



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Petra Pospíšila a soudců Zuzany Bystřické a Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **FINBAU a. s.**, IČO 25563165
Měnin 440, PSČ 664 57
zastoupený advokátem Mgr. Jiřím Hladíkem
sídlem Lidická 960/81, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, 117 22 Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2023, č. j. 1749/23/7600-50500-050215

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení a chronologie věci

1. V návaznosti na provedenou daňovou kontrolu vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj dva platební výměry ze dne 15. 10. 2019, č. j. 4354741/19/3000-31471-708424 a č. j.

4354788/19/3000-31471-708424, jimiž žalobci vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně jednak do Národního fondu, jednak do Státního fondu životního prostředí České republiky („SFŽP“), v celkové výši 4 249 219 Kč. Předmětem kontroly bylo nakládání s peněžními prostředky poskytnutými na základě rozhodnutí Ministerstva životního prostředí o poskytnutí dotace ze dne 2. 9. 2014, č. j. 115D242001530/2, a smlouvy č. 12134214 o poskytnutí podpory ze dne 12. 9. 2014 uzavřené mezi žalobcem a SFŽP na realizaci projektu s názvem „Recyklace PP“. Výsledkem *kontrolního zjištění č. 1* byla skutečnost, že žalobce nenaplnil závazný monitorovací ukazatel projektu, čímž porušil podmínky poskytnutí dotace uvedené v oddílu A písm. a) až c) rozhodnutí o poskytnutí dotace a v čl. III bodu 5 písm. a) až d) smlouvy o poskytnutí podpory. *Kontrolním zjištěním č. 2* byla skutečnost, že žalobce v rámci veřejné zakázky na nákup zařízení na materiálové využití odpadu uzavřel s vítězným uchazečem BOCO PARDUBICE machines, s. r. o., v rozporu s § 82 odst. 7 a § 6 odst. 1 zákona č. 137/2006 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ke kupní smlouvě ze dne 31. 12. 2013 dodatky č. 1 (ze dne 31. 12. 2013), č. 2 (ze dne 7. 1. 2014) a č. 3 (ze dne 5. 9. 2014), přičemž dodatky č. 2 a č. 3 došlo ke změně sjednaného termínu pro realizaci projektu. Tento termín byl z původního data 1. 4. 2014 prodloužen ve výsledku až do 14. 11. 2014. Změnou termínu dokončení projektu, k níž došlo až po uzavření kupní smlouvy s vítězným uchazečem, se žalobce dopustil porušení zásady rovného zacházení. Tímto postupem žalobce provedl podstatnou změnu podmínek (oproti podmínkám původně zadáním ve výběrovém řízení), která mohla ovlivnit průběh samotného zadávacího řízení. Popsaným jednáním žalobce porušil podmínku stanovenou v oddílu B bodu 3 písm. a) rozhodnutí o poskytnutí dotace a článku III bodu 6 oddílu C písm. a) smlouvy o poskytnutí podpory.

2. Proti platebním výměrům žalobce brojil odvoláním. Na jeho základě Odvolací finanční ředitelství („OFŘ“) rozhodnutím ze dne 30. 6. 2020, č. j. 25556/20/5000-10480-706239, změnilo napadené platební výměry tak, že odvod za porušení rozpočtové kázně byl celkem snížen na částku 3 800 820 Kč. Problematickým přitom shledalo toliko způsob výpočtu odvodu za porušení rozpočtové kázně ve vztahu ke *kontrolnímu zjištění č. 1*.
3. Proti rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 6. 2020 podal žalobce u zdejšího soudu žalobu. Věc byla vedena pod sp. zn. 31 Af 56/2020. V mezidobí však Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 9. 5. 2022, č. j. 27426/22/7700-40050-203903, nařídilo přezkoumání rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 6. 2020. OFŘ následně dle § 123 odst. 1 daňového řádu rozhodnutím ze dne 21. 7. 2022, č. j. 26869/22/500-10612-706239, změnilo svoje předchozí rozhodnutí ze dne 30. 6. 2020 tak, že změnou odvoláním napadených platebních výměrů byl celkový odvod za porušení rozpočtové kázně snížen na částku 1 123 876 Kč (26,45 % původního odvodu). Přezkumné řízení se týkalo pouze kontrolního zjištění č. 1 a vyšlo v něm najevo, že ve vztahu k němu nelze konstatovat porušení rozpočtové kázně. Celá částka nově stanoveného odvodu se tak týká porušení rozpočtové kázně v rozsahu *kontrolního zjištění č. 2*. Proti přezkumnému rozhodnutí OFŘ ze dne 21. 7. 2022 brojil žalobce odvoláním, které však Generální finanční ředitelství zamítlo rozhodnutím ze dne 27. 1. 2023, č. j. 1749/23/7600-50500-050215. Po nabytí právní moci tohoto rozhodnutí Krajský soud v Brně usnesením ze dne 1. 2. 2023, č. j. 31 Af 56/2020-103, žalobu proti rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 6. 2020 odmítl. Soud shledal, že v dané věci odpadl předmět řízení, neboť žalobou napadené rozhodnutí *de facto* zaniklo a bylo nahrazeno změnovým rozhodnutím. Dodal přitom, že žalobci byla zachována možnost přístupu k soudu prostřednictvím případné žaloby proti rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne

27. 1. 2023. Žalobcovu kasační stížnost proti usnesení krajského soudu zamítl Nejvyšší správní soud („NSS“) rozsudkem ze dne 29. 2. 2024, č. j. 2 AfS 36/2023-38.

4. Nyní podaná žaloba směřuje právě proti poslednímu rozhodnutí finanční správy v dané věci, tedy proti rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 27.1. 2023.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Ve včas podané žalobě žalobce uvedl, že OFŘ v přezkumném rozhodnutí ze dne 21. 7. 2022 nezrušilo ani nezměnilo přezkoumávané rozhodnutí ze dne 30. 6. 2020, ale provedlo úkon spočívající doslova „v nahrazení textu jiným textem“. Žalobce napadl rozhodnutí ze dne 30. 6. 2020 u krajského soudu, ten však žalobu odmítl. Názor soudu, že změnou rozhodnutí OFŘ došlo k odklizení předmětu řízení, je nesprávný. Předmět řízení nelze měnit jinak než v režimu uspokojení navrhovatele dle § 62 soudního řádu správního („s. ř. s.“), rozhoduje-li soud ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Nyní podanou žalobou lze docílit toliko soudního přezkumu rozhodnutí vydaných *ex post* v přezkumném řízení ve smyslu § 121 daňového řádu, nikoli však přezkoumávaného rozhodnutí, neboť se na ně nevztahuje § 78 odst. 3 s. ř. s. Z procesní opatrnosti žalobce přesto učinil předmětem žaloby rovněž přezkoumávané rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 6. 2020, jakož i oba platební výměry, neboť jsou v dílčí části nadále v platnosti.
6. Žalobce dále namítl, že rozhodnutí žalovaného je *nicotné*, nesrozumitelné a nevykonatelné, neboť jím žalovaný potvrdil nevykonatelné a nesrozumitelné rozhodnutí OFŘ. Toto rozhodnutí OFŘ ze dne 21. 7. 2022 nahradilo text přezkoumávaného rozhodnutí textem, jímž je měněn další text jiného správního rozhodnutí. Taková formulace výroku je nepřípustná. Není zřejmé, jaká část má být měněna, zda výrok či odůvodnění apod. Nejasnost výroku nelze zhojit ani odůvodněním, neboť není závaznou částí správního rozhodnutí. Odůvodnění napadeného rozhodnutí pak vzbuzuje více nejasností, pokud např. v bodě 28 uvádí, že jeho součástí i text předcházejícího rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 6. 2020 a obou platebních výměrů. Rozhodnutí OFŘ ze dne 21. 7. 2022 je tak *nicotné*. Výrok rozhodnutí je jeho esenciální částí. V daném případě však nejasný výrok ústí v rozhodnutí nevykonatelné či fakticky neuskutečnitelné. Není zřejmé, v čem má spočívat povinnost uložená žalobci.
7. Orgány finanční správy též porušily *procesní předpisy*. OFŘ rozhodlo o nahrazení textu jiného rozhodnutí v rámci přezkumu podle § 121 a násl. daňového řádu. Mělo však přezkoumávané rozhodnutí zrušit jako celek, nikoli přistoupit k jeho pseudozměně. Daňový řád blíže nestanoví, v jaké situaci je na místě přezkoumávané rozhodnutí zrušit a v jaké jej postačí jej změnit. Postup orgánu finanční správy při této úvaze však musí odpovídat zásadě přiměřenosti. Jakkoli bylo OFŘ vedeno snahou o hospodárnost řízení, nelze pominout, že změnou rozhodnutí se žalobce ocitl v méně výhodném postavení než v případě jeho zrušení. OFŘ bylo vedeno zjevnou snahou zabránit běhu lhůt pro stanovení odvodu. Žalobci je tak upírán přístup k soudnímu přezkumu platebních výměrů. Daňové řízení je navíc zapleveleno procesními úkony. Z judikatury přitom plyne, že základním prostředkem nápravy nezákonnosti rozhodnutí v rámci přezkumného řízení je zrušení přezkoumávaného rozhodnutí. Předpoklady pro jeho změnu v daném případě nebyly dány, protože nedošlo pouze k jeho dílčí změně, ale k nahrazení původního výroku výrokem zcela novým.

8. Napadená rozhodnutí žalovaného a OFŘ jsou též *nepřezkoumatelná*, a to i přes košatost jejich odůvodnění. Ta však vede k nepřehlednosti a zastření skutečných věcných důvodů rozhodnutí. Rozhodnutí jsou pojata jako parafráze žalobcovy argumentace. Ve vztahu k jednání žalobce pouze obecně konstatují, že mělo dojít „ke změně klíčových parametrů“, přičemž konkrétně neuvádí, jak tato změna mohla mít dopad na rovné postavení účastníků veřejné zakázky, nebo proč se mělo jednat o „klíčovou“ změnu parametrů. Ve zbytku tvoří odůvodnění obecnou filipiku o tom, jak je „podstatná změna práv a povinností vyplývajících ze smlouvy“ vždy důvodem pro sankční odvod do veřejného rozpočtu. Žalovaný se však nikde konkrétně nevypořádal s otázkou příčiny změny práv a povinností dle smlouvy, že tato byla na straně poskytovatele dotace, tudíž ze strany zadavatele veřejné zakázky a jeho dodavatele objektivně neovlivnitelná.
9. Pokud jde o samotné *důvody změny kupní smlouvy*, žalovaný bez dalšího dovodil, že uzavření dodatků ke kupní smlouvě, jimiž byla dohodnuta změna času plnění, je podstatnou změnou smlouvy zakládající porušení § 6 a § 82 odst. 7 zákona o veřejných zakázkách. S tímto závěrem však žalobce nesouhlasí. Uzavření dodatků bylo vyvoláno z důvodu požadavku SFŽP na podržení administrace dotačního projektu z jeho strany, což vyplývá z dokumentace průběhu administrace projektu. Dodatky byly oboustranně konzultovány a dříve toto řešení nebylo poskytovatelem napadeno. Reálným důvodem pro změnu času plnění, byl termín skutečného poskytnutí dotace, tj. zajištění zaplacení kupní smlouvy. Šlo tedy o důvod na straně poskytovatele dotace. Zjevně se nejednalo o úlevu pro prodávajícího, nýbrž o ujednání ve prospěch kupujícího (žalobce). Ten se tak vyhnul případnému smluvnímu postihu za pozdní zaplacení kupní ceny. Zvýhodnění soutěžitele by bylo možné dovodit v případě, že by žalobce vyloučil zbývající uchazeče tím, že by již při stanovení kritérií veřejné zakázky stanovil nereálný termín plnění s tím, že by zamýšlel později tento termín změnit. Žalobce postupoval zcela v souladu se zásadou rovného zacházení a zákazu diskriminace. Změnou smlouvy formou dodatků byl jen písemně zachycen faktický stav již existující z důvodu na straně poskytovatele dotace, za účelem odvrácení případně vzniklé škody.
10. Žalovaný neobjasnil vliv konkrétní změny smlouvy ve formě dodatků na rovnost uchazečů o předmětnou zakázku. Ustanovení § 2900 a násl. občanského zákoníku navíc každému ukládá povinnost zakročit k odvrácení škody. Žalobce byl tedy povinen termín plnění změnit, aby se vyhnul smluvnímu postihu, neměl-li zajištěné finanční prostředky k zaplacení ceny z důvodu pozdější účinnosti rozhodnutí o poskytnutí dotace. Vzhledem k dlouholetému působení v oboru přitom žalobce měl zkušenosti s uchazeči a věděl, že jsou schopni veřejnou zakázku splnit, jinak by je neoslovil. Možnost uzavření dodatku byla předjímana v zadávací dokumentaci i v textu kupní smlouvy, čímž bylo zachováno pravidlo rovnosti a transparentnosti. Žalobce si v zadávací dokumentaci vyhradil právo změnit předpokládaný termín plnění s ohledem na případné prodloužení zadávacího řízení. Dále si vyhradil právo odstoupit od smlouvy s dodavatelem v případě neuzavření smlouvy se SFŽP. Správce daně však ignoroval další ustanovení čl. 3 návrhu smlouvy a následně uzavřené smlouvy s vybraným dodavatelem, podle něhož mohou být termíny pro zahájení a ukončení prací prodlouženy, „*jestliže překážky v práciavinil objednatel a pakliže přerušení dodávek byloaviněno vyšší mocí nebo jinými okolnostmi, které nebylyaviněny zhotovitelem*“. Dodatky č. 2 a 3 tak byly uzavřeny z objektivních důvodů, které nezavinil dodavatel ani žalobce jako objednatel, tedy kvůli neúměrně dlouhé době pro vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace na straně jejího poskytovatele. Vzhledem k tomu, že žalobce neměl jistotu, že dojde k vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace, nechtěl přistoupit k realizaci zakázky, která z ní měla být

financována. Provedení zcela nového zadávacího řízení po vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace by pak bylo zdlouhavým řešením, přičemž poskytovatel dotace s prodloužením termínu plnění opakovaně souhlasil.

11. Z důvodu učiněné výhrady pro možnost odstoupení od smlouvy se SFŽP v případě neposkytnutí dotace tak nemohlo dojít k podstatné změně smlouvy, neboť tato informace byla známa všem dodavatelům. Tato informace měla schopnost měnit okruh dodavatelů, neboť bylo zřejmé, že v případě neposkytnutí dotace by plnění vůbec nerealizoval. Tato nejistota mohla ovlivnit rozhodnutí potenciálních dodavatelů zúčastnit se soutěže. Samotná změna provedená dodatky č. 2 a č. 3 již proto neměla způsobit ovlivnit potenciální dodavatele, protože jen navazovala na omezení stanovené v zadávací dokumentaci a v návrhu smlouvy.
12. Byl to naopak dodavatel, se kterým byla uzavřena smlouva, který se nacházel v nevýhodné pozici, protože dle smlouvy ve znění pozdějších dodatků mu byla stanovena povinnost v určité době po vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace dodat plnění, přičemž dopředu nevěděl, kdy tato situace nastane. Současně si musel být vědom rizika, že realizace předmětu plnění nemusí vůbec proběhnout a žalobce od smlouvy odstoupí.
13. Nejednalo se tedy o podstatnou změnu závazku ze smlouvy, protože smlouva nebyla měněna v podstatných náležitostech a neměla dopad do provedení zadávacího řízení. Stejně tak nedošlo k porušení zásady rovného zacházení, neboť podobně by žalobce jednal se všemi uchazeči a ze zadávacích podmínek bylo zřejmé, že realizace zakázky závisí na vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace. Dojde-li ke změně termínu plnění se souhlasem poskytovatele dotace kvůli opožděnému poskytnutí finančních prostředků, nemělo by být shledáno porušení podmínek poskytnuté dotace.
14. Vzhledem k důležitosti komunikace mezi příjemcem dotace a SFŽP, navrhoval žalobce též zajištění důkazů ze složky vedené k danému projektu, avšak tento důkaz byl jako nepotřebný odmítnut.
15. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí označil za nicotné, případně aby je zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Ve vyjádření k žalobě ze dne 18. 5. 2023 žalovaný uvedl, že povinnosti vyplývající z platebních výměrů je nutné číst ve znění navazujících rozhodnutí OFŘ ze dne 21. 7. 2022 a 30. 6. 2020. Výroky jednotlivých rozhodnutí jsou srozumitelné a ob stojí před zákonnými požadavky. Orgány finanční správy detailně odůvodnily porušení rozpočtové kázně ve vztahu ke kontrolnímu zjištění č. 2. Změna rozhodnutí v rámci přezkumného řízení nepředstavovala pro žalobce horší postavení. Není mu upírán soudní přezkum, čehož je důkazem nyní projednávaná žaloba. V rámci nařízeného přezkumného řízení není změna rozhodnutí vyloučena. Je-li rozhodnutí v rámci přezkumného řízení shledáno částečně nezákonným, může být vydáno rozhodnutí, které původní rozhodnutí změní. Z ničeho nevyplývá, že v případě nezákonnosti části rozhodnutí musí být toto zcela zrušeno musí být vydáno samostatné rozhodnutí. Rozhodnutí o odvolání pak musí především vypořádat odvolací námitky. Těmi se žalovaný podrobně zabýval. Uzavřením dodatků došlo ke zvýhodnění soutěžitele, což bylo podrobně odůvodněno jak v napadeném rozhodnutí, tak v rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 6. 2020. Prodloužení termínu realizace z 1. 4. 2014 nejdříve „do doby v závislosti na vydání rozhodnutí o dotaci“ a následně do 14. 11. 2014, je nutno

považovat za změnu podstatnou, což plyne např. i z judikatury Soudního dvora Evropské unie. Změna je považována za podstatnou zejména tehdy, pokud nelze vyloučit, že by jiní dodavatelé mohli za stejně změněných podmínek nabídnout lepší podmínky než stávající dodavatel. Ani případné pozdržení administrace projektu nemění nic na povinnosti žalobce dodržet zákonné požadavky. Termíny vypsání v zadávacím řízení byly určeny žalobcem, který je přijal v rozhodnutí o poskytnutí dotace a 7 dní po podpisu smlouvy již bylo patrné, že termíny nebudou dodrženy.

17. Do složky vedené k danému projektu mohl žalobce nahlížet prostřednictvím online aplikace, ve které mohl nalézt informace o dotačním řízení. Tvrzení žalobce, že potřeba uzavření dodatků byla vyvolána z důvodu pozdržení administrace dotačního projektu ze strany SFŽP, nevyplývá z písemnosti nazvané „*Žádost o prodloužení stanoveného termínu platnosti registračního listu a lhůty předložení nezbytných dokladů ke smlouvě o podpoře a změně parcelního čísla*“ ze dne 29. 9. 2013 a z písemnosti SFŽP o vyhovění žádosti o prodloužení lhůty. Z těchto písemností nelze dovozovat, že důvody, pro které bylo výběrové řízení vypsáno až v prosinci 2013, vznikly na straně poskytovatele dotace. Skutečnost, že řešení situace formou dodatků nebylo ze strany poskytovatele napadeno, nevyklučuje odpovědnost příjemce dotace za dodržení všech podmínek dotací.
18. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Jednání konané dne 19. 11. 2024

19. Při jednání účastníci setrvali na již dříve písemně uplatněné argumentaci. Soud konstatoval obsah správního a soudního spisu včetně připojeného spisu ve věci vedené zdejším soudem pod sp. zn. 31 Af 56/2020. Neprováděl dokazování listinami předloženými v průběhu řízení o žalobě žalobcem, neboť již byly součástí správního spisu, jehož obsahem se dokazování neprovádí (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

V. Posouzení věci

20. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí OFŘ a správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**. Shrnutí průběhu správního řízení soud provedl v části I. tohoto rozsudku.
21. Žalobce v prvé řadě brojil proti situaci, která nastala v průběhu řízení vedeného zdejším soudem pod sp. zn. 31 Af 56/2020 o žalobě proti rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 6. 2020. Žalobou napadené rozhodnutí bylo v rámci přezkumného řízení provedeného podle daňového řádu změněno. V návaznosti na to zdejší soud dospěl k závěru, že v dané věci odpadl předmět řízení, neboť žalobou napadené rozhodnutí *de facto* zaniklo, a usnesením ze dne 1. 2. 2023, č. j. 31 Af 56/2020-103, žalobu proti rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 6. 2020 odmítl. Žalobce v této souvislosti poukazuje na zhoršení jeho pozice. S tímto názorem se zdejší soud neztotožnil. Zjednodušeně řečeno byl žalobci původně uložen odvod za porušení rozpočtové kázně ve vztahu ke dvěma kontrolním zjištěním. Finálním výsledkem rozhodovací činnosti orgánů finanční správy však je stanovení odvodu toliko za *kontrolní zjištění* č. 2. Tento konečný výsledek je stanoven na základě hierarchie rozhodnutí orgánů finanční správy (platebních výměrů ze dne 15. 10. 2019 ve znění rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 6. 2020 a 21. 7. 2022 a rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2023), která tvoří jeden celek. Nyní podaná žaloba sice formálně směřuje proti poslednímu z vydaných rozhodnutí, tedy

proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2023 vydanému v přezkumném řízení, to však nic nemění na tom, že s ohledem na obsah označených rozhodnutí podléhá soudnímu přezkumu v nyní projednávané věci celá uvedená hierarchie rozhodnutí orgánů finanční správy, z níž plyne žalobcova povinnost uhradit odvod za porušení rozpočtové kázně v rozsahu *kontrolního zjištění* č. 2. Žalobce tedy nebyl dotčen na přístupu k soudní ochraně. Soudu zároveň není zřejmé, z čeho žalobce dovozuje svůj názor o úskoku orgánů finanční správy. V tomto ohledu nutno připomenout zásadu subsidiarity soudního přezkumu založenou na principu, že soud zasahuje teprve tam, kde veřejná správa není sama schopna dosáhnout včasné nápravy svých nezákonných postupů. Soud současně odkazuje na odůvodnění rozsudku ze dne 29. 2. 2024, č. j. 2 Afs 36/2023-38, jímž NSS zamítl žalobcovu kasační stížnost proti výše zmiňovanému usnesení zdejšího soudu.

22. V nyní projednávané věci žalobce v první řadě poukazoval na procesněprávní aspekty postupu orgánů finanční správy. Namítal, že rozhodnutí nelze v přezkumném řízení změnit nahrazením celého výroku původního rozhodnutí, neboť nedošlo pouze k dílčí změně, ale k nahrazení původního výroku zcela novým výrokem. V této souvislosti se soud zabýval skutečností, zda postup finančních orgánů byl souladný se zákonem a zda nedošlo k nedůvodnému zkrácení práv žalobce, pokud v přezkumném řízení dospělo OFŘ ke změně rozhodnutí, namísto jeho zrušení.
23. K tomu je třeba nejprve uvést, že správce daně má pravomoc přezkoumat rozhodnutí z moci úřední podle § 121 až 123 daňového řádu, přičemž platí, že pravomocné rozhodnutí je podrobeno přezkumnému řízení, pokud bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. Jedná se o dozorcí právní prostředek nápravy pravomocného rozhodnutí a dle zákona může správce daně nezákonné původní rozhodnutí buď zrušit, nebo změnit; *a contrario* tedy nemůže být výsledkem přezkumného řízení vydání nového rozhodnutí, které původní zcela nahrazuje [viz např. rozsudek NSS ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018-49, ve kterém však NSS výslovně připustil, že nezákonné rozhodnutí lze (byť částečně) změnit a uvedl, že důvody pro oba postupy a dokonce i jejich důsledky jsou obdobné]. Vzhledem k tomu, že zákon již blíže nespecifikuje, v jakých případech je nutné rozhodnutí změnit a kdy je naopak třeba upřednostnit zrušení celého rozhodnutí, lze vycházet z logického závěru NSS, že pokud to nebude vylučovat povaha rozhodnutí nebo rozsah nezákonnosti, bude zpravidla efektivnější rozhodnutí změnit. Z ničeho nevyplývá, že by zrušení přezkoumávaného rozhodnutí mělo přednost před jeho změnou, neboť je tomu často právě naopak s ohledem na zásadu efektivnosti a hospodárnosti řízení. Pokud lze tedy hovořit o nějakých preferencích možného vyústění procesu, lze za ně spíše považovat právě změnu rozhodnutí na úkor jeho zrušení, avšak nikoliv bez výjimky. K tomuto závěru dospěl NSS ve výše uvedeném rozsudku: „*Ke stejnému výsledku by dospěl i tím, že by rozhodnutí jako celek zrušil a v následném řízení jej vydal znovu, avšak s upravenou částí, která nezákonnost založila. Pokud však není takový postup nutný např. z důvodu povahy nebo rozsahu nezákonnosti, jeví se jako efektivnější, rychlejší a účinnější postup v přezkumném řízení přezkoumávané rozhodnutí pouze změnit v určitém rozsahu.*“ NSS dále uvedl, že nicméně nelze „*odhlédnout od toho, že důvody pro oba postupy (tedy změnu i zrušení původního rozhodnutí) jsou velmi obdobné, a rovněž tak i jejich důsledky v podobě meritorního rozhodnutí (buď změněné původní rozhodnutí, anebo rozhodnutí po zrušení předchozího rozhodnutí v přezkumném řízení).*“ Na tento rozsudek NSS dále navázal např. rozsudkem ze dne 28. 7. 2021, č. j. 2 Afs 277/2019-26, ve kterém dospěl ke stejným závěrům.

24. V případě žalobce byl sice v přezkumném řízení formálně nahrazen v zásadě celý výrok přezkoumávaného rozhodnutí ze dne 30. 6. 2020 novým výrokem, avšak tato změna spočívala *de facto* pouze ve snížení odvodu z důvodu, že dílčí část jeho výše se zakládala na nezákonném posouzení žalobcovy povinnosti (v rozsahu kontrolního zjištění č. 1). V této části bylo přezkoumávané rozhodnutí změněno tak, že žalobci zjištěné skutečnosti nebyly přičítány jako porušení povinnosti a v tomto rozsahu byl odvod snížen. Přitom ve zbytku (kontrolní zjištění č. 2) zůstalo změněné rozhodnutí nedotčeno. Změna rozhodnutí se tak v konečném důsledku týkala dílčí nezákonnosti přezkoumávaného rozhodnutí. Srozumitelně tedy došlo k dílčí změně přezkoumávaného rozhodnutí a soud nespatřuje tuto změnu jako nevhodnou či dokonce nezákonnou. Samozřejmě ne vždy bude změna rozhodnutí vhodným prostředkem nápravy, avšak v nyní projednávaném případě byla změna zcela akceptovatelná. To též s ohledem na skutečnost, že pokud by nezákonnou část rozhodnutí OFŘ nezměnilo, dospělo by přesto ke stejnému výsledku zrušením rozhodnutí jako celku a následným vydáním nového rozhodnutí s napravením nezákonnosti. Důsledky obou možností jsou tedy velmi podobné a z žádného hlediska nelze shledat zkrácení práv žalobce. Na závěr lze připomenout, že zákonné omezení v tomto směru lze spatřovat ve vyloučení možnosti změnit rozhodnutí v části, která přezkumným řízením nebyla dotčena, neboť ji nadřízený správce v rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení neuvedl, což není v žalobcově případě relevantní, neboť žalovaný vymezil předmět přezkumného řízení ve vztahu ke kontrolnímu zjištění č. 1 a přezkumné řízení se týkalo právě této otázky.
25. Co se týče srozumitelnosti a určitosti výroku lze uvést, že v odůvodnění přezkumného rozhodnutí OFŘ ze dne 21. 7. 2022, jakož i následně v rozhodnutí žalovaného, je důvod pro změnu přezkoumávaného rozhodnutí ze dne 30. 6. 2020 náležitě vysvětlen. Soud souhlasí s tím, že z výroku rozhodnutí musí být patrné, jaká práva a jaké povinnosti jsou adresáti rozhodnutí ukládána. Ostatně NSS vytvořil bohatou judikaturu vztahující se k požadavkům na strukturu a obsah správních rozhodnutí. Lze citovat např. rozsudek ze dne 11. 1. 2012, č. j. 3 Ads 96/2011-118: *„Výrok rozhodnutí musí být přitom jasný, srozumitelný, přesný a určitý, neboť pouze ten (na rozdíl od ostatních částí správního aktu, jako je označení orgánu, který rozhodl, návětí, odůvodnění, poučení) v sobě nese autoritativní úpravu práv a povinností.“* V nyní projednávané věci však změnou výše odvodu s náležitě vysvětlujícím odůvodněním nedošlo k nesrozumitelnosti správních rozhodnutí. Jak již bylo naznačeno, přezkumné rozhodnutí ze dne 21. 7. 2022 stanovilo jasně a určitě konečnou výši odvodu, přičemž z jeho odůvodnění vyplývá, že přezkoumávané rozhodnutí (a v návaznosti na to současně i platební výměry) je měněno v části týkající se kontrolního zjištění č. 1, které bylo shledáno jako nezákonné a v tomto směru již žalobce není postihován. Výše odvodu za porušení povinnosti popsané v kontrolním zjištění č. 2 nebyla přezkumným řízením dotčena a v této věci poskytují odůvodnění původní rozhodnutí ze dne 30. 6. 2020, jemu předcházející platební výměry a rozhodnutí žalovaného. Celková výše odvodu sice poněkud kostrbatě, ale jednoznačně plyne z hierarchie těchto rozhodnutí, a to ve vztahu ke všem důvodům, pro které byl odvod stanoven.
26. Přestože je předmětné správní řízení komplikovanější z důvodu provedených změn rozhodnutí, které však nadále obsahují úvahy správních orgánů, žalobce se neocitl v nevýhodném postavení zapříčiněném přezkumným řízením, jak soud ostatně uvedl již výše. Soud tedy dospěl k závěru, že námitky směřující vůči procesním aspektům postupu orgánů finanční správy jsou nedůvodné. Neshledal-li soud napadená rozhodnutí nezákonnými, tím méně je lze označit za nicotná.

27. Věcnou podstatu projednávaného sporu pak tvoří polemika žalobce a žalovaného o tom, zda byly splněny zákonné požadavky na zadávací řízení. Konkrétně se jednalo o otázku, zda uzavření dodatků č. 2 a 3, kterými byl prodloužen termín plnění, představovalo podstatnou změnu práv a povinností vyplývajících ze smlouvy uzavřené s vybraným uchazečem ve smyslu § 82 odst. 7 zákona o veřejných zakázkách.
28. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce zahájil zjednodušené podlimitní řízení dne 3. 12. 2013. Po jeho skončení uzavřel s vítězným uchazečem dne 31. 12. 2013 kupní smlouvu na dodání zařízení, které bylo předmětem plnění veřejné zakázky. V této kupní smlouvě byl termín dodání stanoven na den 1. 4. 2014. Stejný termín byl uveden i v návrhu smlouvy v zadávacích podmínkách a lze usuzovat na to, že s tímto termínem byli obeznámeni potenciální uchazeči o veřejnou zakázku. Následně po skončení zadávacího řízení, byly ke kupní smlouvě mezi žalobcem a vítězným uchazečem uzavírány dodatky, které změnily smluvní ujednání. Dodatkem č. 2 bylo ujednáno, že pokud nedojde k dodání předmětu plnění do 1. 4. 2014 (tj. nejzazší termín dle zadávací dokumentace), z důvodu očekávání objednatele (žalobce) na rozhodnutí o schválení dotace ze strany SFŽP, bude termín dodání prodloužen automaticky o dobu, než SFŽP vydá potřebná rozhodnutí o poskytnutí dotace. Dodatkem č. 3 ze dne 5. 9. 2014 si pak strany sjednaly nový termín dodání na datum 14. 11. 2014 v návaznosti na vydání rozhodnutí SFŽP o dotaci v září 2014. K samotnému plnění pak došlo dne 13. 11. 2014. Smluvní strany si tedy po skončení zadávacího řízení a po uzavření kupní smlouvy sjednaly pozdější termín plnění, než jaký byl uveden v kupní smlouvě a v zadávací dokumentaci, čímž byla prodloužena realizace plnění z původních cca tři měsíců na cca deset a půl měsíce. Tuto skutečnost označil žalovaný v napadeném rozhodnutí za podstatnou změnu smlouvy, která mohla ovlivnit okruh přihlášených dodavatelů a samotné nabídky a označil jednání žalobce za porušení rozpočtové kázně z důvodu nedodržení zákonných pravidel pro zadávací řízení. S tímto závěrem se soud ztotožnil.
29. V tomto ohledu je nejprve nutno zdůraznit, že podle § 6 zákona o veřejných zakázkách je zadavatel *povinen při postupu podle tohoto zákona dodržovat zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace*. Podle § 82 odst. 7 písm. b) téhož zákona a neměnné správní praxe platí, že podstatná změna smlouvy, která by za použití v zadávacím řízení umožnila účast jiných dodavatelů nebo mohla umožnit výběr jiné nabídky, není přípustná po celou dobu plnění zakázky, neboť by mohla oslabit či zcela popřít smysl zadávacího řízení. K pojmu „podstatná změna smlouvy“ lze odkázat na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 19. 6. 2008, C-454/06, *pressetext*, ze kterého plyne, že změnu veřejné zakázky během doby trvání lze považovat za podstatnou, pokud by zavedla podmínky, které by umožnily, pokud by se vyskytovaly v původním postupu při zadávání veřejné zakázky, připuštění jiných uchazečů než těch, kteří byli původně připuštěni, nebo pokud by umožnily přijmout jinou nabídku než tu, která byla původně přijata.
30. Výše uvedená ustanovení jsou vyjádřením zásady transparentnosti a rovného zacházení, z nichž plyne konkrétní pravidlo pro zadavatele, který není oprávněn měnit předem stanovené podmínky podstatným způsobem, např. tím, že by po skončení zadávacího řízení, tedy po skončení kontrakčního procesu, změnil podstatná smluvní ujednání s vítězným uchazečem. Z povahy zadávacího řízení nelze obsah smlouvy po jeho skončení libovolně měnit. Zadávací řízení by se pak mohlo stát pouhou formalitou bez toho, aniž by plnilo svůj účel, pokud by návrh smlouvy předem poskytnutý uchazečem byl později podstatně měněn ve smlouvě s vybraným uchazečem (srov. bod 28 rozsudku NSS ze dne 25. 11. 2020, č. j. 9 Afs 441/2018-52, nebo rozsudek NSS ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 As 252/2016-38). Tím je

chráněn samotný účel zákona o veřejných zakázkách, tedy zajištění výběru smluvního partnera a nejvhodnější nabídky na základě transparentního postupu a dle předem definovaných kritérií s vyloučením možné diskriminace.

31. Jedním ze základních a podstatných ujednání, o kterém musí být uchazeči informováni v předem vymezených podmínkách, je bezpochyby termín dodání, který je významným parametrem smluvního kontraktu a určuje samotný charakter závazku. Pro dodavatele představují informace o době realizace plnění skutečnost, která je podstatná pro jeho úvahu, zda se zadávacího řízení účastnit, či nikoliv, neboť při nesplnění termínu dodání se potenciální dodavatel vystavuje případným sankcím pro nesplnění závazku (srov. zejména rozsudky NSS ze dne 31. 1. 2019, č. j. 10 As 39/2018-37, ze dne 8. 8. 2019, č. j. 9 As 153/2019-73, či ze dne 28. 2. 2022, č. j. 7 As 165/2020). Proto lze zcela jistě konstatovat, že pozdější změnou termínů pro dodání předmětu plnění mezi konkrétními stranami, navíc v uvedených parametrech, došlo k podstatné změně práv a povinností vyplývajících ze smlouvy uzavřené mezi žalobcem a vybraným uchazečem. Žalobce tímto postupem znemožnil účast těm potenciálním dodavatelům, kteří mohli být limitováni právě původní dodací lhůtou uvedenou v zadávací dokumentaci. Lze rozumět tomu, že v některých případech je z pohledu obchodníka změna smlouvy dohodou smluvních partnerů výhodná či žádoucí, je však třeba si uvědomit, že veřejná zakázka musí být realizována za podmínek, které byly stanoveny v rámci zadávacího řízení. V tomto směru je omezena smluvní volnost stran v zájmu zachování zásady transparentnosti a rovného zacházení při vynakládání veřejných peněžních prostředků. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 8. 8. 2019, č. j. 9 As 153/2019-73, dodavatelé při úvahách o zisku, nákladech a riziku spojeném s účastí v zadávacím řízení vycházejí ze zadávacích podmínek (včetně obchodních podmínek) obsažených v zadávací dokumentaci. Zásadně zadávací dokumentace je základní informační zdroj ohledně charakteru veřejné zakázky a na základě ní sestavují uchazeči své nabídky. Vzhledem k tomu, že v nyní projednávané věci je v zadávací dokumentaci uveden jako termín plnění den 1. 4. 2014, je třeba předpokládat, že dodavatelé zvažovali své možnosti s ohledem na uvedený termín.
32. Žalobce v tomto kontextu vznesl argumentaci, že prodloužení termínu bylo přípustnou změnou, neboť kupní smlouva a rovněž i návrh smlouvy v zadávacích podmínkách s touto změnou počítaly. Obě dokumentace obsahují totiž podmínku, že termíny pro zahájení a dokončení prací mohou být prodlouženy, jestliže překážky v práci zavinil objednatel, a pakliže přerušení dodávek bylo zaviněno vyšší mocí, které nezavinil zhotovitel. Na tuto klauzuli odkázal žalobce a tvrdil, že vzhledem k prodlení s rozhodnutím o dotaci rozhodl z preventivních důvodů o prodloužení termínu předmětnými dodatky.
33. K tomu nutno uvést, že platí základní pravidlo, že zadavatel je povinen uzavřít smlouvu s vybraným uchazečem zcela v souladu s návrhem smlouvy. Toto pravidlo nelze jakýmkoliv způsobem obcházet ani v případě, kdy zadavatel v zadávacích podmínkách předem informoval uchazeče o možnosti, že smluvní podmínky mohou být později měněny. Skutečnost, že by byl předmětný termín v zadávací dokumentaci podmíněn právem jeho změny, na vysloveném závěru nic nemění, protože v době podávání nabídek museli dodavatelé logicky počítat právě s termínem dodání plnění uvedeným v zadávací dokumentaci a nemohli se spoléhat na případné posunutí termínu z důvodu blíže nespecifikované vyšší moci, která byla v návrhu smlouvy uvedena jako důvod pro možné změny. Pouze takový postup dodavatele lze totiž považovat za zodpovědný a svědomitý. Navíc zadávací podmínky obsahovaly jasně daný termín (1. 4. 2014), se kterým každý

potenciální dodavatel musel závazně počítat, pokud by jednal s řádnou péčí. Smluvní strany (tj. zadavatel a vybraný uchazeč) jsou daným návrhem smlouvy vázány a přípustné jsou pouze změny výhradně formálního a okrajového charakteru. Proto ani smluvní ujednání o jakýchkoliv nepředvídatelných změnách okolností, které opravňují zadavatele ke změně termínu, nemění nic na tom, že změna zadávacích podmínek byla podstatná a způsobila změnit okruh přihlášených dodavatelů (viz obdobně bod 21 rozsudku NSS ze dne 31. 1. 2019, č. j. 10 As 39/2018-37). Správný je proto závěr žalovaného, že provedená změna klíčového parametru vedla k podstatné změně smlouvy, která mohla ovlivnit účast dodavatelů a výhodnost nabídky, a je tudíž v rozporu s § 82 odst. 7 zákona o veřejných zakázkách. V tomto bodě je nutné odmítnout tvrzení žalobce, že napadené rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností. Žalovaný se dostatečně zabýval (především v bodě 89 napadeného rozhodnutí) problematikou, z jakého důvodu se jedná o klíčovou změnu smlouvy, a z celkového kontextu rozhodnutí vyplývají logické a srozumitelné závěry.

34. Navíc skutečnost, že rozhodnutí o poskytnutí dotace nebylo hned po skončení zadávacího řízení vydáno, není důvodem pro posunutí termínu podle ujednání v kupní smlouvě, která umožňují prodloužení termínů z důvodů, které „*zavinil objednatel, a pakliže přerušení dodávek bylo zaviněno vyšší mocí, které nezavinil zhotovitel*“. Žalobce si jako zadavatel musel být vědom rizika, pokud zadávací řízení vyhlásil v době, kdy prozatím nebylo v platnosti rozhodnutí o poskytnutí dotace. Je zcela na posouzení zadavatele, zda a jakým způsobem k vyhlášení zadávacího řízení přistoupí. Právo odchýlit se od ujednání, která byla zadána v zadávací dokumentaci, nezakládá skutečnost, že zaplacení zakázky není jistěno poskytnutou dotací. Takovou skutečnost totiž nelze podřadit pod klauzuli uvedenou v kupní smlouvě, neboť za překážku nelze považovat neposkytnutí dotace vzhledem k tomu, že žalobce tuto skutečnost věděl, přesto zadal zadávací řízení a pokračoval uzavřením smlouvy. Nejedná se o změnu situace ani na základě vyšší moci, kterou by žalobce nemohl předvídat. Žalobce věděl o skutečnosti, že mu prozatím nebyla vyplacena dotace a tuto skutečnost měl zvážit před zahájením zadávacího řízení. Je proto nelogické, aby se pozdržení poskytnutí dotace stalo záminkou pro obejití pravidel a samotného účelu zadávacího řízení. Na okraj lze poznamenat, že v zadávací dokumentaci bylo stanoveno (rovněž i v čl. 6 kupní smlouvy), že v případě, kdy zadavatel dotaci neobdrží, má právo odstoupit od smlouvy. Vzhledem k možnosti žalobce řešit potenciální situaci odstoupením od smlouvy, je zavádějící tvrzení, že prodloužení termínu bylo nezbytné pro odvrácení škody, která by vznikla nezaplacením ceny. Především však nelze rezignovat na pravidla zadávacího řízení a měnit zadávací podmínky. Při zadávání veřejné zakázky měl žalobce mít na paměti, že změna podmínek po ukončení zadávacího řízení nebude zcela jednoduchá a samozřejmá záležitost vzhledem k tomu, že zadávací řízení je formalizovaný proces limitovaný zákonnými pravidly. Zcela irelevantní je potom tvrzení žalobce, že dodavatel se v důsledku změny termínu nacházel v nevýhodné pozici, protože měl povinnost dodat plnění, přičemž dopředu nevěděl, kdy tato situace nastane. Netřeba zapomínat, že dodavatel měl dle smlouvy realizovat plnění do 1. 4. 2014, přičemž jakékoliv další prodloužení by znamenalo více času na plnění, což by mohlo být rozhodující pro úvahu potenciálních uchazečů, zda podat přihlášku do výběrového řízení.
35. Soud se dále ztotožnil s tím, že nebylo nutné provádět důkaz komunikací mezi příjemcem dotace a SFŽP ze složky vedené k danému projektu. Ve správním spisu se v tomto ohledu nachází celá řada dokumentů. Žalobce nikterak neobjasnil, který konkrétní dokument chybí pro náležité zjištění skutkového stavu.

36. Soud tedy dospěl k závěru, že uchazeči nemohli původně počítat s posunutím termínu, neboť byl stanoven termín dodání na den 1. 4. 2014. Změnou tohoto termínu došlo k podstatné změně smluvních podmínek, které měly být srozumitelně podány v zadávací dokumentaci. Soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že změnou termínu o více než 7 měsíců se podstatně změnily podmínky zadávací dokumentace a lze s jistotou uvažovat o tom, že pokud by o změně termínu věděli potenciální uchazeči, změnil by se okruh účastníků zadávacího řízení a případně také nabídková cena. V tomto bodě nutno poukázat na rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 28. 8. 2014, které v podmínkách stanovilo, že příjemce dotace (žalobce) je povinen dodržovat pravidla pro zadávání zakázek podle čl. 7 směrnice MŽP č. 12/2012. Jejich nedodržení má být dle podmínek sankcionováno podle tabulky uvedené v příloze č. 3. smlouvy č. 12134214 o poskytnutí podpory ze SFŽP ze dne 12. 9. 2014. K tomu žalovaný přihlédl a správně označil postup žalobce za porušení rozpočtové kázně.

VI. Závěr a náklady řízení

37. Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž soud musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
38. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (soud žalobu zamítl), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 19. listopadu 2024

Petr Pospíšil v.r.
předseda senátu