



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:

X
sídlem X
zastoupeno advokátem JUDr. Jiřím Cehákem
sídlem nám. Míru 1, Nový Bor

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2020, č. j. X

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 9. 2020, č. j. X, se pro nezákonnost zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 20 567 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Jiřího Ceháka.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byl změněn platební výměr Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 2. 2019, č. j. X, tak, že žalobci byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do státního fondu ve výši 331 828 Kč.
2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že na základě smluv o poskytnutí finančních prostředků ze Státního fondu dopravní infrastruktury z let 2015, 2016 a 2017 byla žalobci na akci „X“ poskytnuta částka 3 669 000 Kč, k jejímuž vyplácení docházelo postupnými splátkami. Správce daně zahájil u žalobce dne 28. 3. 2018 daňovou kontrolu skutečností rozhodných pro vznik povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně. Z provedené daňové kontroly vyplynulo, že žalobce nesplnil podmínky smluv o poskytnutí finančních prostředků a pravidel pro financování programů, staveb a akcí z rozpočtu Státního fondu dopravní infrastruktury, když v rozporu se zákonem č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, vyloučil ze zadávacího řízení uchazeče X, v jehož nabídce, ve výkazu výměr, byla uvedena jedna položka s nulovou hodnotou (položka č. X – X), přestože sám žalobce v dokumentech, které byly součástí zadávací dokumentace, připustil možnost nepřesného nebo neúplného ocenění výkazu výměr a uchazeč se při vypracování své nabídky řídil těmito dokumenty. Na základě těchto zjištění rozhodl správce daně o vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně v celkové výši 829 570 Kč.
3. K odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně se žalovaný v duchu uplatněných odvolacích námitek zabýval porušením rozpočtové kázně ze strany žalobce. Uvedl, že veřejná zakázka je při kontrole posuzována jako celek, bez ohledu na to, zda byly výdaje veřejné zakázky financovány zcela nebo částečně z poskytnutých prostředků, tedy zda to jsou uznatelné nebo neuznatelná náklady. Pokud nebyl výběr dodavatele proveden v souladu se zákonem o veřejných zakázkách a došlo k porušení rozpočtové kázně, pak se výše odvodu stanovuje pouze z částky dotace použité na financování předmětné zakázky. Správce daně kontroluje dodržení všech podmínek, za kterých byla žalobci poskytnuta dotace, včetně procesního postupu žalobce jako zadavatele v zadávacím řízení, k čemuž žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013 – 36. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2020, č. j. 4 Afs 269/2019 – 33, žalovaný uzavřel, že finanční orgány jsou oprávněny zkoumat, zda došlo k porušení zákona o veřejných zakázkách, a tuto pravomoc je nezbytné oddělit od pravomoci Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, který je oprávněn trestat přestupky na úseku veřejných zakázek.
4. Žalovaný dále uvedl, že pokud zadávací dokumentace obsahuje údaje, jejichž výklad dovoluje více interpretací, jedná se o pochybení zadavatele, které nelze přičítat k tíži uchazečů. Žalobce sice v odvolání uvedl, že obsah článků 4 a 5 smlouvy o dílo neznámá, že uchazeč může „nezahrnout“ některou položku do položkového rozpočtu, tzn. „neuvést“ ji v položkovém rozpočtu nebo ji „ocenit nulovou hodnotou“, ale nevysvětlil, co tedy výše uvedené články znamenají. S odkazem na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 9. 2014, č. j. 62 Af 40/2013-127, žalovaný uvedl, že základem zadávací dokumentace je co nejpřesnější vymezení předmětu veřejné zakázky provedené podrobným, srozumitelným a co do významu jednotlivých údajů jednoznačným způsobem. Nemůže obstát taková zadávací dokumentace, z níž zadavatelovy požadavky na zpracování nabídky připouští rozdílný výklad. Žalobce jako zadavatel v dokumentech, které byly součástí zadávací dokumentace, připustil možnost nepřesného nebo neúplného ocenění výkazu výměr s tím, že pokud uchazeči neocení některé položky výkazu výměr, nebudou zadavatelem vyloučeni ze zadávacího řízení, ale práce, které nebyly oceněny ve výkazu výměr, provede uchazeč na vlastní náklady. Nevyčíslení nákladů na položku č. 77

uchazečem X proto není možné hodnotit jako porušení zákonných požadavků a požadavků zadavatele. Uchazeč proto neměl být vyloučen ze zadávacího řízení.

5. Dle žalovaného mohlo mít vyloučení uchazeče X vliv na výběr nejvhodnější nabídky, zejména v situaci, kdy tento uchazeč nabídl nejnížší nabídkovou cenu ze všech uchazečů. Žalovaný nicméně konstatoval, že k pochybení žalobce nedošlo účelově, nýbrž v přesvědčení, že uchazeč podal nabídku v rozporu se zákonnými požadavky. Byl rovněž naplněn účel poskytnuté dotace. Z těchto důvodů žalovaný s odkazem na znění pravidel pro financování programů, staveb a akcí z rozpočtu Státního fondu dopravní infrastruktury přistoupil ke snížení odvodu na 10 % z částky dotace použité na financování předmětné veřejné zakázky.

II. Žaloba

6. Žalobce v podané žalobě namítá, že správce daně a žalovaný se nevypořádali s literou zákona a rozhodovací praxí, vydání platebního výměru považuje žalobce za nezákonné. Položka č. X je zařazena mezi neuznatelné náklady, předmětem kontroly byly finanční prostředky dotace, a tudíž položka č. X jako neuznatelný náklad nemůže být předmětem kontroly. Kontrolu neuznatelných nákladů je oprávněn provádět pouze Úřad pro ochranu hospodářské soutěže, případně soud. Žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu se netýká neuznatelných nákladů, které byly předmětem kontroly, rozebírá kontrolu veřejných zakázek jako celek. Předmětem kontroly Státního fondu dopravní infrastruktury byly pouze uznatelné náklady. Správce daně nevzal v potaz financování veřejné zakázky, nečinil rozdíl mezi uznatelnými a neuznatelnými náklady. Vzhledem k tomu, že správce daně vycházel z kontrolních zjištění Státního fondu dopravní infrastruktury, nebyla předmětná veřejná zakázka zkontrolována řádně jako celek. Tuto kontrolu veřejné zakázky měl pravomoc provést pouze Úřad pro ochranu hospodářské soutěže.
7. Dle žalobce žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně, aniž by jej použil na konkrétní argumentaci, kterou žalovanému poskytl žalobce o úplnosti zadávacích podmínek. Žalovaný pomínil bod 12.6 zadávací dokumentace ve spojení s § 76 odst. 1 poslední věta zákona o veřejných zakázkách. Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že připustil možnost nepřesného nebo neúplného ocenění výkazu výměr s tím, že pokud uchazeči neocení některé položky výkazu výměr, provede uchazeč neoceněné práce na vlastní náklady. Jde o dezinterpretaci smluvních podmínek ze strany žalovaného. Pokud žalobce připustil nezahrnutí dílčích položek ve výkazu výměr, jedná se například o situaci, kdy zpracovatel projektové dokumentace stanoví k provedení díla například položku na pokládku a dodávku zámkové dlažby, která obsahuje i dodávku šterkodrti, což není případ položky č. X. Žalobce k tomu odkázal na článek II. odst. 4 a 5 smlouvy o dílo a článek: III. odst. 1 Všeobecných standardů stavby. Chybu nebo nedostatek v položkovém rozpočtu, o kterých se píše ve smlouvě o dílo a Všeobecných standardech stavby, nelze ztotožnit s neoceněním položky v položkovém rozpočtu, případně oceněním 0 Kč.
8. Žalobce definoval předmět veřejné zakázky přesně a úplně, k čemuž použil výkaz výměr (položkový rozpočet). Nelze dojít k závěru, že znění zadávacích podmínek umožňovalo výklad, vzhledem k němuž pokud uchazeč nepřesně nebo neúplně ocení výkaz výměr, nebude požadovat zvýšení sjednané ceny a práce provede bez nároku na odměnu. Správce daně se nevyjádřil k rozhodovací praxi, na kterou žalobce odkázal, k odbornému vyjádření zadavatele k nulové položce č. X ani k tomu, že uchazeč ocenil nulou jednu z podstatných a neopomenutelných položek. Žalobce měl povinnost kontrolovat úplnost výkazu výměr, jehož součástí je i položka č. X. Tím žalobce určil požadavek na rozsah dodávky, technická a věcná nezbytnost zásypu jam a rýh je zjevná z podstaty věci. Je rozdíl, zda parametr má hodnotu nula, či zda není hodnota uvedena vůbec. Nevyplnění může znamenat více skutečností, pokud uchazeč položku oceňuje hodnotou nula, pak ji nenabízí a nehodlá ji dodat. Má-li být předmětem položky zásyp

z nakupovaných materiálů, musí být pořizovací hodnota materiálu vždy vyšší než nula, jinak není materiál nakoupen. Pokud dodavatel hodlá na nákup materiálu vynaložit nula Kč, nehodlá jej pořídit. Předmětná nabídka tudíž neodpovídá zadávací dokumentaci, která dodání této položky vyžadovala, proto bylo třeba ji vyřadit. Nakupovaný materiál za 0 Kč je věcná nesprávnost, nikoliv nepřesné nebo neúplné ocenění výkazu výměr. Správce daně neuvedl, v čem nepřesnosti či neúplnosti ocenění spočívaly. Uchazeč nabídl hodnotu, kterou nabídnout chtěl.

9. Žalobce odmítá být trestán za nejednotnost právní úpravy a rozhodovací praxe. Podle rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže ze dne 16. 1. 2008, č. j. X, vedou nulové kalkulace položkového rozpočtu stanoveného v zadávací dokumentaci k vyřazení nabídky a vyloučení dodavatele bez ohledu na skutečnost meritorního vlivu části položek, v nichž byla naceněna zadavatelem stanovená položka nulovou hodnotou. S odkazem na rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže ze dne 26. 1. 2009, č. j. X, žalobce dovedl, že v případě uchazeče X nebyl žalobce oprávněn využít institutu vysvětlení nabídky. Žalobce poukázal na vývoj rozhodovací praxe, kdy v rozhodnutích Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže ze dne 15. 7. 2013, č. j. X, či ze dne 4. 7. 2012, č. j. X, již byla připuštěna možnost neocenění některých položek cenového modelu nebo jejich ocenění hodnotou 0 Kč. Jako nutnou podmínku však Úřad pro ochranu hospodářské soutěže stanovil, že se musí jednat o dílčí složky, které jsou různými způsoby vzájemně propojené, technologicky a funkčně neoddělitelné, a tedy samostatně neocenitelné.
10. Podmínky, které stanovila rozhodovací praxe pro to, aby byl uchazeč vyzván k vysvětlení nulové položky ve vztahu k položce č. 77, nebyly v šetřeném případě naplněny. Aby naplněny byly, musel by z nabídky uchazeče vyplývat jednoznačný závazek položku poskytnout, neocenění položky by nesmělo ohrozit charakter vykonávaných činností v rámci plnění veřejné zakázky a ocenění by muselo reflektovat ustálené obchodní a cenové praktiky dodavatelů používané v běžném obchodním styku. Žalobce poukazuje na to, že až dne 29. 7. 2015, tedy po podpisu smlouvy v šetřené veřejné zakázce, předseda Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže vázán stanoviskem Nejvyššího správního soudu ve svém rozhodnutí X rozhodl, že neocenění některých položek uchazeči o veřejnou zakázku neohrozí charakter vykonávaných činností v rámci plnění předmětné veřejné zakázky, když je z technického a především ekonomického hlediska nepředstavitelný požadavek zadavatele na plnění marginální části veřejné zakázky, která nebyla oceněna a která je běžně vykonávána společně s činnostmi přímo souvisejícími, jež v souhrnu pro zadavatele představují požadovaný výsledek.
11. Uvedené se dle žalobce netýká šetřeného případu, protože šterkodrt' je jedním ze základních konstrukčních prvků pro novostavbu komunikace. Finanční úřad, resp. žalovaný se danou podmínkou nezabýval. Bez znalosti trhu nelze dojít k závěru, že žalobce měl žádat o vysvětlení nabídky. Argumentace správce daně o průzkumu situace na trhu chybí, stejně jako se finanční úřad nezabýval ani podmínkou, že z nabídky uchazeče musí vyplývat jednoznačný závazek položku poskytnout.

III. Vyjádření k žalobě

12. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí s tím, že žalobní body do značné míry kopírují dříve uplatněné odvolací námitky, a navrhl zamítnutí žaloby. Žalovaný setrval na stanovisku, že správce daně je oprávněn kontrolovat i neuznatelné náklady, přičemž je oprávněn posoudit, zda došlo k porušení zákona o veřejných zakázkách ve vztahu ke všem nákladům. Pokud nebyl výběr dodavatele proveden v souladu se zákonem a došlo k porušení rozpočtové kázně, pak se výše odvodu stanovuje pouze z částky dotace použité na financování předmětné zakázky. Spor mezi žalobcem a žalovaným ohledně výkladu zadávací dokumentace demonstruje, že zadávací dokumentace nebyla zcela jednoznačná a bylo

možné dovodit vícero interpretací. Ohledně příkladu, který žalobce uvádí jako možnou situaci nezahrnutí jistých položek, žalovaný uvádí, že tento příklad není součástí zadávací dokumentace, tedy s ním uchazeči nebyli seznámeni. Zadavatel přesně nevymezil, co ještě považuje za položku, kterou je možné nezahrnout do položkového rozpočtu a co už nikoli. Není ani zřejmé, jak se příklad žalobce liší od sporné položky č. X.

13. Dezinterpretaci smluvních podmínek žalovaný odmítá. Zadavatel v dokumentech, které byly součástí zadávací dokumentace, připustil možnost, že pokud uchazeči neocení (nezahrnou) některé položky výkazu výměr, nebudou zadavatelem vyloučeni ze zadávacího řízení, ale práce, které nebyly oceněny ve výkazu výměr, provede uchazeč na vlastní náklady. „Nezahrnout“ některou položku do položkového rozpočtu lze interpretovat jako „neuvést“ ji, ale také jako „ocenit nulovou hodnotou“. U předmětné položky č. X byla uchazečem uvedena nula. Položkový rozpočet obsahoval všechny položky z výkazu výměr, jak bylo požadováno zadavatelem. Zhotovitel se přitom zavázal, že celková finální cena již obsahuje veškeré náklady k řádnému a včasnému provedení díla a nemá právo na její zvýšení z důvodů chyb/nedostatků v položkovém rozpočtu, pokud jsou tyto důsledkem nepřesného nebo neúplného ocenění výkazu výměr zhotovitelem. Nabídka vyloučeného uchazeče dle správce daně i žalovaného splňovala všechny požadavky zadavatele.
14. K námitce nevyloučení se k rozhodovací praxi žalovaný uvedl, že není jeho povinností reagovat na každý jednotlivý argument žalobce či každé uvedené rozhodnutí, nýbrž vypořádat se se všemi základními námitkami uplatněnými v odvolání tak, aby odůvodnění napadeného rozhodnutí poskytovalo náležitou oporu pro jeho výrok, což žalovaný splnil. Správce daně a žalovaný se nezabývali tím, zda a za jakých okolností je možné tolerovat neocenění položky ve výkazu výměr, ani tím, zda měl zadavatel požadovat od uchazeče vysvětlení nabídky nebo zdůvodnění mimořádně nízké nabídkové ceny, a to proto, že znění zadávacích podmínek umožňovalo výklad, že pokud uchazeč nepřesně nebo neúplně ocení výkaz výměr, nebude požadovat zvýšení sjednané ceny a práce provede bez nároku na odměnu. Žalovaný souhlasí s žalobcem, že je potřebné zkoumat okolnosti každého případu. V daném případě zadávací dokumentace připouští možnost neocenit některou položku, resp. připouští různé interpretace. Žalovaný odmítl tvrzení, že by žalobce nutil k rizikové transakci. V čl. II. bodě 5. návrhu smlouvy o dílo je tato situace řešena, když se uvádí, že pokud některé položky z výkazu výměr nebudou v položkovém rozpočtu zahrnuty, zhotovitel je povinen tyto provést bez nároku na odměnu a nebude se jednat o vícepráce. Pokud žalobce uzavře s vítězným uchazečem smlouvu o dílo, podpisem uchazeč potvrzuje v podstatě finální cenu.
15. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, že se nevypořádal s argumentací žalobce. Vypořádal se se všemi základními námitkami, přitom poskytl v dané věci vlastní ucelenou právní argumentaci s relevantními závěry, ze které je zřejmé, proč žalovaný, resp. správce daně, rozhodl právě takto. Posouzení neopomenutelnosti nebylo předmětem sporu. Bylo posuzováno znění zadávacích podmínek ve vztahu k ocenění výkazu výměr, aby bylo zjištěno, že výklad zadávacích podmínek připouštěl neocenit některou položku. Žalobou napadeným rozhodnutím navíc žalovaný snížil původně správcem daně stanovenou výši odvodu.

IV. Replika

16. Na vyjádření žalovaného písemně reagoval žalobce, jenž uvedl, že skutečnost, že položku č. 77 nelze nahradit, namítal již v námitkách ze dne 7. 8. 2017, ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 20. 12. 2018 i v odvolání. Správce daně se nevyloučil k odbornému vyjádření žalobce k položce č. 77 ani k položce samotné. To svědčí o formálnosti rozhodování finančních orgánů bez pochopení případu a bez zřetele na jednání hodnotící komise, která musí znát i odbornou stránku věci. Názor žalovaného ohledně přesného nevymezení položky, kterou je možné

nezahrnout do položkového rozpočtu, je formální, laický a absurdní.

V. Posouzení věci krajským soudem

17. Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející soud přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s. s tím, že přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.
18. K projednání věci nařídil soud ústní jednání. Při něm účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích. Provedení dokazování nenavrhovali, ani soud neměl potřebu dokazování z vlastní iniciativy provádět.
19. Ze správního spisu soud zjistil, že na základě oznámení Státního fondu dopravní infrastruktury, jako poskytovatele finančních prostředků, zahájil správce daně dne 28. 3. 2018 u žalobce daňovou kontrolu za účelem zjištění případného porušení rozpočtové kázně v souvislosti s prostředky poskytnutými na projekt „X“. Žalobce předložil podklady týkající se veřejné zakázky směřující k zajištění realizace projektu, dne 29. 10. 2018 byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, k němuž se nesouhlasně vyjádřil písemností ze dne 20. 12. 2018. Správce daně trval na svém kontrolním zjištění a dne 7. 2. 2019 seznámil žalobce se svým stanoviskem k jeho vyjádření. Téhož dne byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole. Dne 11. 2. 2019 vydal správce daně platební výměr, jímž žalobci stanovil povinnost odvodu do státního fondu ve výši 829 570 Kč. Na základě odvolání žalobce proti platebnímu výměru vydal žalovaný dne 14. 9. 2020 napadené rozhodnutí.
20. Podle § 3 písm. e) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), se rozumí neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty, porušení účelu nebo podmínek, za kterých byly prostředky zařazeny do státního rozpočtu nebo přesunuty rozpočtovým opatřením a v rozporu se stanoveným účelem nebo podmínkami vydány; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity.
21. Podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech je porušením rozpočtové kázně neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem.
22. Soud se nejprve zabýval otázkou oprávnění správce daně posoudit, zda došlo k porušení zákona o veřejných zakázkách, když žalobce namítal, že ke kontrole veřejné zakázky jako celku byl oprávněn pouze Úřad pro ochranu hospodářské soutěže. Vztahem řízení o správním deliktu před Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže na straně jedné a řízení o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně před správcem daně na straně druhé se již v minulosti zabýval Nejvyšší správní soud, na jehož judikaturu odkazoval také žalovaný. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 281/2016-86, mj. uvedl, že „Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu jsou orgány rozhodující o odvodu za porušení rozpočtové kázně v řízení vedeném podle daňového řádu zcela nezávislé na výsledcích kontrol vedených podle jiných právních předpisů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. j. 10 As 10/2014-43, a ze dne 25. 2. 2016, č. j. 7 Afs 13/2016-25) a jsou oprávněny si samy posoudit otázku dodržování povinností podle zákona o veřejných

zakázkách. Porušení zákona o veřejných zakázkách totiž představuje porušení povinnosti stanovené právním předpisem, za které lze uložit odvod za porušení rozpočtové kázně... Správce daně si může při rozhodování o odvodu otázku porušení zákona o veřejných zakázkách posoudit zcela samostatně.“ (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz).

23. Předmětem řízení před správcem daně není rozhodování o tom, zda došlo ke správnímu deliktu podle zákona o veřejných zakázkách či nikoli. Správce daně byl oprávněn si samostatně a bez součinnosti s Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže posoudit, zda žalobce porušil či neporušil ta která ustanovení zákona o veřejných zakázkách. Správce daně také v řízení učinil vlastní kontrolní zjištění, když provedl vlastní daňovou kontrolu. Při svém rozhodování tedy nevycházel z kontrolních zjištění Státního fondu dopravní infrastruktury, jak je uvedeno v žalobě. Státní fond správci daně pouze oznámil podezření z porušení rozpočtové kázně, na což navázala vlastní činnost a zjištění správce daně.
24. Pokud jde o námitku, že náklad na položku č. X byl neuznatelný, tedy nehrazený z dotačních prostředků, nemůže to znamenat, že by správce daně nebyl oprávněn kontrolovat dodržení zákona v procesu zadávání této veřejné zakázky, nebo že by nebyl oprávněn v takovémto případě vyměřit odvod za porušení rozpočtové kázně. Porušení rozpočtové kázně bylo v daném případě shledáno v nezákonném vyřazení nabídky uchazeče ze zadávacího řízení. Pokud by byla argumentace správních orgánů ohledně této otázky správná, znamenalo by to zcela zásadní ovlivnění celého zadávacího řízení, v němž mohl uspět jiný uchazeč, než který by uspěl v případě, že by se žalobce svého pochybení vyvaroval. Dopad na využití dotačních prostředků, které mohly být v konečném důsledku vyplaceny nezákonně vybranému dodavateli, by tak byl naprosto zřejmý, přičemž není podstatná skutečnost, že důvod pro vyřazení uchazeče spatřoval žalobce právě v ocenění položky č. X výkazu výměr. Správce daně tedy byl oprávněn zabývat se veřejnou zakázkou v širším kontextu, než je naznačeno v žalobě, proto také žalovaným citovaná judikatura rozebírá kontrolu veřejných zakázek jako celek, neboť správce daně je k provedení takové kontroly povolán.
25. Ohledně vlastního nezákonného vyloučení nabídky uchazeče X je argumentace žalovaného vystavěna tak, že zadávací dokumentace připouštěla uvedení nulové položky, resp. bylo možno ji interpretovat různě, tedy i tak, že nulové položky jsou připuštěny, a za této situace neměl žalobce přičítat nejednoznačnost zadávací dokumentace k tíži uchazeče o veřejnou zakázku, který nulovou položku uvedl. Soud se nicméně s uvedeným názorem týkajícím se interpretace zadávací dokumentace neztotožňuje.
26. Na podporu svých závěrů odkázal správce daně, jemuž žalovaný přisvědčil, na dvě věty z návrhu smlouvy o dílo, která byla přílohou zadávací dokumentace, a na jednu větu ze všeobecných standardů stavby, tedy v podstatě obchodních podmínek, které jsou přílohou smlouvy o dílo. Na tomto místě lze poukázat na to, že správní orgány neidentifikovaly jakoukoli nejednoznačnost či dokonce výslovné připuštění nulových položek v samotné zadávací dokumentaci v užším slova smyslu (tedy nikoli v jejích přílohách), nýbrž dovozují připuštění nulových položek pouze z přiložených dokumentů, tj. smlouvy o dílo a jejích obchodních podmínek (všeobecných standardů stavby).
27. Již z této skutečnosti plyne potřeba značné obezřetnosti při výkladu uvedených dokumentů za účelem zjištění pravidel pro vyplňování nabídek jednotlivými uchazeči, neboť je z povahy těchto dokumentů zřejmé, že nejsou primárně určeny k tomu, aby stanovovaly pravidla pro vyplňování výkazu výměr a podávání nabídek v rámci zadávacího řízení. K tomu je naopak určena přímo zadávací dokumentace samotná (v užším slova smyslu), která je klíčovým dokumentem ve fázi výběru nejvhodnějšího uchazeče o veřejnou zakázku a z níž dle přesvědčení soudu neplyne

připuštění nulových položek. Smlouva o dílo (včetně jejího návrhu, který byl uveden v příloze zadávací dokumentace) a všeobecné standardy stavby (obchodní podmínky) jsou naproti tomu dokumenty, jejichž význam vystupuje do popředí ve chvíli, kdy je dodavatel již vybrán, neboť stanoví práva a povinnosti smluvních stran, tedy zadavatele, který je zároveň objednatelem, a zhotovitele. Není proto běžné očekávat uvedení pravidel pro zpracování a podání nabídky v zadávacím řízení ve smlouvě o dílo či k ní připojených obchodních podmínkách, neboť v těchto dokumentech v zásadě nemají tato pravidla místo. Tyto soudem popsane skutečnosti tedy mohou být vodítkem sloužícím k pochopení smyslu a účelu správcem daně zmiňovaných ustanovení smlouvy o dílo a všeobecných standardů stavby, přičemž výše uvedené nenasvědčuje tomu, že by se mělo jednat o pravidla připouštějící uvedení nulových položek při zpracování nabídky do zadávacího řízení.

28. Odkazoval-li správce daně na poslední dvě věty článku II. bodu 5. návrhu smlouvy o dílo, pak, jak správně uvedl žalobce, vytrhl tyto věty z kontextu. Článek II. bod 4. a 5. smlouvy o dílo zní:

4. Cena díla uvedená v článku III je stanovena na základě výkazu výměr (položkový rozpočet).

5. Předmět díla bude proveden dle předloženého nabídkového rozpočtu od zhotovitele. Oceněný výkaz výměr je uveden v příloze č. 1 této smlouvy a je její nedílnou součástí. Zhotovitel se zavazuje, že položkový rozpočet uvedený v příloze č. 1 této smlouvy obsahuje všechny položky, které byly uvedeny ve výkazu výměr při zadávacím řízení. Pokud by v položkovém rozpočtu některé položky z výkazu výměr zahrnuty nebyly, zhotovitel je povinen provést tyto práce bez nároku na odměnu. V tomto případě se nebude jednat o vícepráce.

29. Ze zadávací dokumentace je zřejmé, že zadavatel požadoval po uchazečích stanovení výsledné nabídkové ceny tak, že uchazeči ocení položky připojeného výkazu výměr, kdy jednotlivé položky obsahovaly popis dílčích kroků či dodávek, které je třeba zrealizovat, aby došlo ke splnění veřejné zakázky jako celku. Tento oceněný výkaz výměr se posléze stal jako položkový rozpočet přílohou č. 1 uzavřené smlouvy o dílo, přičemž bylo logicky v zájmu žalobce (i z hlediska požadavku na dodržení zákona o veřejných zakázkách), aby byl výkaz výměr do přílohy uzavřené smlouvy přenesen přesně, tedy aby předmět uzavřené smlouvy zcela odpovídal předmětu veřejné zakázky, pro niž byl v zadávacím řízení vybrán dodavatel. Zmíněný článek II. bod 5. návrhu smlouvy o dílo má garantovat právě přesné přenesení výkazu výměr do smlouvy o dílo, když zajišťuje žalobci, že ani případná chyba v tomto přenesení nebude znamenat omezení rozsahu dodávky nebo zvýšení ceny. V žádném případě se nejedná o pravidlo pro podávání nabídek, neřeší se zde oceňování položek výkazu výměr uchazeči, natož aby tímto ustanovením bylo připuštěno oceňování položek hodnotou 0 Kč.

30. Ve druhém případě správce daně poukázal na větu ze všeobecných standardů stavby, konkrétně poslední větu uvedenou v článku III. Cena díla, bodu 1. Obsah ceny. V tomto ustanovení je mj. uvedeno:

Sjednaná cena je cenou nejvýše přípustnou a lze ji měnit pouze za podmínek uvedených v bodě 4. Zhotovitel nemá právo domáhat se zvýšení sjednané ceny z důvodů chyb nebo nedostatků v Položkovém rozpočtu, pokud jsou tyto chyby důsledkem nepřesného nebo neúplného ocenění Výkazu výměr Zhotovitelem.

31. Shora představenou optikou lze poukázat na to, že posledně uvedená věta, na niž správce daně odkázal, je větou uvedenou v příloze (všeobecných standardech stavby) přílohy (návrh smlouvy

o dílo) zadávací dokumentace. Systematicky je zařazena v části obchodních podmínek řešících cenu díla, a v návaznosti na větu předchozí, resp. na celý obsah pasáže týkající se ceny díla, je jejím smyslem garance pro žalobce, že cena díla, kterou vybraný dodavatel nabídl, nebude dále navyšována. Lze si představit, že dodavatel by poté, co v zadávacím řízení uspěl, tvrdil, že u ceny uvedené za konkrétní položku došlo k překlepu, nebo že si neuvědomil veškerý rozsah dodávek, které jsou součástí některé položky (viz příklad žalobce, kdy k pokládce zámkové dlažby imanentně náleží vyplnění mezer vhodným materiálem, přestože by to v položce nemuselo být výslovně uvedeno). Proto by uváděl, že cena byla stanovena nepřesně, resp. neúplně, tedy v příliš nízké výši, a je proto třeba ji určitým způsobem navýšit. Všeobecné standardy stavby v předmětné pasáži takovou situaci předjímají a předem vylučují, aby se zhotovitel takovýmto postupem úspěšně domohl zvýšení ceny za dílo.

32. Z bodů 2., 4., 10.3 a 12.6 zadávací dokumentace se podává, že podkladem pro vypracování nabídky byl soupis prací (výkaz výměr) s jednotkovou výměrou za požadované plnění, stavební práce byly požadovány v rozsahu dle výkazu výměr, nabídková cena je nejvýše přípustná za plnění daného předmětu veřejné zakázky a musí obsahovat veškeré nutné náklady k řádnému plnění předmětu veřejné zakázky, uchazeč byl povinen ocenit výkaz výměr a učinit jej přílohou nabídky, přičemž bylo předem deklarováno, že hodnotící komise mj. posoudí nabídky v podrobnostech soupisu stavebních prací, dodávek a služeb a výkazu výměr s tím, že nabídka, která nedostojí požadovaným parametrům bude vyloučena.
33. Soudu je známo, že v rozhodovací praxi Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, na niž mj. žalobce poukazoval, popřípadě ve správní judikatuře panuje rezervovaný přístup k nulovým položkám. Vyplnění požadované položky hodnotou 0 Kč lze i dle názoru zdejšího soudu připustit výjimečně, např. tehdy, pokud zadavatel s ohledem na povahu zakázky nepožaduje dodání všech položek a uchazeč vyplní nulu u položky, kterou dodávat nebude, nebo tehdy pokud je více položek např. z technologických důvodů natolik vnitřně propojeno, že ocenění jedné položky zahrnuje cenu i za položku druhou, u níž pak lze uvést hodnotu 0 Kč. Zásadně však platí, že je-li zadavatelem požadováno ocenění jednotlivých položek položkového rozpočtu, má být do tohoto ocenění promítnuta nákladová hodnota těchto položek.
34. K tomu soud považuje za případné připomenout závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2010, č. j. 9 Afs 69/2010-175, jenž mj. uvedl, že:

„Veřejné zakázky se však svou povahou odlišují od běžně uzavíraných obchodních vztahů, což lze mj. dovodit již ze způsobu jejich vyhodnocování. Veřejné zakázky představují specifický způsob uzavírání smluv a jejich hlavním smyslem je vytvoření transparentního prostředí, jež by mělo zabezpečit účelnost vynakládání veřejných prostředků a efektivní alokaci veřejných zdrojů. Z tohoto důvodu je nutno klást velký důraz na to, aby v rámci řízení byl vybrán takový uchazeč, který je reálně schopen poskytnout službu za co nejnížší cenu. Na rozdíl od prostředí běžného obchodního vztahu je zadavatel veřejné zakázky vázán předem stanovenými hodnotícími kritérii, jejichž prostřednictvím mají být jednoznačně zjištěny podmínky nabízené jednotlivými uchazeči. Při nastavení a následném vyhodnocování jednotlivých kritérií je proto nutno dbát na maximální transparentnost a nelze tolerovat jakékoli jednání ze strany zadavatele (resp. hodnotící komise) či jednotlivých uchazečů, které by tuto transparentnost narušilo. V tomto ohledu tak ve vztahu k souzené věci není na místě ani zlehčování či odkazy na marginální rozsah hodnotícího kritéria D vzhledem k celému objemu veřejné zakázky. ...

Zadavatel při formulaci kritérií předpokládal, že plnění nebude poskytováno bezúplatně, cena bude zahrnovat náklady provozovatele spojené s plněním předmětného závazku a jeho zisk s určením podmínky, že tyto náklady nesmějí být v rámci ceny vodného a stočného přenášeny na jednotlivé obce (a tím vyraženy z hodnotících kritérií pro veřejnou zakázku). Zadavatel logicky očekával, že uchazeči v souladu s výše uvedeným vyčíslí reálnou hodnotu služeb specifikovaných v rámci dílčího hodnotícího kritéria D, přičemž vycházel z toho, že tyto služby mají určitou

hodnotu a uchazeči vypracují reálnou cenovou nabídku. Nevýčíslení nákladů na položku správy majetku uvedeného v rámci dílčího hodnotícího kritéria D je proto dle názoru zdejšího soudu možno hodnotit jako porušení požadavků zadavatele na zpracování cenové nabídky a nesplnění povinných obsahových náležitostí takové nabídky pro absenci nabízené ceny dílčí služby, jdoucí proti samotnému smyslu zavedení tohoto hodnotícího kritéria ve veřejné zakázce. ...

Zabrnutí „nulových“ nabídek do dalšího hodnocení by tak dle názoru zdejšího soudu fakticky znamenalo zúžení čtyř dílčích hodnotících kritérií na tři, čímž by se výrazně posunul smysl celé soutěže. Takto jednající uchazeči by byli oproti ostatním zryhováni, neboť oni sami by byli hodnoceni i za kritérium čtvrté (kritérium D), zatímco ostatní uchazeči by obdrželi body pouze za kritéria tři. Takový postup však zcela zjevně odporuje § 6 zákona o veřejných zakázkách, neboť je v rozporu se základními zásadami transparentnosti, rovného zacházení a zákazem diskriminace.

Nejvyšší správní soud na tomto místě podotýká, že nabízení služeb bezúplatně, tedy pod hranicí ekonomicky nutných nákladů, nelze hodnotit jako snahu objektivně poskytnout zadavateli takovéto plnění, neboť žádný technologický postup nemůže umožnit výkon těchto činností s vynaložením nulových nákladů. Pokud se žalobce pokoušel vnést do zadávacího řízení prvky „běžných“ obchodních praktik (viz výše), pak to s ohledem na obsah zadávací dokumentace v daném případě muselo znamenat zkresení pravdivých údajů a nákladů (resp. případného zisku) ohledně správy majetku podřazeného pod dílčí kritérium D a promítnutí těchto částek do jiných dílčích částí veřejné zakázky s cílem získat pro sebe výhodnější hodnocení.“

35. Přestože zde Nejvyšší správní soud neřešil zcela shodný případ, když v jím řešené věci byla hodnota 0 Kč uvedena u položky, která sama byla dílčím hodnotícím kritériem, čímž zřetelněji vystoupily negativní dopady uvedení nulové položky, lze obecné závěry Nejvyššího správního soudu využít také v nynějším rozhodnutí. Nejvyšší správní soud především poukázal na nutnost vnímat rozdíl mezi běžnými obchodními vztahy a veřejnými zakázkami. Je-li v rámci veřejné zakázky požadováno ocenění položky, pak, neplyne-li ze zadávací dokumentace zřetelně něco jiného, je třeba do tohoto ocenění promítnout nákladovou hodnotu plnění, které je v dané položce zachyceno.
36. V daném případě spočívalo plnění uvedené v položce č. X v zásypu jam a rýh šterkodrtí. Ze zadávací dokumentace bylo zřejmé, že zadavatel požadoval ocenění a dodání všech položek dle výkazu výměr. Nadto lze souhlasit s žalobcem, že ani technicky by patrně zbudování chodníku nebylo dobře možné bez provedení zásypu. Položka č. X je samostatně stojící položkou, v níž zachycené plnění lze oddělit od dílčích plnění uvedených v jiných položkách výkazu výměr. Z ničeho tedy neplynula specifická situace, již by bylo možno odůvodnit připuštění nulových položek v nabídce uchazeče.
37. V zadávací dokumentaci bylo uvedeno, že je třeba ocenit výkaz výměr, že nabídka bude hodnocena v podrobnostech výkazu výměr a že nabídková cena musí obsahovat veškeré nutné náklady k řádnému plnění předmětu veřejné zakázky. Zadavateli tedy jednoznačně nestačilo uvedení jedním číslem vyjádřené celkové nabídkové ceny, nýbrž chtěl znát také skladbu celkové ceny. V opačném případě by požadavek oceňování dílčích položek dle výkazu výměr pozbýval smyslu. Obsah zadávací dokumentace v kontextu výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu bylo třeba vykládat tak, že jednotlivé položky výkazu výměr představují pro dodavatele náklady (práce, materiál), každá se svým způsobem podílí na celkové nabídkové ceně, přičemž zadavatel chce strukturu celkové nabídkové ceny, tedy podíl jednotlivých položek na celkové nabídkové ceně, znát. Nákladová hodnota každé dodávané položky přitom logicky musí být vyšší než 0 Kč.
38. Hodlal-li snad uchazeč oceněním položky hodnotou 0 Kč učinit svou nabídku atraktivnější, kdy

by jednu marginální položku nabídl „zdarma“, jedná se o přístup relevantní v běžných obchodních vztazích, jak vysvětlil Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozhodnutí, avšak nežádoucí v oblasti veřejných zakázek. Jednalo by se fakticky o rozpuštění nulové položky do položek ostatních, tedy zatemnění skutečné struktury nabídkové ceny, kterou zadavatel požadoval odhalit. Navíc, pokud by se uplatnil výklad o nulových položkách, který byl dle správních orgánů připuštěn, bylo by ad absurdum možno ocenit nulou všechny položky výkazu výměr s výjimkou jediné, která by obsahovala celkovou nabídkovou cenu. Došlo by tak k úplnému popření smyslu požadavku zadavatele na ocenění jednotlivých položek výkazu výměr.

39. Pokud se tedy soud nyní vrátí k nosné myšlence napadeného rozhodnutí, že zadávací dokumentace umožňovala vícero výkladů, včetně výkladu o připuštění nulových položek v nabídce, dle názoru soudu tomu tak nebylo. Zadávací dokumentace bezpochyby podléhá interpretaci mj. ze strany uchazečů o zakázku. Pokud však dvě dílčí ustanovení z příloh zadávací dokumentace při izolovaném náhledu připouští dvojí výklad, nelze jen na základě toho dospět ke zkratkovitému závěru o nejednoznačnosti zadávací dokumentace. Na ustanovení naopak nelze hledět izolovaně, ale je třeba je vykládat v souladu se zbylou částí zadávací dokumentace, se zákonem, resp. tím, jak je zákon uplatňován v aplikační praxi, je třeba použít různé výkladové metody včetně výkladu systematického, kdy již zařazení správcem daně odkazovaných pasáží do patřičných částí konkrétních dokumentů napovídá, jaký je význam a účel těchto ustanovení. Je-li možno konkrétní větu vyložit souladně se zadávací dokumentací a jejím smyslem, anebo v rozporu s ní, není zadavatelem chybně připuštěn dvojí výklad takové věty, neboť je zřejmé, který z výkladů je jediný správný.
40. Dle názoru zdejšího soudu tedy s ohledem na charakter předmětu plnění a na obsah zadávací dokumentace bylo možno dospět k jednoznačnému závěru, že položky výkazu výměr nemají být oceňovány nulou, neboť nula nepředstavuje reálné ocenění položky. Ostatně zbylí uchazeči evidentně dokázali zadávací dokumentaci interpretovat správně, když jejich nabídky nulové položky neobsahovaly. Ve vyloučení nabídky uchazeče X nelze za těchto okolností spatřovat porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Stěžejní žalobní námitka je tedy důvodná, neboť napadené rozhodnutí je zatíženo nezákonností. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí soud neshledal, neboť správní orgány představily sice nezákonný, avšak ucelený právní názor, na jehož základě považovaly vypořádání některých námitek žalobce za nadbytečné.

VI. Závěr a náklady řízení

41. Vzhledem k tomu, že soud shledal žalobu důvodnou, zrušil postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a věc mu podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vysloveným právním názorem soudu vázán dle § 78 odst. 5 s. ř. s.
42. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V souzeném případě byl žalobce úspěšný, proto mu soud proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení.
43. Ty byly tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu dle příslušné položky sazebníku soudních poplatků ve výši 3 000 Kč, odměnou právního zástupce za 4 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika, účast na jednání soudu) v celkové výši 12 400 Kč [4 úkony právní služby po 3 100 Kč dle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g), vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu], náhradou hotových výdajů ve výši 1 200 Kč (4 x 300 Kč za 4 úkony právní služby dle § 13 odst. 1, odst. 3 advokátního tarifu), cestovným za

cestu k jednání soudu z Nového Boru do Liberce a zpět, tedy 2 x 45 km, vozidlem Mercedes s kombinovanou spotřebou nafty 5,0 l/100 km, tedy v celkové výši 518 Kč, náhradou za promeškaný čas v souvislosti s uvedenou cestou v rozsahu 4 půlhodin po 100 Kč dle § 14 odst. 3 advokátního tarifu, celkem 400 Kč, a 21 % DPH z odměny a náhrad advokáta ve výši 3 049 Kč. Celkem tak náhrada nákladů řízení činí 20 567 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 14. dubna 2021

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu