k nimž přihlíží zadavatel při určení ekonomicky nejvýhodnější nabídky, byly potenciálním uchazečům známy v okamžiku přípravy jejich nabídek (rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2008, č. j. 5 Afs 131/2007-131, č. 2532/2012 Sb. NSS).

[35] Krajský soud se ztotožnil s body 39 až 53 a 72 až 85 rozhodnutí žalovaného. Zdůraznil, že potenciální dodavatelé zvažovali svou účast ve výběrovém řízení a formulaci svých nabídek na základě zadávací dokumentace v podobě, v níž jim byla zaslána. Nabídku společnosti Pelarco navíc nebylo možno s ohledem na zjištěné nedostatky transparentně posoudit.

[36] Stěžovatelka argumentuje tím, že v příloze č. 4 technických požadavků na dodávku boxů [konkrétně tryskácké kabiny – nerez (balotina)] byla u položky č. 14 stanovena požadovaná filtrační plocha minimálně 250 m². Nabídka společnosti Pelarco ve své specifikaci uvedla, že filtrační zařízení bude splňovat zákonné podmínky pro filtraci vzduchu. Podle stěžovatelky to není důvod pro vyloučení nabídky pro nesplnění technických kritérií ve smyslu bodu 19 písm. e) pravidel pro výběr dodavatelů, neboť bez dalšího není dán rozpor se zadávací dokumentací.

[37] NSS ověřil, že v příloze u rozesílané zadávací dokumentace bylo ve sloupci 2 (požadovaná hodnota) v bodě 14 výslovně uvedeno: „*celková filtrační plocha min. 250 m²“*. Ve verzi, kterou zaslala stěžovatelce společnost Pelarco, bylo v témže poli ve sloupci 2 uvedeno: „*filtrační zařízení musí splňovat zákonné podmínky na přečištění vzduchu“*. Společnost Pelarco tedy místo číselného údaje pouze potvrdila splnění zákonných podmínek na přečištění vzduchu.

pokračování

[38] Stěžovatelka však pomíjí, že v příloze č. 4 bylo uvedeno: „*Uchazeč v nabídce doplní do sloupce č. 3 hodnotu nabídnutého parametru. Pokud je v požadovaném parametru uvedena číselná hodnota, uvede uchazeč do sloupce 3 nabídnutou číselnou hodnotu...*“ Na tuto skutečnost upozornil žalovaný v bodě 42 napadeného rozhodnutí. Navíc v případě absence požadovaného číselného údaje nebylo možné transparentně porovnat podané nabídky. I pokud by totiž filtrační zařízení „*splnilo zákonné podmínky*“, mohla by být některá z nabídek technicky lepší. Podstatné však je, že podle pravidel pro výběr dodavatelů musí být nabídka v souladu se zadávací dokumentací, která požadovala uvést konkrétní číselný údaj pro velikost filtrační plochy.

[39] Rozpor s pravidly pro výběr dodavatelů stěžovatelka nespatřuje ani ohledně doby provedení díla. Rozhodným datem pro dodání díla bylo stanovené datum realizace projektu, s nímž byli uchazeči obeznámeni. Cílem dotace bylo, aby byl projekt k tomuto datu realizován. Dřívější poskytnutí plnění nemělo z hlediska rozhodnutí o poskytnutí dotace význam. Stěžovatelka uzavírá, že požadovaná doba plnění byla pro existenci a známost data, do kterého měl být projekt realizován, pouze formalitou. Případná odchylka neměla vliv na předmět realizace.

[40] NSS zde opět odkazuje na bod 42 rozhodnutí žalovaného. Dodávka boxů měla být podle zadávací dokumentace a smlouvy o dílo uskutečněna do 11. 10. 2014 (do tří měsíců od uzavření smlouvy). V nabídce společnosti Pelarco však byl uveden termín dodání a zprovoznění díla do 30. 3. 2015, což o několik měsíců přesahuje dobu plnění, kterou stěžovatelka požadovala v zadávací dokumentaci. Kasační soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že se jedná pouze o formalitu.

[41] Doba plnění zakázky je jedním z základních kritérií, které ovlivňuje potenciální uchazeče při rozhodování o jejich účasti a má podstatný vliv na formulaci jejich nabídek. Požadavky na dobu plnění mají bezpochyby vliv také na výši nabídkové ceny. Postup zadavatelů by i v tomto ohledu měl být maximálně transparentní. Není vyloučeno, že by při delší stanovené době pro dokončení zakázky mohlo nabídku podat více uchazečů, resp. za výhodnějších podmínek.

[42] NSS ve shodě s krajským soudem považuje za významné, že potenciální dodavatelé zvažovali svou účast ve výběrovém řízení a podobu svých nabídek na základě zadávací dokumentace v podobě, v jaké tu byla před podáním nabídek. Možnost nevyplnit číselnou hodnotu technických parametrů nebo prodloužit termín dodání díla jim tak nebyla předem známa. Uchazeč, kterému závaznost zadávací dokumentace nebo konceptu smlouvy nebránila si takový závazný parametr změnit nebo nevyplnit, mohl být zjevně zvýhodněn oproti těm, kteří by stanovené podmínky respektovali. Není přitom podstatné, zda k ovlivnění výběru nejvhodnější nabídky reálně došlo; postačuje způsobilost k podstatnému ovlivnění výběru (rozsudky NSS ze dne 5. 6. 2008, č. j. 1 Afs 20/2008-152, č. 1771/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 25. 7. 2013, č. j. 9 Afs 78/2012-28). V podrobnostech odkazuje NSS též na body 44, 48 a 51 rozhodnutí žalovaného.

[43] Ani ve vztahu k dodávce jeřábů neobsahovala nabídka společnosti Pelarco číselné parametry, a navíc zde byly nedopatřením uvedeny parametry týkající se jiné části zadávací dokumentace. Podle stěžovatelky bylo zcela jasné, jaký typ a model jeřábů je nabízen, neboť byla doložena relevantní technická dokumentace. Uvedení údajů patřících do jiné

části nabídky je tak pouze administrativním pochybením a formálním nedostatkem. K době realizace tohoto díla, jakož i k době realizace dodávky brusek odkázala na svou předchozí argumentaci.

[44] NSS s odkazem na bod [42] tohoto rozsudku opakuje, že stěžovatelka byla povinna řídit se pravidly pro výběr dodavatelů. Tato pravidla porušila, připustila-li, aby společnost Pelarco nevyplnila požadované technické parametry. V případě absence některých z nich totiž měla stěžovatelka nabídku této společnosti z výběrového řízení vyřadit. Pokud v nabídce chyběly některé technické parametry, nemohla být zachována zásada transparentnosti.

[45] Co se týče doby provedení díla u dodávky jeřábů, dodávky brusek a dodávky 4 ks jeřábů, odkazuje NSS na své vypořádání v bodech [41] a [42] tohoto rozsudku a také na body 76 a 77 rozhodnutí žalovaného. Podle zadávací dokumentace měla být dodávka jeřábů uskutečněna do jednoho měsíce od uzavření smlouvy (tj. do 11. 8. 2014) a v případě dodávky brusek do 30. 3. 2015. V nabídce společnosti Pelarco však byl uveden termín dodání a zprovoznění díla v případě dodávky jeřábů u jeřábové kočky 13 m do dvou měsíců od podpisu smlouvy a v případě mostového jeřábu a jeřábové kočky do 30. 3. 2015.

[46] V případě dodávky brusek a 4 ks jeřábů byl termín nabídnutý společností Pelarco v souladu se zadávací dokumentací. Stěžovatelce není kladeno k tíži, že nabídku měla vyřadit z tohoto důvodu. NSS není zřejmé, proč v kasační stížnosti ohledně dodávky brusek a 4 ks jeřábů odkazuje na argumentaci týkající se nabídnutého termínu provedení díla. U těchto dodávek správce daně stěžovatelce vytkl umožnění pozdní dodávky dvou brusek a 4 ks jeřábů, aniž stěžovatelka uplatnila smluvní pokutu. Touto okolností se NSS bude zabývat v bodech [68] a násl. tohoto rozsudku.

[47] Na vyslovených závěrech podle NSS nic nemění ani tvrzení, že stěžovatelka byla jako příjemce dotace vázána stanoveným termínem realizace projektu a principy efektivity, hospodárnosti a účelnosti. Stěžovatelka míní, že zrušení zadávacího řízení a vypsání nového by bylo s těmito principy v rozporu s ohledem na vynakládání finančních prostředků. Tento argument však nemůže v posuzované věci převážit nad skutečností, že v důsledku nesprávného postupu stěžovatelky mohlo dojít k zásadnímu ovlivnění výběru nejvhodnější nabídky. Pokud potenciální dodavatelé nepodali nabídky kvůli podmínkám zadávací dokumentace, na jejichž dodržení stěžovatelka následně netrvala, mohlo dojít k eliminaci nabídek, které mohly být výhodnější než nabídka vybraného dodavatele společnosti Pelarco. Nelze proto bez dalšího ani uzavřít, že postup, který stěžovatelka zvolila, byl hospodárný.

III. C Výklad pojmu „aktivace“

[48] Podle hlavy I článku III bodu 2 podmínek poskytnutí dotace *způsobilým výdajem může být jen takový náklad projektu, který nezakládá zakázanou veřejnou podporu. Za způsobilé lze uznat pouze ty výdaje projektu, jež splňují podmínky uvedené v Pravidlech způsobilosti výdajů, která jsou přílohou podmínek.*

[49] Ve specifických ustanoveních pravidel způsobilosti výdajů č. j. 35815/12/61100 (s. 10) se uvádí, že *aktivace není způsobilým výdajem, pokud text programu nestanoví jinak.* V pravidlech způsobilosti výdajů – zvláštní část pro program Rozvoj – č. j. 10596/11/08100

pokračování

je pro kategorii Ostatní stroje a zařízení uveden *jen nákup strojů a zařízení, které nebyly předmětem odpisů.*

[50] Podle rozhodnutí žalovaného (body 149 a násl.) byly na faktuře č. 140100013 ve výši 14 730 000 Kč bez DPH vystavené společností Pelarco uvedeny kromě samotné dodávky tryskačí kabiny a lakovacího boxu i výdaje odpovídající stavebním nákladům pořízeným aktivací ve výši 6 660 093,82 Kč. Cena za jednotlivé stroje a stavební práce zde rozepsána není. Obdobně tomu bylo i u faktury č. 150100007 ve výši 5 250 000 Kč bez DPH vystavené rovněž společností Pelarco, kde byla aktivace ve výši 1 881 525,36 Kč.

[51] Stěžovatelka podle žalovaného vlastními silami vykonala stavební práce na projektu, tedy na vlastním majetku. Následně je přefakturovala společnosti Pelarco, která je dále přefakturovala zpět stěžovatelce jako součást ceny jednotlivých dodávek strojů, aby je stěžovatelka mohla uplatnit jako způsobilé výdaje při čerpání dotace. Stavební práce pořízené aktivací však způsobilými výdaji nejsou. Takto zjištěný skutkový stav stěžovatelka nečiní sporným. Nesouhlasí však s výkladem pojmu *aktivace*.

[52] NSS zdůrazňuje, že podstatné je, že aktivace byla v dotačních podmínkách jednoznačně zakázána. K samotnému pojmu *aktivace* lze uvést, že v rozsudku ze dne 13. 9. 2018, č. j. 2 Afs 431/2017-24, na nějž odkazoval i krajský soud, dospěl NSS k závěru, že „z odborných publikací dostupných v rozhodném období, a tedy zjevně se zabývajících účetními pojmy v té době užívanými, lze poukázat např. na Slovník účetních pojmů, ASPI, Wolters Kluwer, Praha 2006, který aktivaci vnímá jako uznání vynaložených nákladů za aktivum, přičemž k aktivaci dochází mj. při vytvoření dlouhodobého majetku vlastní činností (s. 17). Aktivaci jako převedení materiálu a zboží vyrobeného ve vlastní režii do aktiv znala i publikace Dana Kovanicová, Abeceda účetních znalostí pro každého, Bova Polygon, Praha 2007, a dokonce i natolik základní publikace jako je příručka Věra Rubáková, Účetnictví pro úplné začátečníky 2008, Grada, Praha 2008, která hovoří o aktivaci dlouhodobého hmotného majetku vlastní činností na s. 123.“

[53] NSS dále ve shodě s krajským soudem odkazuje na svůj rozsudek ze dne 4. 5. 2023, č. j. 7 Afs 21/2023-75, vydaný v jiné stěžovatelčině věci. Podle něj je *aktivace* pojmem v dotačním právu běžným. Stěžovatelka se zavázala respektovat dotační podmínky, které stanovily jednoznačný zákaz aktivace. Pokud stěžovatelce nebyl význam tohoto pojmu znám, mohla poskytovatele dotace požádat o vysvětlení. To však neučinila a teprve později v návaznosti na kontrolní zjištění tvrdila, že význam tohoto pojmu neznala. Takový postup považuje NSS ve shodě s krajským soudem za účelový.

[54] Stěžovatelka nyní namítá, že argument o vyjasnění si pojmu s poskytovatelem dotace je nelogický, neboť rozpor ve významu jí dříve nebyl zřejmý. Navíc podle ní ani v odborných publikacích není interpretace pojmu *aktivace* jednotná. NSS se stěžovatelkou nesouhlasí, neboť ve všech citovaných případech znamená *aktivace* vytváření (hmotného) majetku vlastní činností. Kasačnímu soudu není znám rozpor ve výkladu tohoto pojmu a ani stěžovatelka nepředestřela možnou odlišnou interpretaci. Stěžovatelka ani neuvádí, jaký význam pojmu *aktivace* přikládá ona sama, resp. nevysvětluje, proč se neměla aktivace dopustit.

[55] NSS souhlasí i se závěrem krajského soudu, že nejde o užití retroaktivního výkladu či o následné vysvětlování pojmů. O takový případ by šlo, pokud by *aktivace* byla zcela neznámým a nevysvětleným pojmem nebo naopak měla mnoho různých a protichůdných významů. Pak by dodatečné vysvětlení skutečně zasáhlo do stěžovatelčiných práv (již citovaný rozsudek NSS č. j. 7 Afs 21/2023-75). O tuto situaci se však nyní nejedná.

[56] Pokud stěžovatelka neznala význam pojmu *aktivace*, neznamená to, že jde o vadu podmínek dotace, v nichž byl zákaz aktivace jasně stanoven. Současně ne každý pojem, který používají dotační podmínky, musí mít zákonnou definici. Pojmy z jiných oborů se v právu běžně užívají ve významu, v jakém s nimi pracuje příslušné odvětví (např. účetnictví).

[57] V řízení před krajským soudem stěžovatelka sice doložila odborné vyjádření znalkyně Hany Pechanové z oboru ekonomika, to však nebylo způsobilé vyvrátit závěry krajského soudu. Krajský soud podle stěžovatelky pochybil, neboť k odbornému vyjádření nepřihlédl kvůli absenci použité právní úpravy či jasného vysvětlení. Stěžovatelka se brání tím, že závěr znalkyně výslovně odkazuje na § 23 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

[58] Podle NSS znalkyně ve vyjádření skutečně odkazuje na ustanovení citované stěžovatelkou, podle něhož „*Položka C. Aktivace*“ *obsahuje snížení nákladů v provozní oblasti zejména z titulu vytvoření zásob nebo dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vlastní činnosti; o nákladech souvisejících s vytvořením těchto aktiv je účtováno jako o snížení nákladů ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Tato položka má zápornou hodnotu.* To však není v rozporu s výše uvedeným ani se závěrem v bodě 65 rozsudku krajského soudu. Znalkyně na citované ustanovení odkázala v odpovědi na otázku „*Obecný popis pojmu aktivace, případně jeho dostupné definice*“.

[59] Stěžovatelka se však domáhá aplikace závěru znalkyně, který je odpovědí na otázku, zda „*může v běžných obchodních případech docházet k případům, kdy si dodavatel HM (hmotný majetek, pozn. NSS) objedná subdodavatelské práce nebo dodávky materiálu u zákazníka kupující tento HM, např. na základě objednávky nebo smlouvy a jedná se u těchto běžných obchodních případů o aktivaci?*“. Zde je třeba přisvědčit krajskému soudu, že závěr znalkyně, že „*v běžné praxi může docházet k situacím, kdy si dodavatel hmotného majetku objedná práce, služby nebo materiál od nabyvatele hmotného majetku*“ a „*tyto subdodavatelské práce nejsou aktivací v případech, kdy jsou prováděny na základě standardních objednávek nebo obchodních smluv*“, nevychází z právní úpravy ani jasného vysvětlení. Nemůže tak zvrátit závěr o jednoznačném významu pojmu *aktivace*. Plyne z něj pouze, že může docházet k situacím, kdy si dodavatel hmotného plnění objedná nějaké práce u svého objednatele. Znalkyně dále uvedla, že to platí „*zejména v situacích, kdy není možné tyto věci pořídit od někoho jiného, nebo to nedovoluje povaha věci*“. Podle krajského soudu stavební práce na stěžovatelčině majetku tuto podmínku v žádném případě nesplňují. Stěžovatelka měla již při definování předmětu zakázky posoudit, které práce je schopna realizovat vlastní činností, a ty do projektu nezahrnovat, nikoli je pak vykonávat sama formou aktivace. Nejednalo se přitom o činnosti, který by nemohl provést někdo jiný. Krajský soud se tedy odborným vyjádřením znalkyně zabýval, nicméně ani na jeho základě stěžovatelce nepřisvědčil. Vzhledem k nízké vypovídací hodnotě tohoto vyjádření krajský soud neshledal důvod

pokračování

vyslechnout znalkyni. NSS s tímto postupem i s hodnocením odborného vyjádření ze strany krajského soudu souhlasí.

[60] S poukazem na judikaturu NSS (rozsudky ze dne 28. 2. 2014, č. j. 5 Afs 90/2012-33, ze dne 21. 7. 2005, č. j. 2 Afs 58/2005-90, a ze dne 4. 5. 2011, č. j. 1 Afs 24/2011-51) stěžovatelka namítla, že poskytovatel dotace primárně vytváří právní rámec, v němž se má žadatel o dotaci pohybovat. Podmínky musí být jasné, jednoznačné, přesné a výstižné, aby nemohlo dojít k jejich záměně.

[61] Krajský soud v bodech 58 a 59 svého rozsudku vysvětlil, proč není judikatura zmiňovaná stěžovatelkou přílehavá. Podle stěžovatelky jsou však závěry citovaných rozsudků obecně použitelné a na posuzovanou věc je lze vztáhnout, jinak by judikatura nemohla být aplikovatelná na jiný než zcela totožný případ. To by popřelo smysl sjednocování výkladu ze strany NSS.

[62] Stěžovatelce lze přisvědčit, že NSS zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování, což je důležité pro zachování předvídatelnosti soudních i správních rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2007, č. j. 7 Afs 205/2006-60). V rámci zachování této funkce je zapotřebí, aby soud dříve vyslovené právní názory aplikoval vždy s ohledem na konkrétně zjištěný skutkový stav v každé rozhodované věci. Při aplikaci obecných závěrů je nutné vždy zvážit a posoudit, zda je lze pro danou věc použít (přiměřeně např. rozsudek NSS ze dne 25. 2. 2016, č. j. 2 As 283/2015-56).

[63] NSS souhlasí s krajským soudem, že stěžovatelkou zmiňované rozsudky nejsou pro nynější věc přílehavé. Ve věci řešené rozsudkem NSS ze dne 28. 2. 2014, č. j. 5 Afs 90/2012-33, byl příjemce dotace povinen při zadávání zakázky získat alespoň tři cenové nabídky. Povinnost zdůvodnit nemožnost získat tři cenové nabídky byla v podmínkách formulována zcela obecně. NSS připustil, že takový postup by byl možný, pokud by následně finanční orgány provedly přesnou interpretaci a aplikaci na vzniklý stav, což se nestalo. Situace je tedy odlišná od nyní posuzované věci, v níž byl zákaz aktivace jednoznačně dán. Daňové orgány provádějící kontrolní činnost jej následně konkrétně aplikovaly na daný skutkový stav.

[64] Odlišná je také situace, kterou NSS posuzoval v rozsudku ze dne 4. 5. 2011, č. j. 1 Afs 24/2011-51. Zde totiž zákon v relevantní době neupravoval výstižným způsobem podmínky, za nichž lze po příjemci finančních částek poskytnutých ze státního rozpočtu požadovat odvod těchto prostředků zpět (včetně penále). Zároveň zákon nedefinoval pojem „*změna právního subjektu*“. Nejasnost výkladu sporného pojmu zde byla způsobena tím, že jej poskytovatel půjčky ze státního rozpočtu vykládal rozporně. Ani to však není případ pojmu *aktivace*. Jeho výklad ze strany finančních orgánů je totožný jako výklad běžně používaný v účetních kruzích a v dotačním právu.

[65] Rozsudek NSS ze dne 21. 7. 2005, č. j. 2 Afs 58/2005-90, pak řeší od posuzované věci také odlišný případ akceptace nereálných časových podmínek dotace, proti nimž se příjemce dotace neohradil a tvrdil, že splnitelnost podmínek měl mít na zřeteli poskytovatel dotace. NSS kasační stížnost zamítl s tím, že stěžovatel podmínky přijal a nemůže proti nim protestovat tehdy, má-li mu být dotace odňata. Lze uzavřít, že rozsudky citované stěžovatelkou nejsou na nyní posuzovanou věc přílehavé.

[66] Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 431/2017-24, z něhož vycházel krajský soud a jehož aplikaci stěžovatelka činí spornou, opravdu nebyl v rozhodné době vydán. Týkal se však dotace udělené rozhodnutím ze dne 5. 8. 2010 (tedy téměř o čtyři roky dříve než v případě stěžovatelky). NSS v odkazovaném rozsudku vyšel z tehdy aktuálních publikací. Dospěl k závěru, že v rozhodném období byl pojem *aktivace* v odborných účetních kruzích známým a užívaným v předestřené významu (a je v něm užíván dodnes), a proto lze závěry tohoto rozsudku týkající se pojmu *aktivace* aplikovat i na případ stěžovatelky.

[67] Závěrem lze uvést, že důvodná není ani argumentace, že s ohledem na subjektivní rovinu a zásadu *in favorem libertatis* nelze stěžovatelce vytýkat neznalost tohoto pojmu. Aplikace zásad *in favorem libertatis*, popř. *in dubio mitius*, vyžaduje existenci více (nejméně dvou) srovnatelně přesvědčivých výkladů (např. rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2014, č. j. 9 Afs 63/2013-84). V nyní posuzované věci však význam pojmu *aktivace* není nejednoznačný.

III. D Neuplatnění smluvní pokuty

[68] Podle bodu 3 pravidel pro výběr dodavatelů platí, že *výběr dodavatele musí být transparentní, nediskriminační a dodržovat rovný přístup*.

[69] Podle bodu 32 pravidel pro výběr dodavatelů nesmí zadavatel umožnit podstatnou změnu práv a povinností vyplývajících ze smlouvy, kterou uzavřel s vybraným uchazečem. Za podstatnou se považuje mimo jiné taková změna, která by

- b) za použití v původním výběrovém řízení umožnila účast jiných dodavatelů;*
- c) za použití v původním výběrovém řízení mohla ovlivnit výběr nejvhodnější nabídky.*

[70] Poslední spornou otázkou je, zda stěžovatelka porušila zásady zákazu diskriminace a rovného zacházení ve smyslu bodu 3 pravidel pro výběr uchazečů a § 6 zákona o veřejných zakázkách tím, že po vybraném dodavateli nepožadovala smluvní pokutu.

[71] Krajský soud odkázal na body 54 až 68, 88 až 102 a 105 až 148 rozhodnutí žalovaného. Zdůraznil, že stěžovatelka svým postupem mohla ovlivnit výběr nejvhodnější nabídky či účast dalších potenciálních dodavatelů v zadávacím řízení. Diskriminační přístup zvýhodnil společnost Pelarco. Pokud by ostatní potenciální dodavatelé věděli, že pozdější termín dodání díla nebude mít za následek uplatnění smluvní pokuty, mohli se přihlásit do výběrového řízení. Stěžovatelka se proto mylí, že má neomezený prostor zvažovat, zda smluvní pokutu uplatní, či nikoliv. Je omezena zásadami transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace.

[72] Proti tomuto závěru argumentuje stěžovatelka tím, že není povinna smluvní pokutu uplatňovat, pokud se nejedná o podstatnou změnu závazku ve smyslu bodu 32 pravidel pro výběr dodavatelů. Navíc potenciální uchazeči při zvažování podání nabídky hodnotí celou řadu faktorů včetně rizika případných sankcí, což učinila i společnost Pelarco. Ani tento dodavatel nemohl předjímat, že stěžovatelka vůči němu neuplatní v případě porušení smluvních povinností smluvní pokutu. Stěžovatelce nelze klást k tíži, jakým způsobem společnost Pelarco vyhodnotila možná rizika.

pokračování

[73] Podstatou zásady zákazu diskriminace je pravidlo, že nesmí být ztížena účast, případně nesmí dojít k úplnému vyloučení účasti dodavatelů ve výběrovém řízení. Proto musí být zadávací podmínky stanoveny tak, aby bylo možné vybrat nejvhodnějšího dodavatele, aniž by byl jinému zamezen přístup do řízení. K porušení této zásady dochází i tehdy, pokud přístup zadavatele znemožní nebo ztíží ucházet se o veřejnou zakázku za podmínek, za nichž se o ni mohou ucházet jiní uchazeči (rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2008, č. j. 5 Afs 131/2007-131, č. 2535/2012 Sb. NSS).

[74] NSS souhlasí se závěry krajského soudu. Potenciální uchazeč zvažuje řadu skutečností, výhod a rizik, která mu s podáním cenové nabídky (a případným vítězstvím v zadávacím řízení) vzniknou. Doba plnění zakázky je nepochybně podstatným faktorem (body 43 a 44 tohoto rozsudku). Proto je významná i výše smluvní pokuty, jejíž uložení hrozí, pokud uchazeč nedodrží stanovený termín dodání. Je-li výše smluvní pokuty neúměrná představám uchazeče, může se na jejím základě rozhodnout výběrového řízení neúčastnit.

[75] Se stěžovatelkou nelze souhlasit v tom, že nešlo o podstatnou změnu závazku. Jak upozorňoval i krajský soud, podle rozsudku NSS ze dne 19. 2. 2021, č. j. 3 As 51/2019-25, může termín dodání a smluvní pokuta spojená s jeho nedodržením bezesporu podstatně ovlivnit, jak budou potenciální uchazeči o veřejnou zakázku vážit možný zisk, náklady a rizika, jež jsou spojená s účastí v zadávacím řízení a případnou následnou realizací zakázky, a jakákoli významnější změna těchto parametrů by měla být v zásadě vyloučena. V tomto rozsudku soud dále dospěl k závěru, že snížením původně sjednané smluvní pokuty došlo k vychýlení ekonomické rovnováhy, neboť vybraný uchazeč byl nedůvodně zvýhodněn. Současně ostatní dodavatelé, kteří mohli zvažovat svou účast v zadávacím řízení, nemohli v době podávání nabídek předpokládat, že stěžovatelka následně přistoupí k výraznějšímu snížení smluvní pokuty.

[76] Důvodné není ani tvrzení, že nemohli být znevýhodněni někteří uchazeči, neboť společnost Pelarco hodnotila stejná rizika. Zadávací dokumentace musí být dostatečně určitá a jasná (rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2022, č. j. 4 As 165/2022-29). Podaná nabídka a následně uzavřená smlouva s ní musí plně korespondovat, aby byly zajištěny stejné podmínky pro všechny. Výběrové řízení musí být transparentní (bod [34] tohoto rozsudku). Zadávací dokumentace ani smlouva o dílo v posuzované věci neobsahují možnost smluvní pokutu neuplatnit. To, zda jsou splněny podmínky pro její uplatnění, je sice soukromoprávní úvahou, která však je omezena povinností dodržet zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace.

[77] NSS uzavírá, že stěžovatelka neuplatněním smluvní pokuty prodloužila lhůtu pro dodání díla bez sankce pouze vůči vybranému dodavateli, společnosti Pelarco. Tuto skutečnost se navíc snažila zastřít vystavením účelových dokladů (což ve věci není sporné). Tím, že stěžovatelka umožnila podstatnou změnu práv a povinností vyplývajících ze smlouvy o dílo, porušila bod 32 pravidel pro výběr uchazečů i zásadu nediskriminačního přístupu vůči všem dodavatelům, kteří si vyžádali zadávací dokumentaci.

IV. Závěr a náklady řízení

[78] NSS ze shora uvedených důvodů zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[79] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 31. července 2024

Tomáš Kocourek
předseda senátu