



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci **žalobce: KM PLUS spol. s r.o., v konkursu**, IČ: 259 61 101, se sídlem Tyršova 86, 538 51 Chrast, **zastoupeného Šárkou Veskovou, advokátkou**, se sídlem Brněnská 300/31, 500 06 Hradec Králové, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12.9.2016, č.j. 40034/16/5100-41453-703692,

t a k t o :

- I. **Žaloba s e z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobou napadené rozhodnutí a řízení, z něhož žalobou napadené rozhodnutí vzešlo

Z daňového spisu soud zjistil, že Ministerstvo průmyslu a obchodu poskytlo žalobci na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 30. 5. 2014, č. j. 27-14/2.2RV03-2146/14/61200, dotaci na projekt Pořízení nové technologie společnosti KM PLUS spol. s r.o., CZ.1.03/2.2.00/13.02146, ve výši maximálně 50,00 % způsobilých výdajů projektu. Dotace byla na účet žalobce připsána dne 21. 4. 2015 ve výši 16 400 000,- Kč.

Dotace byla poskytnuta v rámci programu Rozvoj, jehož cílem bylo podpořit růst výkonu a konkurenceschopnosti malých a středních podnikatelů vedoucí ke zlepšení jejich pozice na trhu. Dle bodu 4.3.1. programu Rozvoj musí být způsobilé výdaje projektu vynaloženy v souladu s cíli programu a musí bezprostředně souviset s realizací projektu. Způsobilé výdaje musí být před proplacením ze strukturálních fondů prokazatelně zaplacený příjemcem dotace a musí být doloženy průkaznými doklady a hrazeny dodavateli.

Nedílnou součástí rozhodnutí o poskytnutí dotace byly podmínky poskytnutí dotace. Dle Hlavy I. čl. II. bodu 1 písm. a) až c) podmínek dotace je příjemce dotace povinen realizovat projekt v souladu se žádostí o poskytnutí dotace, která byla podkladem pro rozhodnutí o poskytnutí dotace, a to ve struktuře podle rozpočtu, který je uveden v podmínkách, a dále je povinen zajistit prvotní financování projektu. Změny projektu jsou přípustné pouze se souhlasem poskytovatele, přičemž účel, na který byla dotace poskytnuta, nelze změnit. Dle čl. III. bodu 2 podmínek poskytnutí dotace lze za způsobilé uznat pouze ty výdaje projektu, jež splňují podmínky uvedené v pravidlech způsobilosti výdajů, která jsou přílohou podmínek poskytnutí dotace. Způsobilé výdaje musí projít testem způsobilosti výdajů z hlediska času, umístění a účelu a musejí být vynaloženy v souladu se zásadami hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. Jednotlivé pojmy jsou přitom definovány následovně:

- Účel - každý způsobilý výdaj musí být prokazatelně nezbytný pro realizaci projektu a musí mít přímý vztah k projektu.
- Efektivnost - takové použití prostředků, kterým se dosáhne nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu plněných úkolů ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na jejich plnění.
- Hospodárnost - takové použití prostředků k zajištění stanovených úkolů s co nejnižším vynaložením těchto prostředků, a to při dodržení odpovídající kvality plněných úkolů.
- Účelnost - takové použití prostředků, které zajistí optimální míru dosažení cílů při plnění stanovených úkolů.

V průběhu daňové kontroly u žalobce a v průběhu dalších probíhajících řízení (např. z daňové kontroly u korporace Stavby Kapitán, s. r. o.) správce daně zjistil, že dne 28. 7. 2014 bylo v Obchodním věstníku uveřejněno oznámení o zahájení výběrového řízení na dodávku stroje na vyfukování HDPE lahví o objemu 0,1 – 5 l a navazujících dvou automatických plnicích linek kapalin (žiravé, inertní, hořlavé). Předpokládaná hodnota zakázky byla 34 mil. Kč. Lhůta pro podání nabídek byla stanovena na 28. 8. 2014 na 12.00 hod. Zadávací dokumentace byla k dispozici na vyžádání - písemně, telefonicky nebo elektronicky u kontaktní osoby – Mgr. M. K., jednatel žalobce. Vzhledem k výši poskytnuté dotace nebyl žalobce pro toto zadávací řízení zadavatelem dle § 2 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, nejednalo se tedy o zakázku realizovanou dle citovaného zákona.

Žalobce obdržel celkem 3 nabídky, všechny 3 nabídky byly cenově srovnatelné. Jako nejvýhodnější byla vyhodnocena nabídka korporace Stavby Kapitán, s. r. o., Račanská 309, 592 02 Svratka, IČO: 26966212 (dále též „Stavby Kapitán“), a to přesto, že se jednalo o korporaci zabývající se převážně stavební činností a poptávaná zařízení nevyráběla a ani s nimi neobchodovala, na rozdíl od dalších dvou účastníků výběrového řízení

- a) korporace ANOPACK, s. r. o., Radlická 2487/99, 150 00 Praha 5, IČO: 27056275 (dále též „ANOPACK“), která se zabývá prodejem a dovozem obalových technologií, montáží, instalací a servisem a je dodavatelem etiketovacích, balících, plnicích a dalších strojů a linek používaných v obalové technice,
- b) korporace G D K spol. s r.o., Kolová 181, 362 14 Kolová, IČO: 4688511 (dále též „G D K“), která je výrobcem vyfukovacích strojů.

Všechny korporace výše uvedené podaly nabídku na dodávku 2 ks automatických plnicích linek se 6 plnicími místy a vyfukovacího stroje HDPE lahví, přestože zadávací dokumentace hovořila pouze o automatických plnicích linkách. Vítězná nabídka, která se stala přílohou kupní smlouvy, zněla na 2 ks automatických plnicích linek se 6 plnicími místy v hodnotě 2 x 8 099 500,-- Kč bez DPH (celkem 16 199 000,-- Kč bez DPH). Tyto linky jsou cenově shodné a obsahují mimo jiné shodné plnicí zařízení v hodnotě 2 766 000,-- Kč bez DPH. Součástí dodávky byl rovněž vyfukovací stroj včetně doplňkového vybavení v hodnotě 16 199 000,-- Kč bez DPH.

Výše uvedené strojní vybavení mělo být dodáno na základě kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a korporací Stavby Kapitán dne 24. 9. 2014. Kupní cena činila 33.198 000,-- Kč bez DPH. Předmětem smlouvy bylo dodání a instalace zařízení (stroj na vyfukování HDPE lahví o objemu 0,1 – 5 litrů, automatická plnicí linka kapalin a automatická plnicí linka kapalin) v souladu se specifikací uvedenou v nabídce dodavatele, která byla přílohou smlouvy. V této nabídce je uvedeno: „*plnicí zařízení – 6 plnicích míst s objemovým plněním*“ v ceně 2 766 000,-- Kč bez DPH za jedno zařízení. Dodány měly být 2 automatické linky se shodnou cenou.

Korporace Stavby Kapitán měla pořídit výrobní zařízení sestávající se z 2 ks automatických plnicích linek kapalin a stroje na vyfukování HDPE lahví včetně doplňkového vybavení od Avodružstva, družstva, Jaurisova 514/4, Praha 4, IČO: 25592513 (dále též „Avodružstvo“), a to na základě smlouvy o koupi výrobního zařízení ze dne 27. 10. 2014, č. 44/2014. Kupní cena byla stanovena dohodou stran a činila za celou dodávku 21 569 000,-- Kč bez DPH, celkem 26 098 490,- Kč s DPH. Místem plnění byl výrobní areál žalobce.

Avodružstvo výše uvedené zařízení pořídilo od korporace G D K (vyfukovací stroj GM5001 včetně příslušenství) za částku 6 420 000,-- Kč bez DPH (celkem za 7 768 200,-- Kč s DPH) a od korporace ANOPACK (plnicí linku a doplnění stávající plnicí linky) za částku 2 335 000,-- Kč bez DPH (celkem za 2 825 350,-- Kč s DPH). Celková cena dodávek od obou dodavatelů pro Avodružstvo činila 8 755 000,-- Kč bez DPH, celkem 10 593 550,- Kč s DPH. Celé této transakci předcházela poptávka Avodružstva, kdy družstvo poptávalo stroj na vyfukování lahví a 2 ks automatických plnicích linek na kapalné produkty se specifikací mimo jiné: automatická linka se dvěma plnicími místy a automatická linka se čtyřmi plnicími místy.

Korporace Stavby Kapitán výše uvedená zařízení prodala na základě Smlouvy o koupi výrobního zařízení ze dne 24. 9. 2014 žalobci za sjednanou cenu 33 198 000,-- Kč bez DPH (DPH 6 971 580,-- Kč, celkem 40 169 580,-- Kč s DPH).

Z výše uvedeného je zřejmé, že

- a) korporace ANOPACK a G D K se zúčastnily výběrového řízení organizovaného žalobcem, podaly srovnatelné nabídky s nabídkou Stavby Kapitán vzhledem k tomu, že Avodružstvu (dodavatel korporace Stavby Kapitán) prokazatelně shodné zařízení dodaly za podstatně nižší cenu,
- b) cena dodávky byla v obchodním řetězci značně navýšena. Na počátku řetězce u dodavatelů - korporací ANOPACK a G D K činila 8 755 000,-- Kč bez DPH a na konci řetězce dodávek dosáhla u žalobce částky 33 198 000,-- Kč bez DPH.

Dle správce daně tedy vše nasvědčuje tomu, že v daném případě byl vytvořen řetězec subjektů s cílem uměle navýšit cenu předmětného zařízení a získat vyšší dotaci.

Pochybnosti správce daně byly posíleny i zjištěními Finančního úřadu pro Kraj Vysočina, územního pracoviště ve Žďáru nad Sázavou, dle kterých korporace ANOPACK dodala žalobci do jeho provozovny v Chrasti již v roce 2013 poloautomatické plnicí zařízení CMI model IPME 4/1 včetně příslušenství (např. automatické etiketovací zařízení, válečkový dopravník). Žalobce i ANOPACK byly tedy prokazatelně v minulosti v obchodním kontaktu a jednateli žalobce bylo prokazatelně známo, že korporace ANOPACK dodává takováto zařízení a bylo mu též známo, za jaké ceny je dodává. Přesto v roce 2014 žalobce nakoupil obdobné zařízení za cenu výrazně vyšší.

Rovněž dle správce daně není pochyb o tom, že zařízení, které měla korporace ANOPACK prodat Avodružstvu, je předmětným dotovaným zařízením, které následně dodala korporace Stavby Kapitán žalobci. Korporace ANOPACK totiž potvrdila, že v roce 2014, resp. v roce 2015 dodala přímo do provozovny žalobce v Chrasti zařízení pro Avodružstvo, a to doplnění stávající poloautomatické linky (automatické etiketovací zařízení model Alstep M/C, válečkový dopravník nehnatý 1500 mm) a plnicí linku inertních (neagresivních) produktů (vstupní hnací akumulární dopravník produktů, automatické lineární plnicí zařízení se 2 plnicími místy model RSP 11.3.D.5, automatické etiketovací zařízení model Albelt, pro aplikaci jedné či dvou samolepících etiket, značící zařízení ink jet HITACHI model RX2-S, automatické balicí zařízení pro skupinové balení do smršťitelné folie model Altair 50 P90 a válečkový dopravník nehnatý 1500).

V průběhu místních šetření provedených správcem daně v provozovně žalobce v Chrasti ve dnech 9. 6. 2016 a 27. 6. 2016 bylo ověřeno, že se v provozovně žalobce v Chrasti v nově opravené budově nachází jedno poloautomatické plnicí zařízení se 4 plnicími místy a ve druhé neopravené budově se nachází automatické plnicí zařízení se dvěma plnicími místy. Žalobce však měl na základě výběrového řízení pořídit 2 kusy automatických plnicích linek se 6 plnicími místy. Žalobce sice k tomuto uváděl, že původně byly pořízeny automatické plnicí linky se 6 plnicími místy, ale tuto verzi vyvrací i fotodokumentace poskytnutá správcem daně poskytovatelem dotace, která zachycuje stav bezprostředně po pořízení zařízení. Z uvedeného vyplývá, že se v provozovně žalobce nenacházejí v kupní smlouvě uvedená plnicí zařízení se 6 plnicími místy. Ani v jednom případě se nejedná o automatické zařízení, jak je uvedeno v podmínkách dotace.

Korporace Stavby Kapitán vystavila za dodávku a montáž výrobního zařízení dle smlouvy o koupi č. 37/2014 v ceně bez DPH 33 198 000,-- Kč (6 971 580,- Kč DPH, 40 169 580,-- Kč vč. DPH) celkem tři faktury. Zálohovou fakturu č. 140800009 ze dne 8. 10. 2014 na částku 32 135 664,-- Kč, zálohovou fakturu č. 150800001 ze dne 5. 1. 2015 na částku 4 016 958,-- Kč a fakturu č. 150100009 ze dne 26. 2. 2015 za dodávku a montáž

výrobního zařízení dle Smlouvy o koupi č. 37/2014 a na základě protokolu z testovacího provozu, ve které byly zúčtovány uhrazené zálohy ve výši 36 152 622,-- Kč, k úhradě pak byla fakturovaná částka 4 016 958,-- Kč.

Jak již bylo uvedeno výše, korporace ANOPACK dodala v roce 2014, resp. v roce 2015 do sídla žalobce pouze 1 ks plnicí linky a doplnění stávající plnicí linky. Správci daně tak vznikla důvodná pochybnost o tom, zda byly skutečně pořízeny dvě nové automatické plnicí linky, a to vzhledem k tomu, že žalobce již v roce 2013 koupil od korporace ANOPACK obdobné zařízení, které dle zjištění správce daně měl (dle předložených smluv) v době pořizování nového zařízení současně prodat dodavateli tohoto nového zařízení, tj. korporaci Stavby Kapitán (která však s těmito zařízeními neobchodovala a neobchoduje). Vše tedy dle správce daně nasvědčuje tomu, že se jedná o sofistikovaný podvod a že žalobce ve skutečnosti nakoupil od korporace Stavby Kapitán pouze vyfukovací zařízení a dále zařízení, které bylo zjištěno na počátku řetězce u korporace ANOPACK, tedy 1 ks plnicí linky a určité komponenty, které dle správce daně mohly být zakomponovány do stávající linky z roku 2013. Dle správce daně tedy ve skutečnosti nedošlo k prodeji starší plnicí linky z roku 2013, ale k jejímu doplnění o výše uvedené komponenty a žalobce tuto starší doplněnou linku v současné době vydává za zcela novou plnicí linku a deklaruje nákup 2 ks nových plnicích linek a vyfukovacího zařízení.

Vzhledem k výše uvedenému se správce daně též zabýval průběhem financování projektu a rovněž prověřoval, zda žalobce disponoval dostatečným množstvím finančních prostředků nezbytných k realizaci projektu. Správce daně využil informací získaných v souladu s ustanovením § 57 a § 58 daňového řádu, a to z bankovních účtů žalobce (včetně jeho jednatele) a dodavatele. Správce daně na základě výzev získal bez součinnosti s žalobcem od bankovních institucí (Komerční banky, a.s., ČSOB, a.s., České spořitelny, a.s., MONETA Money Bank, a.s.) přehled o transakcích, které na těchto účtech probíhaly v průběhu úhrad dodavateli za poskytnuté plnění, tj. za nakoupené zařízení (tento průběh je zachycen v odůvodnění zajišťovacího příkazu).

Prověřením transakcí na účtech dodavatele Stavby Kapitán, žalobce a jednatele žalobce M. K., nar. ..., L. 146, B. P., P., bylo zjištěno, že žalobce neměl prostředky k realizaci projektu. Bezprostředně před zahájením prvních úhrad dodavateli (ke dni 13. 10. 2014) byl zůstatek na účtu žalobce (č. 78-9106940237/0100) 221 629,43 Kč. Vzhledem k tomu, že dotace v rámci tohoto projektu byla uvolněna až po profinancování akce, žalobce použil k financování uvedeného nákupu úvěr České spořitelny, a. s., ve výši 16 400 000,-- Kč. Zbývající částka za údajné plnění do výše 40 169 580,- Kč byla realizována formou „půjček“ dodavatele a účelových transakcí mezi účty dodavatele Stavby Kapitán, jednatele žalobce a žalobce. Finanční prostředky ve výši 15 998 000,- Kč byly nejdříve z účtu dodavatele Stavby Kapitán převedeny na účet jednatele žalobce M. K., ze kterého byly ten samý den převedeny na účet žalobce, aby mohly být vráceny druhý nebo nejpozději čtvrtý den na účet dodavatele Stavby Kapitán. Zbývající část nákladů byla částečně kryta platbou korporace Stavby Kapitán žalobci za (údajně prodanou) „starou linku“ (dne 10. 11. 2014 z účtu Stavby Kapitán uhrazena na účet žalobce částka 8.833.000,- Kč).

Výše uvedený způsob financování vyhodnotil správce daně jak velmi neobvyklý a potvrzující jeho závěr o účelovosti celé obchodní transakce. Z popisu toku finančních prostředků je navíc zřejmé, že žalobce byl do celého podvodu zapojen vědomě. Žalobce totiž financoval nákup dotovaného zařízení prostřednictvím úvěru, jehož výše přesně odpovídala

výši následně poskytnuté dotace. Zbývá část kupní ceny údajně pořizovaného zařízení byla zcela nestandardně hrazena z prostředků převedených z účtu dodavatele zařízení (Stavby Kapitán) které se přes účet jednatele žalobce M. K. a následně přes účet žalobce opět vrátily na účet korporace Stavby Kapitán.

Zároveň u žalobce probíhala kontrola daně z přidané hodnoty. Předmětem prověřování byla především oprávněnost nároku na odpočet daně z titulu nákupu nové technologie, na jejíž pořízení byla poskytnuta výše zmíněná dotace. Jak již bylo uvedeno výše, cena dodávky byla dle zjištění správce daně v obchodním řetězci značně uměle navýšena (bez přidání jakékoliv hodnoty), neboť na počátku řetězce u prvotního dodavatele činila včetně DPH 10 593 550,-- Kč a na konci řetězce dodávek dosáhla u žalobce částky 40 169 580,-- Kč včetně DPH. Žalobce jakožto poslední článek tohoto řetězce, do něhož byl vědomě (viz skutečnosti uvedené výše) zapojen, využil své daňové výhody a uplatnil odpočet daně na vstupu z pořízených zařízení, jejich cena byla významně nadhodnocena, přičemž však jiné články tohoto účelově vytvořeného řetězce (dodavatelé AVODRUŽSTVA korporace CALWERA invest, s.r.o., IČO: 29197147, Vše o kovech, s. r. o., IČO: 27316874, a Rofim, s.r.o., IČO: 25594001), daň neodvedly. Správce daně proto reálně předpokládal i doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen, listopad roku 2014 a leden, únor roku 2015 v souhrnné výši 6 971 580,-- Kč.

Dle bodu 4.3.1. programu Rozvoj musí být způsobilé výdaje projektu vynaloženy v souladu s cíli programu a musí bezprostředně souviset s realizací projektu. Způsobilé výdaje musí být před proplacením ze strukturálních fondů prokazatelně zaplacený příjemcem dotace a musí být doloženy průkaznými doklady a hrazeny dodavatelům. Zároveň musí být způsobilé výdaje vynaloženy v souladu se zásadami hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. Z tohoto důvodu a s ohledem na skutečnosti shora uvedené považoval správce daně za způsobilé výdaje pouze ty výdaje, které byly vynaloženy na počátku obchodního řetězce, tj. výdaje ve výši 8 755 000,-- Kč bez DPH. Vzhledem k tomu, že v rozhodnutí o poskytnutí dotace je stanoveno, že dotace na projekt Pořízení nové technologie společnosti KM PLUS spol. s r.o., CZ.1.03/2.2.00/13.02146, bude žalobci poskytnuta ve výši maximálně 50,00 % způsobilých výdajů projektu, měla být dotace čerpána max. ve výši 4 377 500,-- Kč.

S ohledem na shora uvedené správce daně dospěl k závěru, že zde existuje reálný předpoklad (přiměřená pravděpodobnost), že žalobci bude stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu (daň) ve výši 12 022 500,-- Kč (16 400 000,-- Kč – 4 377 500,-- Kč) a též daň z přidané hodnoty ve výši 6 971 580,-- Kč. Správce daně tedy reálně předpokládá budoucí stanovení daně v celkové výši 18 994 080,-- Kč (12 022 500,-- Kč + 6 971 580,-- Kč).

Dále správce daně provedl analýzu majetku žalobce a dospěl k závěru, že zde je též odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.

Správce daně zjistil, že rozhodující část aktiv žalobce tvoří movitý majetek, a to plnicí linky, jejichž cena však byla významně účelově nadhodnocena. Dále žalobce dle zjištění správce daně disponuje jedním účtem č. 78-9106940237/0100 vedeným u KB, a. s., se zůstatkem ke dni 17. 6. 2016 ve výši 297 367,29 Kč. Pokud jde o další likvidní majetek, zjistil správce daně, že žalobce vlastnil ke dni 3. 4. 2016 celkem 6 vozidel, avšak těchto vozidel se začal zbavovat (prodal vozidla Porsche Boxster 987 RZ „XY“, DUCATI HYPERSTRADA

RZ „XY“ a HARLEY-DAVIDSON RZ „XY“) a ke dni 20. 7. 2016 již vlastnil pouze 3 vozidla, a to AUDI A6 AVANT 4F, VOLKSWAGEN BEETLE ABCBZBX0 a LAND ROVER DISCOVERY 4 3.0. Co se týče vykázaných pohledávek, správci daně nebyla známa jejich kvalita a skladba, obecně však je dle správce daně vymahatelnost pohledávek velmi komplikovaná a jen zřídka přináší nějaký exekuční výnos. Nadto inkaso těchto pohledávek může být obratem žalobcem použito na úhradu jeho závazků, které výrazně převyšují hodnotu pohledávek. Nemovitosti ve vlastnictví žalobce jsou zatíženy zástavními právy zajišťujícími pohledávky jiných věřitelů žalobce.

Správce daně též provedl finanční analýzu. Dle této analýzy má ukazatel běžné likvidity (poměr oběžných aktiv a krátkodobých závazků) výrazně klesající hodnotu, přičemž za zdaňovací období roku 2015 tento ukazatel dosáhl zcela nízké hodnoty - cca 0,76. Z této skutečnosti správce daně dovodil, že žalobce není schopen dostát včas svým závazkům, tj. stává se platebně neschopným, což je zřejmé i z toho, že žalobce vykazuje nezanedbatelnou hodnotu závazků po splatnosti, tj. cca 20% hodnoty vykazovaných krátkodobých závazků (dle přílohy účetní závěrky k 31. 12. 2015). Nejlikvidnější aktiva (peníze v pokladně a na bankovních účtech) vykazuje žalobce v zanedbatelné hodnotě. Současně za zdaňovací období roku 2015 dosáhl rozdíl mezi krátkodobými aktivy a krátkodobými pasivy záporné hodnoty, což indikuje nelikvidnost žalobce a tzv. vykázaný nekrytý dluh. Tzn., že krátkodobé závazky nekryjí pouze oběžná aktiva, ale i část aktiv stálých. V případě nutnosti splatit své krátkodobé závazky by žalobce musel prodat i adekvátní částí dlouhodobého majetku. Z předložených výkazů k 31. 12. 2015 je též patrna nepřiměřená finanční struktura žalobce, neboť poměr cizích zdrojů na celkových zdrojích krytí majetku (tzv. ukazatel zadluženosti) dosáhl hodnoty cca 95%. Tato hodnota má (meziročně) vzrůstající tendenci, a to již od roku 2013. Z toho lze usuzovat na vysokou míru zadluženosti žalobce, který nevyužívá k financování svých ekonomických aktivit vlastní zdroje, nýbrž zdroje cizí. Za kritickou hodnotu lze považovat již hodnotu zadluženosti 70% a vyšší, přičemž jak již bylo uvedeno výše, žalobce za rok 2015 dosáhl hodnoty 95% (za rok 2014 hodnoty 65% a za rok 2013 hodnoty 63%). Za těchto okolností lze jen stěží hovořit o tom, že by byl žalobce schopen v rozumné době potřebné prostředky ve výši 18 994 080,- Kč vygenerovat.

Ze všech výše uvedených důvodů správce daně vydal

- a) dne 25. 7. 2016 pod č. j. 262417/16/2804-00540-609283 zajišťovací příkaz, kterým žalobci uložil, aby zajistil úhradu daně, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty ve výši 12 022 500,-- Kč (odvody a penále za porušení rozpočtové kázně) na depozitní účet správce daně,
- b) dne 25. 7. 2016 pod č. j. 1262160/16/2804-00540-609283, č. j. 1262212/16/2804-00540-609283, č. j. 1262276/16/2804-00540-609283 a pod č. j. 1262318/16/2804-00540-609283 zajišťovací příkazy, jimiž bylo žalobci uloženo, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty v celkové výši 6 971 580,-- Kč na depozitní účet správce daně.

Proti zajišťovacímu příkazu sub a) žalobce podal odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 9. 2016, č. j. 40032/16/5100-41453-703692, zamítl a zajišťovací příkaz potvrdil. Proti zajišťovacím příkazům sub b) žalobce podal též odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 9. 2016, č. j. 40034/16/5100-41453-703692, zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil.

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2016, č. j. 40034/16/5100-41453-703692, které tvoří společně s rozhodnutím prvostupňového správce daně jeden celek, podal žalobce žalobu (žalobce podal též žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2016, č. j. 40032/16/5100-41453-703692, která je evidována u zdejšího soudu pod sp. zn. 52Af 66/2016, přičemž při rozhodování této věci bylo k existenci dalšího zajišťovacího příkazu, jak plyne z narativní části odůvodnění tohoto rozsudku, přihlédnuto /spojení věci žalobce nenavrhoval/), v níž namítal, že nebyly splněny zákonem stanovené podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalobce se žádného podvodu neúčastnil, od korporace Stavby Kapitán skutečně koupil dvě nové automatické plnicí linky za dohodnutou cenu. Ze skutečnosti, že jednu linku v přítomnosti správce daně obsluhovali pracovníci žalobce, ještě nelze dle žalobce dovozovat, že linka není plně automatická. Ostatně žalobce dily nutné pro plně automatický provoz „odmontoval a uložil“, neboť byly poškozeny v důsledku působení agresivních látek. Žalobce je přesvědčen, „plnicí linky a jejich součásti“ měl posoudit znalec. Taktéž cena nakoupeného zařízení se žalobci nejeví být nepřiměřeně vysoká. Žalobce ve výběrovém řízení vybral nejvýhodnější nabídku, přičemž neví, proč ve výběrovém řízení korporace ANOPACK a GDK nabízely poptávaná zařízení za vyšší ceny než korporace Stavby Kapitán (která žalobcem poptávaná zařízení nevyrábí ani nedováží) a současně Avodružstvu (dodavateli korporace Stavby Kapitán) dodaly vyfukovací stroj GM 5001 včetně příslušenství za částku 7 768 200,- Kč s DPH (GDK) a plnicí linku a doplnění stávající plnicí linky za částku 2 825 350,- Kč s DPH (ANOPACK), tedy za ceny výrazně nižší než za které byly jejich výrobky následně prodány korporací Stavby Kapitán žalobci. Vyšší cena byla navíc dle žalobce dána nutností upravit běžně dodávanou linku tak, aby byla schopna odolávat vysoce agresivním látkám. Za těchto okolností se žalobci jeví předpokládaná výše odvodu určená správcem daně jako nepřiměřená. Žalobce je též přesvědčen, že zde není důvod obávat se o budoucí vymahatelnost daně, neboť byť skutečně před vydáním zajišťovacích příkazů prodal tři z 6 motorových vozidel, získané prostředky použil ve prospěch žalobce. V této souvislosti žalobce žalovanému též vytknul, že při určování ceny jeho movitého majetku (plnicích linek) vycházel z „cen účetních, nikoliv tržních“. Při jednání dne 3. 5. 2017 pak žalobce přišel s tvrzením, že by daň „zřejmě byl schopen ve splátkách zaplatit“, neboť v následujících letech očekával „hospodářský růst“. Po vydání zajišťovacích příkazů (v červenci 2016) však musel svou činnost ukončit (žaloba byla podána až v listopadu 2016, přiznání odkladného účinky nebylo navrhováno). Ze všech výše uvedených důvodů je žalobce přesvědčen, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné a mělo by být zrušeno.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) uvedl, že námitky obsažené v žalobě se shodují s námitkami uplatněnými již v odvolacím řízení, přičemž tyto námitky byly řádně vypořádány, a proto na své rozhodnutí, které hodnotí jako věcně správné a zákonné, odkázal a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III.

Posouzení věci soudem

Předně soud zdůrazňuje, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (tento právní názor akceptoval i Nejvyšší správní soud – viz např. bod 15 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.10.2014, č. j. 6 Ads 237/2014 – 9, bod 37 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 – 108, bod 12 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012 – 161, či odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 169/2014 – 55). Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a desítky dalších rozhodnutí Ústavního soudu dostupná na <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, odstavec 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, odstavec 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, odstavec 17, popř. rozsudky ve věcech sp. zn. 1 Afs 81/2013, 1 Afs 82/2013, 1 As 72/2013, 9 Afs 22/2013, 9 Afs 39/2013, 9 Afs 45/2013, 3 As 80/2013 a řada dalších). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. odstavec 24 nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly. Z výše uvedených důvodů soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, bod 35, či rozsudek téhož soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 46, bod 19, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 - 45).

Nelze též zapomínat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As

11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Azs 71/2014 – 49, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6.6.2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).

Nyní k samotnému přezkumu. Nejprve je třeba zdůraznit, že je nutno rozlišovat zajišťovací a nalézací řízení. Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně. Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6Afs 108/2015 – 35, bod 13, shodně srov. též rozsudky téhož soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 46, a ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45).

Podle § 167 daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz (odst. 1). Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky (odst. 2). Není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu (odst. 3). U daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně (odst. 4).

Naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. Sine dubio je třeba přihlídnout např. ke skutečnostem nasvědčujícím hrozící insolvenci daňového subjektu či k jeho jiným majetkovým potížím, jakož i k tomu, že se daňový subjekt zbavuje postižitelného majetku. Je však možno zohlednit i skutečnosti s jeho majetkovou situací nesouvisející (srov. k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, věc SLOVLIKER ČR, bod 20, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, bod 12). Je proto nepochybné, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu. Současně při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně objasňovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení

vyměřovacím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, bod 13).

Nelze proto přisvědčit názoru, podle něhož je v zajišťovacím řízení (a případně v na něj navazujícím soudním řízení) nutné zkoumat, zda daň skutečně bude dodatečně stanovena a v jaké konkrétní výši. To je problém, který zjevně spadá do kategorie otázek, které mají být řešeny v rámci řízení nalézacího (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6Afs 108/2015 – 35, bod 13).

Naopak (jak již bylo uvedeno výše) pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci (popř. v řetězci, který znaky podvodného řetězce v době vydání zajišťovacích příkazů vykazuje), účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení) může založit budoucí doměření daně. Bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení jsou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, případně tu existují jiné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10Afs 18/2015-48, body 11 až 15).

Při stanovení výše zajištění správce daně též není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě § 167 odst. 4 zákona daňového řádu. Ani Ústavní soud kromě specifické záležitosti tzv. solárních odvodů (srov. nález ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11) finančním orgánům ani soudům neuložil, aby při stanovení výše konkrétní daňové povinnosti či zajištění daně zkoumaly, zda tato platební povinnost může u daňového subjektu vyvolat tzv. rdousící efekt. Takový postup by byl ostatně v příkrém rozporu s cílem správy daní, kterým je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 – 27, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015 – 53, bod 48). Nicméně účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66). Výše uvedené tak potvrzuje Nejvyšším správním soudem ustáleně judikovanou potřebu zkoumat při posuzování zajišťovacích příkazů individuální okolnosti konkrétního případu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015 – 53, bod 43).

Lze tedy shrnout, že z ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně musí přezkoumatelným způsobem v odůvodnění zajišťovacího příkazu zdůvodnit dva okruhy skutečností – otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a otázku obav ohledně budoucí vymahatelnosti daně (z poslední doby srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, bod 59). Vztah těchto dvou aspektů vyjasnil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104: „*Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou*

pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. [...] Odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.“

V bodě 58 odůvodnění rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, pak Nejvyšší správní soud své úvahy upřesnil a uvedl, že je možno vydat zajišťovací příkaz i tehdy, „pokud jsou dány pouze „slabé“ důvody k domněnce ohledně budoucího stanovení daně, avšak existovaly by např. jasné doklady o snaze daňového subjektu zbavovat se požitelného majetku, ukončovat podnikatelskou činnost, případně pokud by daňový subjekt byl nekontaktní, se správcem daně by nespolupracoval či jeho dlouhodobý majetek by byl neobvykle malý apod.“

Zajišťovací příkaz vydaný v nyní projednávané věci judikturním požadavkům výše uvedeným vyhovuje. Prvostupňový správce daně (a následně i žalovaný) podrobně popsal ekonomickou činnost žalobce, jakož i jeho zapojení do řetězce obchodních korporací, v rámci něhož bylo bez ekonomického opodstatnění (zúčastněným korporacím nešlo o zisk z prodeje výrobního /výrobních/ zařízení, cílem bylo umožnit konečnému spotřebiteli /žalobci/ získat neoprávněnou daňovou výhodu) přeprodáváno výrobní zařízení. Na počátku řetězce u prvotního dodavatele činila cena zařízení včetně DPH 10 593 550,-- Kč a na konci řetězce dodávek dosáhla u žalobce částky 40 169 580,-- Kč včetně DPH. Žalobce jakožto poslední článek tohoto řetězce, do něhož byl vědomě (viz narativní část odůvodnění tohoto rozsudku) zapojen, využil své daňové výhody a uplatnil odpočet daně na vstupu z pořízených zařízení, jejich cena byla významně nadhodnocena, přičemž však jiné články tohoto řetězce (dodavatelé Avodružstva korporace CALWERA invest, s.r.o., IČO: 29197147, Vše o kovech, s. r. o., IČO: 27316874, a Rofim, s.r.o., IČO: 25594001), daň neodvedly - což žalobce v žalobě ani nezpochybňoval. Za takových okolností je zřejmé, že pokud budou výše uvedené skutečnosti v nalézacím řízení prokázány, nebudou žalobcem uplatněné nároky na odpočet daně z přidané hodnoty uznány.¹

¹ Ve smyslu konstantní judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu jedním z případů, kdy může dojít k neuznání nároku na odpočet DPH, je odhalení existence tzv. řetězového (kolotočového) obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. V případě, že se daňový subjekt účastní některého z řetězců, má nárok na odpočet DPH pouze za situace, že o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět nemohl. Tento závěr vyplývá např. z rozsudků SDEU ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), či rozsudků ze dne 29. 4. 2004 ve spojených věcech C-487/01 (Gemeente Leusden) a C-7/02 (Holin Groep BV cs) atp. Jak uvedl SDEU v odůvodnění rozsudku ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), je věci vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Rovněž je třeba zmínit i rozsudek SDEU ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid (C-80/11 a C-142/11), ze kterého vyplývá, že členské státy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Je tomu tak především tehdy, když plátce daně, kterému bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet DPH, věděl nebo musel vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Je přitom na daňovém

Žalovaný (prvostupňový správce daně) též srozumitelně popsal, na základě jakých skutkových zjištění dospěl k závěru, že se současně jedná o sofistikovaný dotační podvod (do něhož byl žalobce vědomě zapojen /což je prima vista patrné zejména ze způsobu úhrady kupní ceny /a jehož prokázání v nalézacím řízení musí nutně vyústit ve vyměření sankčního odvodu v rozsahu předpokládaném správcem daně/) a že žalobce ve skutečnosti nakoupil od korporace Stavby Kapitán pouze vyfukovací zařízení a dále zařízení, jež bylo zjištěno na počátku řetězce u korporace ANOPACK, tedy 1 ks plnicí linky a určité komponenty, které dle správce daně mohly být zakomponovány do stávající linky z roku 2013, která naopak nebyla prodána korporaci Stavby Kapitán, jak bylo deklarováno, ale byla žalobcem vydávána za zcela novou plnicí linku. Žalovaný (prvostupňový správce daně) přitom nevycházel pouze ze skutečností zjištěných při ohledání předmětného zařízení (k čemuž nebylo zapotřebí přibírat znalce, neboť plně automatické zařízení od poloautomatického zařízení s lidskou obsluhou pozná i osoba s rozumem průměrného člověka /viz § 4 odst. 1 obč. zák./, přičemž tvrzení žalobce, že díly nutné pro plně automatický provoz „odmontoval a uložil“, neboť byly poškozeny v důsledku působení agresivních látek, žalobce neprokázal), ale z analýzy všech rozhodných skutkových okolností případu. Zejména žalovaný správně poukázal na skutečnost, že se korporace ANOPACK (která žalobci v minulosti dokonce obdobné zařízení dodala, žalobce tedy korporaci, její výrobky i ceny jejich zařízení sine dubio znal) a korporace G D K účastnily výběrového řízení vyhlášeného žalobcem a předložily nabídky s cenou 33.000.000,--Kč, byť následně měly dodat Avodružstvu prokazatelně shodné zařízení za podstatně nižší cenu (přičemž ANOPACK plnil přímo v provozovně žalobce). Takovéto chování je ekonomicky iracionální. Nemůže přitom obstát tvrzení žalobce, že vyšší cena na konci řetězce byla dána nutností upravit běžně dodávanou linku tak, aby byla schopna odolávat vysoce agresivním látkám, neboť plnicí linka dodaná korporací ANOPACK přímo do provozovny žalobce byla plnicí linkou inertních (neagresivních) produktů a její deklarovaná smluvní cena byla stejná jako v případě druhé údajně dodané plnicí linky. Obdobě nestandardní (eufemismus) byl způsob úhrady kupní ceny korporaci Stavby Kapitán, když finanční prostředky ve výši 15 998 000,-- Kč byly nejdříve z účtu dodavatele Stavby Kapitán převedeny na účet jednatele žalobce M. K., ze kterého byly ten samý den převedeny na účet žalobce, aby mohly být vráceny druhý nebo nejpozději čtvrtý den na účet dodavatele Stavby Kapitán. Dále byl k financování použit i úvěr, jehož výše přesně odpovídala výši následně poskytnuté dotace. Vzhledem k výše uvedenému (v podrobnostech odkazuje soud za narativní část odůvodnění tohoto rozsudku a na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí) se soud ztotožňuje se závěrem žalovaného, že zde existuje reálný předpoklad (přiměřená pravděpodobnost), že žalobci bude stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu (daň) ve výši 12 022 500,- Kč (16 400 000,- Kč – 4 377 500,- Kč) a též daň z přidané hodnoty ve výši 6 971 580,- Kč (správce daně tedy reálně předpokládá budoucí stanovení daně v celkové výši 18 994 080,- Kč). Jeho předpoklad se ukázal být správným, když účastníci při jednání před soudem potvrdili, že žalobci již byl (být nepravomocně) vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně a byla mu doměřena i daň z přidané hodnoty.

Soud se též ztotožnil se závěrem žalovaného, že zde byla i odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Jak uvedl správně žalovaný, rozhodující část aktiv žalobce tvoří movitý majetek, a to plnicí linky, jejichž cena však byla významně účelově nadhodnocena. Navíc se jedná o

orgánu, aby prokázal, že plátce daně věděl nebo musel vědět, že k takovému podvodu došlo. Současně však není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2013, č. j. 1 Afs 59/2013 – 34, bod 59).

značně specifické zařízení a jeho případný prodej by byl problematický, jak výslovně ve své zprávě, která byla čtena před soudem, konstatoval i insolvenční správce žalobce. Před vydáním zajišťovacích příkazů měl žalobce na účtech pouze cca 300.000,- Kč a dalších likvidních aktiv (motorových vozidel – žalobce prodal vozidla Porsche Boxster 987, DUCATI HYPERSTRADA, HARLEY-DAVIDSON a nabízel k prodeji LAND ROVER DISCOVERY) se postupně zbavoval (silný důvod pro zajištění), aniž by např. v odvolacím řízení prokázal (kde proto měl prostor), že prostředky získané z prodeje motorových vozidel použil pro svou ekonomickou činnost. Nemovitosti ve vlastnictví žalobce jsou zatíženy zástavními právy zajišťujícími pohledávky jiných věřitelů žalobce, a proto nelze reálně počítat s tím, že by jejich prodejem mohly být uspokojeny budoucí pohledávky správce daně. Navíc se jedná o objekty nacházející se v průmyslovém areálu tvořeném nemovitostmi ve vlastnictví různých subjektů, přičemž smluvní vztahy mezi jednotlivými vlastníky (přístupové cesty, dodávky energií apod.) jsou značně komplikované, jak opět ve své zprávě čtené před soudem konstatoval insolvenční správce žalobce, který se vyjadřoval i k zanedbatelné (reálné) hodnotě pohledávek a materiálových zásob (jejichž přesnou strukturu a kvalitu správce daně ani žalovaný však v době rozhodování neznal). Z finanční analýzy provedené prvostupňovým správcem daně dále vyplynulo, že za zdaňovací období roku 2015 dosáhl rozdíl mezi krátkodobými aktivy a krátkodobými pasivy záporné hodnoty, což indikuje nelikvidnost žalobce a tzv. vykázaný nekrytý dluh. Tzn., že krátkodobé závazky nekryjí pouze oběžná aktiva, ale i část aktiv stálých. V případě nutnosti splatit své krátkodobé závazky by žalobce musel rozprodat i adekvátní část dlouhodobého majetku. Z toho lze usuzovat vysokou míru zadluženosti žalobce, který nevyužívá k financování svých ekonomických aktivit vlastní zdroje, nýbrž zdroje cizí. Za kritickou hodnotu lze považovat již hodnotu zadluženosti 70% a vyšší, přičemž jak již bylo uvedeno výše, žalobce za rok 2015 dosáhl hodnoty 95% (za rok 2014 hodnoty 65% a za rok 2013 hodnoty 63%). Za těchto okolností lze skutečně jen stěží hovořit o tom, že by žalobce byl schopen v rozumné době potřebné prostředky ve výši 18 994 080,- Kč vygenerovat. Navíc žalobce svá obecná tvrzení (s nimiž nadto přišel až v řízení před soudem a po lhůtě pro podání žaloby) o jeho schopnosti v budoucnu ve splátkách daň zaplatit, ničím neprokázal (při jednání dne 3. 5. 2017 nenavrhoval žádné důkazy). Podání, které žalobce založil do spisu den před vyhlášením rozsudku, je pouze dalším obecným tvrzením žalobce o jeho předpokládaném hospodářském růstu. Schopnost žalobce v rozumné době potřebné prostředky ve výši 18 994 080,- Kč vygenerovat tedy prokázána nebyla. Pro úplnost je možno dodat, že nyní posuzovaný případ se značně odlišuje od ekonomické situace daňového subjektu, jíž se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 65. Daňový subjekt v onom případě podnikal jako fyzická osoba, vlastnil dlouhodobý hmotný majetek v řádu desítek milionů, měl desítky zaměstnanců, registrovaným plátcem DPH byl od roku 1993 (a od té doby bezchybně plnil své daňové povinnosti) a přes hrozící vysoký doměrek daně dále podnikal a rozmnožoval svůj majetek (ke konci roku 2013, tedy již v době probíhající daňové kontroly, nakoupil vozový park v hodnotě 24 milionů Kč).

K námitce porušení principu proporcionality soud uvádí, že požadavky principu proporcionality jsou reflektovány již v zákonných podmínkách k vydání zajišťovacího příkazu a v povinnosti vážit pravděpodobnost jak budoucího stanovení daně, tak i nedobytnosti této daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45). Rovněž je třeba upozornit, že dle § 167 odst. 4 věty první daňového řádu u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Nejvyšší správní soud proto v rozsudku ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 – 27, zdůraznil, že povinností správce daně je uvedeným ustanovením zákona se řídit a při stanovení výše zajištění vycházet pouze z hledisek, která jsou v něm obsažena.

Správce daně není oprávněn při vydání zajišťovacího příkazu posuzovat, zda je reálné a ekonomicky možné, aby daňový subjekt uhradil stanovenou jistotu. Při rozhodování v režimu § 167 daňového řádu tak není prostor pro úvahy o snížení zajišťované částky s ohledem na majetkovou situaci daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015 – 53, bod 48).

Odmítnout je nutno i požadavek žalobce, aby byla před vydáním zajišťovacích příkazů určena tržní hodnota majetku žalobce, neboť pro znalecké dokazování v žalobcem požadovaném rozsahu není v zajišťovacím řízení prostor. Jak již bylo uvedeno výše, institut zajišťovacího příkazu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně. Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu zásadně nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. Prováděním rozsáhlého dokazování by byl popřen smysl předmětného institut. Dokladem časové náročnosti žalobcem vyžadovaných procesů je i skutečnost, že ani insolvenční správce dosud majetek žalobce (zejména předmětná plnicí zařízení) neoceníl (viz zprávu insolvenčního správce a vyjádření žalobce při jednání dne 3. 5. 2017).

Lze tedy uzavřít, že zákonem stanovené podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu v daném případě dle názoru soudu splněny byly, správní orgány nepostupovaly svévolně a jejich rozhodnutí jsou přezkoumatelná, resp. byla způsobem odpovídajícím povaze a okolnostem věci odůvodněna.

IV.

Závěr a náklady řízení

Jelikož základní žalobní námitky nebyly důvodné, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II). Ostatně Nejvyšší správní soud (rozšířený senát) dospěl k závěru, že žalované správní orgány mají právo na náhradu jen těch účelně vynaložených nákladů, které přesahují jejich běžnou úřední činnost, přičemž náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti. Běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47; za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu).

P o u č e n í :

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

V Pardubicích dne 10. května 2017

Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: