



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Michala Mazance a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **CAVD s.r.o.**, se sídlem Dobříš 1989, Dobříš, zast. Mgr. Vítem Hrnčířkem, LL.M., advokátem se sídlem Přílepská 514/2, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 3. 2016, čj. 10431/16/5000-10470-711175 a čj. 10428/16/5000-10470-711175, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2018, čj. 11 Af 27/2016-63,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2018, čj. 11 Af 27/2016-63, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, ze dne 7. 3. 2016, čj. 10431/16/5000-10470-711175 a čj. 10428/16/5000-10470-711175, **se ruší** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku v celkové výši 27 184 Kč, k rukám Mgr. Ing. Hany Müllerové, IČO 14708353, se sídlem Koterovská 29, 326 00 Plzeň, předběžné insolvenční správkyňi žalobkyně, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Platebními výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 6. 8. 2015, čj. 5534741/15/2000-31475-108958 a čj. 5534753/15/2000-31475-108958, byl žalobkyni (dále „stěžovatelka“) vyměřen jednak odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 58 500 Kč a dále odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 331 500 Kč. Porušení rozpočtové kázně mělo spočívat v tom, že stěžovatelka v rozporu s pravidly, za kterých jí byla poskytnuta dotace Ministerstvem průmyslu a obchodu (dále také „MPO“) na projekt „Vědeckotechnický park Dobříš“, neprovedla výběrové řízení na dodávku

projektové dokumentace a zajištění inženýrské činnosti. Následně jí byla poskytovatelem dotace proplacena žádost o platbu, ve které uplatnila jako způsobilé výdaje i faktury od společnosti INTERPROJECT s. r. o. v celkové hodnotě 650 000 Kč bez DPH za projektovou dokumentaci na výběr zhotovitele stavby a za inženýrskou činnost. V záhlaví uvedenými rozhodnutími pak žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a napadené platební výměry potvrdil.

[2] Následnou žalobu Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem uvedeným v záhlaví zamítl jako nedůvodnou dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Proti tomuto rozsudku brojí stěžovatelka kasační stížností.

[3] Nejvyšší správní soud je v řízení o kasační stížnosti vázán důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). V následující části bude proto rekapitulovat pouze tu část odůvodnění rozsudku městského soudu, která byla v kasační stížnosti napadena.

[4] Městský soud v první řadě poukázal na omezený rozsah přezkumu zákonnosti správního rozhodnutí soudy ve správním soudnictví. Žalobu považoval za sice obsáhlou, ale zároveň značně obecnou, která obsahovala pouze několik projednatelných žalobních bodů. Porušením rozpočtové kázně podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále jen „rozpočtová pravidla“), je nejen vynaložení peněžních prostředků v rozporu s účelem, ke kterému byly poskytnuty, ale i v rozporu s dalšími podmínkami.

[5] Městský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, pokud jde o ochranu legitimního očekávání. Správce daně podle něj provádí kontrolní činnost nezávisle na názoru poskytovatele dotace. Tím méně může být vázán e-mailovou korespondencí s třetí osobou. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, čj. 1 Afs 15/2012-38, č. 2713/2012 Sb. NSS, ve věci Povodí Labe, státní podnik (dále jen „**rozsudek Povodí Labe**“), jsou za dodržení všech podmínek dotací výlučně odpovědní příjemci podpor. Není tak podstatné, že MPO schválilo žádost stěžovatelky o platbu jako oprávněnou v plné výši. Předpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání by mohlo být pouze poskytnutí konkrétních ujištění ze strany příslušného orgánu, pokud by tato ujištění byla v souladu s použitelnými právními předpisy. Stěžovatelce se nedostalo žádných konkrétních ujištění ze strany poskytovatele dotace ohledně souladu jejího postupu při zadávání veřejné zakázky se zákonem. Navíc se dopustila zjevného porušení zákona o veřejných zakázkách.

[6] Pro skutkové závěry byly rozhodující skutečnosti uvedené v protokolu o kontrole MPO ze dne 20. 8. 2013 (dále jen „protokol o kontrole MPO“). Z žaloby není zřejmé, jaké skutečnosti tam obsažené, považuje stěžovatelka za sporné. Sporným je pouze výklad pojmu „zakázka malého rozsahu“ a rozdělení předmětu veřejné zakázky za účelem jejího postupného zadávání po částech méně formálními postupy. Žalovaný nemusel reagovat na všechny dílčí argumenty. Vyjádřil se podrobně a vyčerpávajícím způsobem ke všem namítaným skutečnostem.

[7] Pokud jde o hlavní předmět sporu, tedy dělení zakázky, městský soud uvedl, že pokud poptává zadavatel plnění svým charakterem totožné či obdobné, pak takové plnění musí zadávat jako jedinou veřejnou zakázku. Daňové orgány posuzovaly funkční, místní, věcnou a časovou souvislost mezi dvěma zakázkami. První spočívala v realizaci projektové dokumentace pro výběr zhotovitele stavby vycházející z dokumentace pro stavební povolení. Druhá se týkala zajištění kompletního inženýringu pro vydání stavebního povolení. Obě zakázky byly uskutečněny v rámci projektu „Vědeckotechnický park Dobříš. Projektová činnost směřuje k vyhotovení dokumentace pro územní a stavební řízení. Inženýrská činnost zajišťuje vydání územního rozhodnutí a stavebního povolení. Jde o dvě fáze téhož – bez ohledu na vůli zadavatele zakázek, o čemž

pokračování

svědčí ustanovení stavebního zákona. Byla splněna i podmínka časové souvislosti, neboť objednávky byly učiněny v průběhu jediného účetního období. Všechny tyto souvislosti byly zřejmé již v okamžiku podání žádosti o dotaci i v průběhu její administrace. Plnění služeb u obou zakázek tak představuje zakázku jedinou. Neprovedla-li stěžovatelka výběrové řízení na zhotovení projektové dokumentace a na zajištění inženýrské činnosti, porušila pravidla pro výběr dodavatelů a tím i podmínku rozhodnutí o poskytnutí dotace a jde o neoprávněné použití finančních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalované

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti v první řadě namítá důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., spočívající v nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Rozsudek je totiž založen na skutečnostech, které ze správního spisu nevyplývají. Městský soud vyšel z toho, že předmětem zakázek byla projektová činnost směřující k vyhotovení dokumentace pro územní a stavební řízení a inženýrská činnost zajišťující vydání územního rozhodnutí a stavebního povolení. Z toho vyvodil i souvislost obou zakázek. Tento závěr je však v rozporu s obsahem správního spisu. Z něj vyplývá, že předmětem jedné ze zakázek bylo zpracování projektové dokumentace pro výběr zhotovitele stavby, nikoliv zpracování projektové dokumentace pro stavební a územní řízení. Jde o výrazně odlišné činnosti. Ačkoliv dokumentace pro výběr zhotovitele vychází z dokumentace pro stavební povolení, má i jiný obsah a účel. Hlavní částí této dokumentace jsou výkazy výměr, které se zpracovávají až v této fázi. Účelem zpracování této dokumentace je výběr zhotovitele, určení předpokládané ceny díla, možnost porovnání cen jednotlivých zhotovitelů a další odlišnosti. Oproti tomu projektová dokumentace pro stavební povolení takové informace neobsahuje. Je zpracována v jiné podobě, s jinými údaji. Jejím účelem je pouze vydání stavebního povolení. Druhá zakázka byla na zajištění inženýrské činnosti pro vydání stavebního povolení. Jednalo se o zajištění vyjádření jednotlivých orgánů k dokumentaci pro vydání stavebního povolení a zajištění vydání stavebního povolení. Jde tedy jednoznačně o jinou činnost. Městský soud sice na jiném místě uvedl, že jde o projektovou dokumentaci pro výběr zhotovitele stavby, nicméně při svých závěrech byl zjevně veden mylnou představou o náplni obou činností.

[9] Není také zřejmé, z čeho městský soud čerpal při vymezení pojmu inženýring. Uvedl demonstrativní výčet služeb, které mohou obecně spadat pod inženýrskou činnost, byť tam jsou i činnosti, které se pod inženýrskou činnost zpravidla nezahrnují (například technický dozor investora nebo záruční a pozáruční servis). Bez ohledu na obecné vymezení definice inženýringu je pro posouzení věci podstatné, jaké konkrétní činnosti si stěžovatel objednal. Z objednávky je zřejmé, že si stěžovatelka objednala právě činnosti popsané v bodě [8]. S obsahem těchto objednávek se nijak nevypořádal správce daně ani městský soud. Městský soud v podstatě pouze doslovně převzal argumentaci žalovaného v napadených rozhodnutích. Stěžovatelce nejsou ani jasné odkazy městského soudu na § 78 odst. 1 a § 86 odst. 1 stavebního zákona. Daná ustanovení s projednávanou věcí nijak nesouvisí.

[10] Jediným vysvětlením tohoto pomýlení městského soudu mohl být závěr žalovaného uvedený na str. 13 jeho rozhodnutí, že projektová činnost, která směřuje k vyhotovení dokumentace pro územní a stavební řízení je úzce propojena s inženýrskou činností, jejíž podstatou je zajištění územního rozhodnutí a stavebního povolení. Zároveň je tam uveden odkaz na rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, které cituje i zmiňovaná ustanovení stavebního zákona, ačkoliv je zřejmé, že jde typově o jiný případ.

[11] Jako další důvod nepřezkoumatelnosti uvádí stěžovatelka to, že městský soud přezkoumal nepřezkoumatelná rozhodnutí žalovaného. V průběhu celého řízení před správními orgány

se stěžovatelka nedočkala vypořádání své argumentace. Ačkoliv na první pohled žalovaný na námitky stěžovatelky reagoval, jde jen o reakci zdánlivou. Buď se totiž jednalo o vysvětlení něčeho jiného, nebo pouze stručně uvedl, že s námitkou nesouhlasí, aniž by uvedl proč. Žalovaný se odkazoval na vypořádání námitek ve zprávě o daňové kontrole. Ta však sama neobsahuje žádné odůvodnění, pouze odkaz na protokol o kontrole MPO. Ministerstvo však po vyhotovení protokolu svůj závěr tam uvedený přehodnotilo a dospělo k právě opačnému závěru. Žalovaný se ke stěžejní námitce týkající se povahy obou činností vyjádřil pouze na str. 13 rozhodnutí, kde ale stejně jako městský soud posuzoval projektovou činnost k vyhotovení dokumentace pro stavební povolení a pro územní rozhodnutí a inženýrskou činnost směřující k těmž.

[12] Stěžovatelka se dále dovolává důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., který má spočívat v tom, že městský soud dospěl k chybnému závěru, že byl ve správním řízení dostatečně zjištěn skutkový stav a napadená řízení nejsou nepřezkoumatelná. Nepřezkoumatelnosti rozhodnutí se dovolával již v žalobě. Stěžejní je, že se jednotlivá rozhodnutí na sebe navzájem odvolávají, až končí u protokolu o kontrole MPO, jehož závěry však byly revokovány.

[13] Městský soud pak dospěl k nesprávnému právnímu závěru, pokud jde o ochranu legitimního očekávání stěžovatelky. Závěry městského soudu se vztahují k situaci, kdy si poskytovatel dotace nepovšimne při kontrole určitého pochybení příjemce dotace. Nicméně v nyní posuzované věci se spornou otázkou poskytovatel dotace výslovně zabýval. Dospěl k závěru, že postup stěžovatelky byl v pořádku a prostřednictvím agentury Czechinvest jí o tom výslovně vyrozuměl. Teprve poté stěžovatelka dotaci v dobré víře přijala. Ujističení nepřišlo od třetí osoby, ale od osoby, která byla poskytovatelem dotace ke komunikaci se stěžovatelkou zmocněna.

[14] Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil jak rozsudek městského soudu, tak rozhodnutí žalovaného.

[15] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil tak, že rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný není. Z bodu 49 rozsudku městského soudu je zřejmé, že orgány finanční správy i městský soud vycházely ze skutkového zjištění, že první zakázka spočívala ve zhotovení projektové dokumentace pro výběr zhotovitele stavby vycházející z dokumentace pro stavební povolení a druhá zakázka se týkala zajištění kompletního „inženýringu“ pro vydání stavebního povolení. V bodě 51 rozsudku sice městský soud nepřesně uvedl předmět plnění zakázek dodavatele, ale z celkového kontextu odůvodnění rozsudku je zřejmé, že vycházel ze stavu řádně zjištěného. Argumentace ohledně vyhotovení dokumentace pro územní a stavební řízení a vydání územního rozhodnutí a stavebního povolení, byla použita na podporu argumentace o vzájemném propojení jednotlivých předmětů plnění od téhož dodavatele. Projektová dokumentace pro výběr zhotovitele stavby vychází z projektové dokumentace pro stavební povolení a zajištění inženýrské činnosti pro vydání stavebního povolení v sobě zahrnovalo zajištění vyjádření od dotčených orgánů státní správy potřebných pro vydání stavebního povolení.

[16] Stěžovatelka konkrétně neuvádí, které její námitky v řízení před správcem daně a žalovaným nebyly řádně vypořádány. Vypořádání námitek je na 14 stranách textu obou rozhodnutí žalovaného. Není pravda, že by zpráva o daňové kontrole neobsahovala žádné zdůvodnění a odkazovala jen na protokol o kontrole MPO. Skutečnosti uvedené ve zprávě o daňové kontrole byly zjištěny z dokladů, které byly správci daně předány stěžovatelkou při zahájení daňové kontroly a z dokladu předaných poskytovatelem dotace společně s podnětem k provedení kontroly. Tyto skutečnosti byly posouzeny jako porušení pravidel pro zadávání

pokračování

zakázek hrazených z dotace. Stejně tak žalovaný ve svých rozhodnutích řádně zhodnotil skutkový stav, právně jej posoudil a reagoval na námitky stěžovatelky.

[17] Žalovaný se také ztotožňuje s tím, jak městský soud vypořádal námitku týkající se legitimního očekávání. Zásady legitimního očekávání se nemůže dovolávat příjemce dotace, který se při nakládání s veřejnými prostředky dopustí zjevného porušení podmínek rozhodnutí či smlouvy o poskytnutí dotace. To byl i případ stěžovatelky a proto jí nepřísluší dovolávat se legitimního očekávání. Poskytovatel dotace také není orgánem příslušným k uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Tím je správce daně. Navíc poskytovatel dotace v posuzovaném případě svůj názor na postup stěžovatelky v souladu s podmínkami poskytnuté dotace měnil. Z protokolu o kontrole MPO vyplývá, že pochybení stěžovatelky shledal. Následně požadovanou dotaci uhradil. Následně pak Ministerstvo financí, jako platební a certifikační orgán, provedlo revizi kontrolní činnosti poskytovatele dotace a dospělo k závěru, že k porušení pravidel pro výběr dodavatelů došlo. Toto zjištění pak bylo prostřednictvím poskytovatele dotace zasláno správci daně.

[18] S ohledem na uvedené žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[20] Spor je primárně veden o přezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a následně i rozsudku městského soudu, pokud jde o posouzení otázky, zda dvě sporná plnění poskytnutá stěžovateli tvoří jedinou zakázku. V první řadě je třeba se zabývat nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného. Pokud by totiž krajský soud přezkoumal rozhodnutí správního orgánu, které bylo samo nepřezkoumatelné, zatížil by tím vadou nepřezkoumatelnosti i své rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, čj. 5 Afs 115/2006-91). Byl by tak naplněn důvod pro zrušení rozhodnutí městského soudu pro nepřezkoumatelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu je pak natolik závažnou vadou, že k ní Nejvyšší správní soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Jedním z důvodů nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu je situace, kdy není dán dostatek skutkových důvodů rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Z rozhodnutí tak musí být zejména zřejmé, z jakého skutkového stavu správní orgán vycházel.

[21] Rozhodnutí žalovaného však trpí vnitřní rozporností, pro niž není zřejmé, z jakého skutkového stavu vyšel a zároveň je zřejmé, že jedna skutková verze je v rozporu s obsahem spisu. V obou napadených rozhodnutích žalovaný nejprve konstatuje, že si stěžovatelka uplatnila jako způsobilé výdaje faktury za projektovou dokumentaci pro výběr zhotovitele a za inženýrskou činnost (str. 4 šestý odstavec). Dále cituje z odvolání stěžovatelky, která poukazovala na rozdíly mezi zajištěním inženýrské činnosti pro vydání stavebního povolení a vyhotovením projektové dokumentace pro výběr zhotovitele stavby (str. 8 sedmý odstavec, str. 11 čtvrtý až šestý odstavec rozhodnutí žalovaného). V rámci hodnocení toho, zda lze obě činnosti považovat za jednu zakázku, však žalovaný vyšel náhle z toho, že projektová činnost, která směřuje k vyhotovení dokumentace pro územní a stavební řízení, je úzce spjata s inženýrskou činností, jejíž podstatu tvoří zajištění vydání územního a stavebního povolení. Ačkoliv tedy sám žalovaný nejprve uvedl, že předmětem jedné z posuzovaných zakázek byla projektová dokumentace pro výběr zhotovitele a výslovně na to poukazovala i stěžovatelka, při zaujetí svých závěrů vycházel z toho, že se jednalo o dokumentaci pro získání stavebního povolení. Z rozhodnutí je zřejmé, že se nejednalo jen o písařskou chybu, ale alespoň částečně o záměr žalovaného. V odůvodnění

totiž dále poukázal na rozhodnutí předsedy Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže ze dne 22. 5. 2012, čj. R33/2012/VZ-8820/2012/310/ASc, z něž i fakticky citoval, a které mimo jiné uvádělo: „*projektová činnost, která směřuje k vyhotovení dokumentace pro územní a stavební řízení, je úzce spjata s inženýrskou činností, jejíž podstatu tvoří zajištění vydání územního rozhodnutí a stavebního povolení*“ (bod 27 daného rozhodnutí). Následně také žalovaný uvedl, že jednotným cílem obou plnění bylo vydání stavebního povolení (str. 14 první a desátý odstavec). Nicméně na druhou stranu i v rámci vlastního hodnocení žalovaný uvedl, že se jednalo o realizaci projektové dokumentace pro výběr zhotovitele stavby vycházející z dokumentace pro stavební dokumentaci. Z toho je zřejmé, že i žalovaný v této části uváděl, že jde o fázi projektové dokumentace, která na dokumentaci pro stavební povolení navazuje (str. 14 osmý odstavec). Ze správního spisu je zároveň zřejmé, že předmětem plnění ve skutečnosti byla projektová dokumentace pro výběr zhotovitele stavby (viz např. položky 14, 15 a 16 spisu správce daně představující faktury od dodavatele, předávací protokoly a objednávku, z nichž je zřejmé, že šlo o projektovou dokumentaci pro výběr zhotovitele stavby). Totéž konstatuje i zpráva o daňové kontrole (str. 3). Nelze souhlasit s nyní prezentovaným vysvětlením žalovaného, že k záměně nedošlo a tímto způsobem jen poukazoval na to, že projektová dokumentace pro výběr zhotovitele stavby navazuje na projektovou dokumentaci pro stavební povolení. Tato úvaha je uvedena jen v jedné větě rozhodnutí, ale není nijak dále rozvedena. Naprostá většina dalších úvah žalovaného totiž vycházela z toho, že jde o projektovou dokumentaci pro stavební povolení. Jinak by jistě žalovaný nemohl například tvrdit, že účelem posuzované dokumentace je získání stavebního povolení.

[22] Posouzení toho, zda určitá plnění představují jednu nebo více veřejných zakázek je otázkou značně složitou, vyžadující komplexní zhodnocení, závisící na zhodnocení všech relevantních okolností konkrétní věci, přičemž různé charakteristiky mohou mít v různých situacích různou váhu (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2011, čj. 8 Afs 31/2011-254, č. 2735/2013 Sb. NSS, ve věci Havel, Holásek & Partners, ze dne 19. 1. 2012, čj. 7 Afs 24/2011-497, ve věci CE WOOD, nebo ze dne 15. 5. 2018, čj. 9 Afs 439/2017-26, ve věci SVCS Process Innovation). Je tedy naprosto klíčové si nejprve ujasnit, jaký byl předmět posuzovaných plnění. To však žalovaný zjevně neučinil. Má to i zjevný dopad na jeho další úvahy, například pokud jde o posuzování jednoho účelu obou zakázek, který žalovaný u obou zakázek spatřoval v získání stavebního povolení. Jak však tvrdí stěžovatelka a sám žalovaný na jiném místě svých rozhodnutí, projektová dokumentace pro výběr zhotovitele stavby z dokumentace pro stavební povolení vychází. I z jejího názvu je zřejmé, že jejím účelem již není získání stavebního povolení.

[23] Částečně lze souhlasit se stěžovatelkou i v tom, že správce daně ani žalovaný nedostatečně reagovali na její námitky. V prvé řadě to platí již pro zprávu o daňové kontrole. Po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění se stěžovatelka vyjádřila v podání ze dne 26. 6. 2015, ve kterém podrobně popsala důvody, pro které nemají být plnění považována za jednu zakázku a zároveň poukázala i na to, že výsledek kontrolního zjištění je neodůvodněn, pokud jde o to, proč spolu činnosti souvisí. Taktéž poukázala na to, že poskytovatel dotace sice v protokolu o kontrole MPO původně uvedl, že mohlo dojít k pochybení, ale po následném prověření dotaci v plné výši vyplatil. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole na tyto námitky uvedl, že součet faktur od téhož dodavatele byl vyšší než 500 tis Kč s tím, že pochybení bylo odůvodněno v protokolu o kontrole MPO, přičemž správce daně nedošel k jinému závěru než poskytovatel dotace. V protokolu o kontrole MPO je však k této otázce uvedeno v části „Zjištěné nedostatky a lhůty pro jejich odstranění“ pouze následující: „*Zjištěný nedostatek: PD si uplatňuje jako způsobilé výdaje v ŽoPl u dodavatele INTERPROJECT s.r.o. faktury v hodnotě převyšující 500 tis Kč – bez provedení výběrového řízení na tohoto dodavatele. Dle sdělení PD se jedná o dvě nesouvisící činnosti (projektová dokumentace a inženýrská činnost). Ustanovení Podmínek poskytnutí dotace, u nichž bylo zjištěno porušení:*

pokračování

Podmínky poskytnutí dotace. Poznámka (např. způsob, formát, doložení): Bude posouzeno ŘO.“ Protokol o kontrole MPO tedy žádné bližší odůvodnění, proč se jedná o jednu zakázku, neobsahuje, neboť pouze vychází z toho, že bylo plněno od jednoho dodavatele. Charakterem plnění se vůbec nezabýval. Závěr kontroly MPO výslovně předpokládal, že o této otázce rozhodne řídicí orgán. Spíše než o konstatování porušení tak jde o podezření kontrolního orgánu, že mohlo dojít k porušení podmínek. Jak doložila stěžovatelka ve svém podání, řídicí orgán nakonec zjevně rozhodl tak, že podle jeho názoru k porušení dotace nedošlo. Správce daně tak skutečně na námitky stěžovatelky nijak nereagoval. Vůbec se totiž nevyjádřil k tomu, proč jde o související plnění a odkázal se jen na závěr protokolu o kontrole MPO, který je však neodůvodněný a navíc předpokládá vyřešení řídicím orgánem, které bylo nakonec opačné, než které bylo naznačeno v protokolu o kontrole MPO.

[24] Žalovaný následně nemohl k odvolání stěžovatelky rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, jak se svými obsáhlými podáními domáhala stěžovatelka (str. 4 až 7 odvolání, str. 7 až 10 žaloby). To vyplývá již prostého textu § 116 odst. 1 daňového řádu stanovícím jaké možnosti rozhodnutí má odvolací orgán ohledně výroků svého rozhodnutí, přičemž mezi ně nepatří možnost zrušit rozhodnutí správce daně a vrátit mu věc k dalšímu řízení. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (k tomu viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Nedostatky zprávy o daňové kontrole uvedené v bodě [23] tedy měl napravit sám žalovaný, což však neučinil, neboť sice nevycházel pouze z protokolu o kontrole MPO a pokusil se o argumentaci, proč spolu plnění souvisí, nicméně učinil tak nepřezkoumatelným způsobem, jak vyplývá se shora uvedených závěrů. Důvody rozhodnutí žalovaného tak nelze zjistit ani ve spojení se zprávou o daňové kontrole. I z tohoto důvodu je třeba rozhodnutí žalovaného třeba považovat za nepřezkoumatelné.

[25] Jak již bylo uvedeno, pokud takovéto nepřezkoumatelné rozhodnutí přezkoumal městský soud, zatížil tím sám své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Navíc nahlíženo i samostatně je v tomto směru rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný, neboť soud fakticky v této části rozhodnutí žalovaného převzal a díky tomu ani z rozsudku není zřejmé, zda podle soudu měla být předmětem plnění projektová dokumentace pro stavební povolení nebo pro výběr zhotovitele stavby. V rekapitulaci žaloby totiž hovoří (v souladu s obsahem žaloby) o projektové dokumentaci pro výběr zhotovitele stavby, následně v bodě 49 také sám uvádí, že šlo o projektovou dokumentaci pro výběr zhotovitele stavby vycházející z dokumentace pro stavební povolení. Nicméně od bodu 50. městský soud hovoří o projektové dokumentaci pro územní a stavební řízení, přičemž je zřejmé, že právě tímto pohledem věc dále posuzoval. Ze správního spisu je však evidentní, že faktura byla vystavena na projektovou dokumentaci pro výběr zhotovitele stavby. Městský soud v zásadě převzal pouze úvahy žalovaného (například včetně poukazu na ustanovení stavebního zákona). Stěžovatelka v žalobě navíc poukazovala na další důvody, pro které nemají být obě plnění považována za jednu zakázku. Poukazovala například na to, že rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže citované shora v bodě [22] bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Brně z důvodu nepřiléhavých a nejasných závěrů v otázce míry souvislosti jednotlivých plnění, přičemž Nejvyšší správní soud kasační stížnost úřadu zamítl (str. 13 žaloby), dále poukazoval na odlišné právní podmínky pro poskytování projektových a inženýrských služeb (str. 14 a 15 žaloby), výslovně upozornila na to, že zpracování projektové dokumentace v posuzované věci se získáním stavebního povolení nijak nesoúviselo (str. 15 čtvrtý odstavec žaloby), upozornila i na to, že je odlišný okruh potenciálních dodavatelů obou plnění (str. 15 pátý odstavec žaloby). S těmito argumenty se městský soud vůbec nevypořádal. Jistě lze souhlasit s městským soudem, že žaloba byla zpracována značně nepřehledně, v mnoha ohledech velmi obecně a díky tomu i nadbytečně rozsáhle, což značně znesnadňovalo její vypořádání.

K přehlédnutí těchto argumentů ze strany městského soudu tedy značně přispěla i stěžovatelka. Sluší se k tomu poznamenat, že méně je někdy více. Nicméně zde rekapitulované argumenty žaloby byly pochopitelné, vztahující se zjevně k projednávané věci a pro posouzení věci podstatné. Přesto na ně nelze nalézt odpověď v odůvodnění rozsudku. I z tohoto důvodu je rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný.

[26] Stěžovatelce lze dát částečně i za pravdu v tom, že z rozsudku městského soudu není zcela zřejmé, jak dospěl k definici inženýringu uvedené v bodě 50 rozsudku. Nicméně v podstatě tutéž definici uvedla stěžovatelka na str. 14 žaloby, nicméně ani tam není zřejmé, z jakého zdroje čerpala stěžovatelka. Je tak překvapující, pokud se nyní podivuje nad tím, proč jí uvedenou definici městský soud převzal. I to svědčí o značné nepřehlednosti a zbytečné obsáhlosti žaloby, neboť ani stěžovatelka si neuvědomuje, co vše v ní uvedla. K tomu si dovoluje Nejvyšší správní soud podotknout, že pokud se stěžovatelka podivovala ve své kasační stížnosti nad tím, jak mohl specializovaný senát městského soudu zatížit své řízení vadou nepřezkoumatelnosti, pak se lze stejně tak podívat kvalitu žaloby podané advokátem, tedy právním profesionálem.

[27] Z uvedených důvodů je třeba považovat za nepřezkoumatelný jak rozsudek městského soudu, tak rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud se tak nemohl vyjádřit k tomu, zda obě plnění lze považovat za jednu nebo za více zakázek, neboť by byl v takové situaci prvním, kdo by se danou otázkou zabýval.

[28] Pokud jde o druhou otázku, tedy ochranu legitimního očekávání stěžovatelky, pak jsou závěry žalovaného i městského soudu nezákonné a v případě městského soudu i částečně nepřezkoumatelné.

[29] Žalovaný založil své závěry o tom, že není na místě poskytnout ochranu legitimnímu očekávání stěžovatelky na tom, že MPO nevydalo žádný závazný právní akt, ale naopak výsledkem veřejnosprávní kontroly bylo zjištění pochybení. Navíc, i pokud by tomu tak bylo, tak poskytovatel dotace ho ani nemohl ujistit o tom, že jeho postupem nedošlo k porušení rozpočtové kázně, protože tuto otázku posuzuje samostatně správce daně. Argumentace městského soudu je uvedena shora v bodě [5] tohoto rozsudku.

[30] Pokud jde o argumentaci žalovaného v rozhodnutích o odvolání, pak podmínkou ochrany legitimního očekávání není vydání jakéhokoliv právně závazného aktu. V rozsudku Povodí Labe byla shrnuta judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) týkající se dotací, z níž mimo jiné vyplývá, že předpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání je poskytnutí konkrétních ujištění ze strany příslušného orgánu, která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena, a dále skutečnost, že tato ujištění jsou v souladu s použitelnými právními předpisy (rozsudek SDEU ze dne 25. 3. 2010, *Sviluppo Italia Basilicata proti Komisi*, C-414/08). Rozhodně se tedy nemusí jednat o závazné právní akty. Takovými akty by totiž mohly být například změny rozhodnutí o poskytnutí dotace, u kterých však nelze uvažovat ani o ochraně legitimního očekávání, neboť v takovém případě vůbec nedojde k porušení rozpočtové kázně, neboť ani nebudou porušeny podmínky poskytnutí dotace (k tomu viz např. rozsudek ze dne 29. 10. 2009, čj. 1 Afs 100/2009 – 63, 2332/2011 Sb. NSS, město Žatec). Musí jít však o konkrétní ujištění, že je postup příjemce dotace v souladu s pravidly poskytnuté dotace.

[31] Je chybný i závěr žalovaného, že takové ujištění nemohl poskytnout poskytovatel dotace, protože porušení rozpočtové kázně kontroluje správce daně. Pak by totiž nikdy nepřicházela v úvahu ochrana legitimního očekávání příjemce dotace, neboť správce daně kontroluje poskytnutí dotace až zpětně a nikdy tedy nemůže příjemci dotace poskytnout předchozí ujištění o správném postupu. Právě to, že jsou ujištění poskytnuta předem je podstatné pro možnost

pokračování

založení legitimního očekávání příjemce dotace (viz bod 29 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, čj. 10 As 10/2014-43, PROPERTY PODNIKATELSKÁ, ve kterém soud uvedl, že nemohou být relevantní ujištění po ukončení projektu a vyplacení dotace).

[32] Nesprávné a částečně nepřezkoumatelné jsou i závěry městského soudu. Ten vyšel mj. z toho, že nebyla naplněna jedna z podmínek možnosti dovolat se ochrany legitimního očekávání, konkrétně, že se nejedná o zjevné porušení platné právní úpravy [k tomu viz rozsudek SDEU ze dne 13. 3. 2008, *Vereniging Nationaal Overlegorgaan Sociale Werkvoorziening a další*, spojené věci C-383/06 až C-385/06, bod 56]. Podle městského soudu se totiž stěžovatelka dopustila zjevného porušení zákona o veřejných zakázkách. V tom se však městský soud mýlí. Z rozhodnutí žalovaného je totiž zřejmé, že jí nebylo vyčítáno porušení zákona o veřejných zakázkách, neboť tomuto zákonu stěžovatelka již s ohledem na hodnotu sporných zakázek nepodléhala, ale pouze porušení podmínek poskytnuté dotace. Šlo tak pouze o porušení podmínek poskytnuté dotace, nikoliv o porušení právního předpisu.

[33] Dále městský soud v bodě 36 svého rozsudku uvedl, že správce daně podle něj provádí kontrolní činnost nezávisle na názoru poskytovatele dotace a tím méně může být vázán e-mailovou korespondencí s třetí osobou. Následně se pak po vypořádávání jiných námitek až v bodech 54 až 57 opětovně zabýval touto námitkou, kde uvedl, že se stěžovatelce nedostalo žádných konkrétních ujištění ze strany poskytovatele dotace, ačkoliv byl obeznámen s tím, jak byly zakázky zadány. Tyto závěry je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro vnitřní rozpornost. Na jedné straně totiž městský soud aproboval jako správný závěr žalovaného, že názor poskytovatele vůbec nemůže hrát roli. Následně však uvádí, že by roli hrát mohl, pokud by se jednalo o konkrétní ujištění. Zároveň je zcela nedostatečně odůvodněný závěr v první části rozsudku, že by se mělo jednat o názor třetí osoby. Ze správního spisu je zřejmé, že se jednalo o komunikaci s Agenturou pro podporu podnikání a investic CzechInvest. Ta byla zřízena zákonem č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání a o změně zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Jde o státní příspěvkovou organizaci podřízenou MPO, přičemž podle citovaného zákona plní různé úkoly v oblasti podpory podnikání, včetně poskytování podpor. Stěžovatelka poukazovala na komunikaci s poskytovatelem dotace a žalovaný to nijak nezpochybňoval. Lze proto předpokládat, že tato agentura poskytovatele dotace zastupovala při administraci dotace, jako osobu, která jí je nadřízena. Pokud o tom měl městský soud pochybnosti, měl je odstranit. Jeho závěr, že šlo o třetí osobu, je neodůvodněný. Pokud jde o druhou část vypořádání, tam se již městský soud úvahou o tom, že by šlo o třetí osobu, nezabýval, pouze uvedl, že poskytovatelem dotace nebyla dána konkrétní ujištění. Stěžovatelka však v žalobě namítala (str. 17 a 20 žaloby), že sama poskytovateli dotace nabídla, že pokud nebude souhlasit s jejím náhledem na dělení zakázky, nebude tyto výdaje uplatňovat. Poskytovatel dotace se tak podle stěžovatelky výslovně stejnou právní otázkou zabýval a nakonec jí posoudil odlišně než daňové orgány, když uvedl, že obě plnění nemohla být soutěžena najednou. Městský soud však na tuto argumentaci vůbec nereagoval a pouze uvedl, že se stěžovatelce žádných konkrétních ujištění nedostalo. Nejvyšší správní soud navíc upozorňuje, že pokud agentura CzechInvest skutečně zastupovala poskytovatele, tak se jedná o jinou situaci než v rozsudku PROPERTY PODNIKATELSKÁ. Tam sice byla také provedena kontrola před poskytnutím proplacením dotace, ale pouze v obecné rovině (bod 29 daného rozsudku). V nyní projednávané věci však byla sporná otázka výslovně řešena a to ve spojení s konkrétní nabídkou příjemce dotace, že případně nebude náklady uplatňovat jako způsobilé. Zodpovězení otázky, zda takový postup mohl založit legitimní očekávání stěžovatelky tak není nikterak jednoznačná a Nejvyšší správní soud by jí mohl přezkoumat jen tehdy, pokud by byly přezkoumatelné závěry městského soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Napadený rozsudek městského soudu proto dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil. Věc však tomuto soudu nevrátil k dalšímu řízení, neboť současně rozhodl dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Městský soud by totiž vázán názorem kasačního soudu mohl pouze žalobě vyhovět a vrátit věc žalovanému. Jednak nemůže přezkoumat rozhodnutí žalovaného, které je nepřezkoumatelné. V úvahu přicházelo, zda přesto věc městskému soudu nevrátit, aby se přezkoumatelně vypořádal alespoň s námitkou týkající se ochrany legitimního očekávání. Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že takový postup by byl v projednávané věci v rozporu s principem hospodárnosti řízení. Jednak nelze v tuto chvíli předjímat, jestli vůbec bude potřebné se touto otázkou zabývat, neboť ta bude přicházet v úvahu jen tehdy, pokud žalovaný setrvá na nyní nepřezkoumatelném závěru, že plnění představovala jednu zakázku a vůbec tedy k porušení dotačních pravidel došlo. Navíc závěr žalovaného ohledně ochrany legitimního očekávání byl sice přezkoumatelný, ale východiska, na kterých svůj závěr vystavěl, byla chybná. I vzhledem k tomu, že mu musí být věc stejně vrácena, je tak vhodnější, aby ochranu legitimního očekávání posoudil znovu a o to v intencích, které vyplývají z tohoto rozsudku, a městský soud pak k případné žalobě mohl tyto závěry přezkoumat. Věc tak byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení na základě § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití 78 odst. 4 s. ř. s. V dalším řízení je žalovaný vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[35] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 As 61/2008-98).

[36] Úspěch ve věci se posuzuje dle osudu žalobou napadeného správního rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že výsledkem soudního přezkumu před správními soudy bylo zrušení správních rozhodnutí, je nutno konstatovat, že stěžovatelka měla ve věci plný úspěch. V takovém případě jí je žalovaný povinen dle § 60 odst. 1 s. ř. s. nahradit náhradu nákladů řízení před soudem.

[37] Náklady řízení za žalobu jsou tvořeny odměnou a náhradou výdajů právního zastoupení. Zástupce stěžovatelky před městským soudem učinil v řízení o žalobě celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“)], písemné podání ve věci samé (žaloba) [§ 11 odst. 1 písm. d) AT] a účast na jednání [§ 11 odst. 1 písm. g) AT]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci stěžovatelky mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. AT], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 AT. Za jeden úkon právní služby proto náleží 3 400 Kč, celkem tedy 10 200 Kč. Nejvyšší správní soud ověřil ze seznamu advokátů a registru plátců DPH, že společnost, ve které zástupce stěžovatelky vykonává advokacii, je plátcem DPH a taktéž z č.l. 52 spisu městského soudu vyplývá, že původní zástupce stěžovatelky byl plátcem DPH. Proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tedy o 1 938 Kč. Náklady jsou

pokračování

tvořeny i zaplaceným soudním poplatkem ve výši 6 000 Kč. Celkem tak náklady řízení před městským soudem činí 18 138 Kč.

[38] Zástupce stěžovatelky před Nejvyšším správním soudem učinil v řízení o žalobě jeden úkon právní služby, kterými je podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]. Celkem jde tedy o 3 400 Kč a náhradu DPH ve výši 646 Kč. Součástí náhrady nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem je i uhrazený soudní poplatek ve výši 5 000 Kč. Celkem tak náklady řízení před Nejvyšším správním soudem činí 9 046 Kč.

[39] Ve svém souhrnu tak náklady řízení představují částku 27 184 Kč (18 138 + 9 046), kterou je žalovaný povinen uhradit stěžovateli do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. S ohledem na usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 17. 2. 2020, čj. KSPH 72 INS 16064/2019-A-35, uveřejněné v insolvenčním rejstříku, kterým byla ustanovena předběžná insolvenční správkyň stěžovatelky, a kterým byly vyzvány osoby, které mají závazky vůči stěžovateli, aby napříště plnění neposkytovaly stěžovateli, ale ustanovené předběžné insolvenční správkyň, bylo žalovanému uloženo, aby náhradu nákladů řízení uhradil k rukám ustanovené předběžné insolvenční správkyň.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 10. června 2020

Petr Mikeš
předseda senátu