



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **JUDr. R. P. Z.**
insolvenční správce L. G. s. r. o., IČO X
sídlem D. 683, X D.
zastoupená daňovým poradcem Ing. Pavlem Kučerou
sídlem 28. října 214, 709 00 Ostrava

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**
sídlem Lazecká 545/22, 779 11 Olomouc

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2019, č. j. 409147/19/3100-31471-804121, ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a obsahu podání účastníků

1. Společnosti L. G. s. r. o., IČO X, sídlem D. 683, X D. (*pozn. soudu: pro přehlednost ji soud bude označovat jako žalobkyni*) byla Ministerstvem průmyslu a obchodu poskytnuta dotace na projekt „Nákup výrobní linky na výrobu instantních a trvanlivých potravin“. Součástí rozhodnutí, prostřednictvím kterého byla dotace poskytnuta, byly Podmínky poskytnutí dotace (dále jen „podmínky“), kterými byla žalobkyně povinna se řídit. Jejich součástí byla také Pravidla pro výběr dodavatelů č. j. 203/14/61100/61000 (dále jen „pravidla pro zadávání zakázek“) a Pravidla způsobilosti výdajů č. j. MPO 41298/14/61100/6100 (dále

jen „pravidla způsobilosti výdajů“). Předmětem projektu byl konkrétně nákup výrobní linky na výrobu instantních a trvanlivých potravin včetně balicího stroje s možností balení prostých znovu uzavíratelných sáčků, jednoho kompresoru, 3 kusů paletových zakladačů a 1 vysokozdvizného vozíku. Výše dotace činila 50 % způsobilých výdajů projektu, nanejvýš však 18 500 000 Kč.

2. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“ nebo též „žalovaný“) dospěl po provedené daňové kontrole k následujícím závěrům:

- žalobkyně porušila bod 3 pravidel pro zadávání zakázek tím, že porušila zásadu transparentnosti a rovného přístupu, dále porušila bod 19 pravidel pro zadávání zakázek, neboť nevyřadila nabídku, která nesplňovala zadávací podmínky, a současně porušila bod 28 pravidel pro zadávání zakázek tím, že na zpracování nabídky se podílel statutární orgán zadavatele a byl tak prokázán střetu zájmů; uvedené jednání mělo za následek porušení rozpočtové kázně podle § 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. j) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění do 19. 2. 2015 (rozpočtová pravidla), za což byl žalobkyni uložen odvod ve výši 18 500 000 Kč (dále jen „**zjištění č. 1**“),
- žalobkyně neoprávněně použila prostředky v celkové výši 18 500 000 Kč na úhradu nezpůsobilých výdajů v podobě nákupu dílů, které nebyly nové, z toho 5 473 732 Kč představuje částka úmyslného navýšení ceny dodávaných dílů, čímž porušila čl. III, bod 2 obecné části podmínek a pravidla způsobilosti výdajů, čímž došlo k porušení rozpočtové kázně podle § 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel, za což byl žalobkyni uložen odvod ve výši 18 500 000 Kč (dále jen „**zjištění č. 2**“).

Celkový odvod byl stanoven platebním výměrem ze dne 28. 3. 2019, č. j. 409147/19/3100-31471-804121 podle § 44a odst. 7 rozpočtových pravidel ve výši 18 500 000 Kč.

3. Žalobkyně s napadeným rozhodnutím nesouhlasila a domáhala se jeho zrušení. Ke **zjištění č. 1** namítala, že i v řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně se použijí pravidla pro dokazování upravená v § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Pokud tedy obecně správce daně tvrdí, že došlo k porušení rozpočtové kázně, je povinen to prokázat. Pokud jde o závěr správce daně týkající se podvodného jednání, tak ten musí dle judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) prokázat správce daně (viz rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30), což neučinil. Totéž lze říci o tvrzeních správce daně, že ve věci existoval střet zájmů, nebyla dodržena podmínka transparentnosti a rovného zacházení z důvodu vzájemné domluvy zúčastněných subjektů a že bylo předem jasné, že výběrové řízení vyhraje společnost S. E. s.r.o., IČO X (dále jen „společnost S.“), která nadto dle správce daně nesplnila požadované kvalifikační předpoklady. Veškeré závěry správce daně jsou pouhými spekulacemi doloženými výčtem objektivních skutečností. Do výběrového řízení se mohl přihlásit kdokoli, nikdo nebyl předem vyloučen ani znevýhodněn. Zadávací řízení bylo přehledné, čitelné a kontrolovatelné. Závěr o spáchání podvodu se správce daně snaží dovodit z neprokázaného spáchání údajného podvodu na DPH dodavateli společnosti J. s.r.o., IČO X (dále jen „společnost J.“), která byla subdodavatelem konečného dodavatele. Tento podvod navíc nebyl prokázán, nelze na něj usuzovat z pouhé nekontaktnosti některých subjektů, které navíc ani nespolupracovaly přímo s žalobkyní.

Celé výběrové řízení administrovala společnost E. G. A., a.s., která garantovala splnění všech zákonných podmínek a potvrdila, že je možné prokázat splnění kvalifikačních požadavků čestným prohlášením. Netransparentnost zadávacího řízení nelze shledat ani z důvodu, že některé osoby znaly a měly již před zveřejněním smlouvy ve Věstníku informace o připravované zakázce.

4. Ke **zjištění č. 2** žalobkyně namítala, že podle Výzvy k předkládání projektů v rámci OPPI III (dále jen „výzva“) patří mezi podporované aktivity pořízení nových technologických zařízení. Dle této výzvy jsou způsobilými výdaji dlouhodobý hmotný majetek – nákup strojů a zařízení, které nebyly předmětem odpisů. Na tuto výzvu odkazují také pravidla způsobilosti výdajů, proto je nutné posuzovat novost dodaných součástí výrobní linky z pohledu výzvy. Žalovaný netvrdil a ani neprokázal, že by žalobkyni byl dodán, byť i jen z části majetek, který byl u jiného subjektu předmětem odpisů. Je možné, že některý z dodavatelů dodal zboží, které měl jako náhradní díl, ale nebylo prokázáno, že by byl předmětem odpisů ve smyslu účetních předpisů. To ani nebylo předmětem dokazování. Pokud byla pro celou výrobní linku dodána některá část použitá, nelze proto označit celou linku za použitou. To ostatně potvrdil v řízení i znalecký posudek. Dokazování provedené správcem daně proto bylo nedostatečné. Navíc pokud měl správce daně nějaké pochybnosti, měl použít výklad pro žalobkyni nejpriznivější. Žalobkyně dále namítala, že sám správce daně dospěl k závěru, že ne všechny součásti výrobní linky byly použité. Přesto uložil odvod v plné výši. Žalobkyně poukázala na to, že byla v dobré víře ohledně toho, že dodané součásti výrobní linky jsou nové. Nebylo prokázáno, že by žalobkyně věděla o tom, že jí jsou dodávány součásti, které nejsou nové. Jelikož se dobrá víra presumuje a v daňovém řízení se běžně zohledňuje, měl správce daně prokázat, že žalobkyně v dobré víře nebyla.
5. Závěrem žalobkyně namítala, že správce daně pochybil, pokud při svých úvahách o výši odvodu vycházel toliko z Pokynu Ministerstva průmyslu a obchodu č. j. MPO 13697/14/61100/61000 týkajícího se ukládání odvodů (dále jen „pokyn pro ukládání odvodů“) a nezohlednil konkrétní okolnosti případu a na nich nevysvětlil, proč považuje zjištěné skutečnosti za závažné porušení podmínek dotace. Tuto povinnost přitom dovodil i NSS v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, č. 4141/2021 Sb. NSS, resp. v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37. V návaznosti na to pak není zřejmé, zda správce daně považuje uložený odvod za proporcionální.
6. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu zamítnout a velmi obsáhle zopakoval svou argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí. Nad rámec toho uvedl, že námitka týkající se výše odvodu u zjištění č. 2 je částečně důvodná, neboť skutečně nebylo zohledněno, že část nákladů byla vynaložena za nové součásti. Toto pochybení však nemá vliv na napadené rozhodnutí, neboť uložený odvod ve výši 18 500 000 Kč ob stojí i tak.
7. Žalobkyně v replice uvedla, že nebylo prokázáno, že by společnost S. měla nějaké konkrétní informace, které ostatní uchazeči neměli, a to ji oproti nim zvýhodnilo. Skutečnost, že jednatelé společnosti Soutech a žalobkyně jsou sourozenci, neznačí porušení zásady transparentnosti. Dále žalobkyně zopakovala svá tvrzení uvedená již v žalobě.

B. Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze

skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 s. ř. s.

9. Předně se krajský soud zabýval naplněním podmínek řízení. Žaloba proti rozhodnutí je podle § 68 písm. a) s. ř. s. nepřipustná také tehdy, nevyčerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, připouští-li je zvláštní zákon. Daňový řád, kterým se subsidiárně řídí řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, obecně připouští odvolání proti všem rozhodnutím. Současně však obsahuje specifickou úpravu daňového řízení v případech, kdy je s daňovým subjektem zahájeno insolvenční řízení. Z ní vyplývá, že v daňovém řízení lze i po zahájení insolvenčního řízení v zásadě pokračovat (s výjimkami nepodstatnými pro není řešenou věc). Z ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu dále nicméně vyplývá, že ukončením přezkumného jednání nabývá právní moci rozhodnutí v nalézacím řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Pokud tato situace nastane, odvolací orgán odvolací řízení zastaví a daňový subjekt je oprávněn podat žalobu ve správním soudnictví přímo proti prvostupňovému rozhodnutí správce daně, na které se hledí jako na rozhodnutí, proti kterému nejsou přípustné opravné prostředky (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 141/2017-34).
10. Z insolvenčního rejstříku vyplývá, že v nyní řešené věci proběhla přezkumná jednání ve dnech 14. 10. 2020 a 3. 3. 2021. Pohledávka žalovaného z titulu uloženého odvodu za porušení rozpočtové kázně byla pod č. 87 projednána na přezkumném jednání dne 3. 3. 2021, proto k tomuto dni nastaly účinky předvídané v § 243 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Afs 438/2019-31). Tento den nabylo napadené rozhodnutí právní moci a nebylo možné proti němu podat odvolání, resp. odvolací řízení bylo z tohoto důvodu zastaveno. Lhůta pro podání žaloby počala plynout dne 4. 3. a uplynula dne 3. 5. 2021. Žaloba byla podána dne 2. 5. 2021. Lze tak uzavřít, že podaná žaloba je nejen přípustná, ale i včasná.
11. Podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel platí, že *„neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty, porušení účelu nebo podmínek, za kterých byly prostředky zařazeny do státního rozpočtu nebo přesunuty rozpočtovým opatřením a v rozporu se stanoveným účelem nebo podmínkami vydány; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity“*.
12. Podle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel se porušením rozpočtové kázně rozumí *„porušení povinnosti stanovené právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, které přímo souvisí s účelem, na který byla dotace nebo návratná finanční výpomoc poskytnuta a ke kterému došlo před přijetím peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv a které trvá v okamžiku přijetí prostředků na účet příjemce; prvním dnem porušení rozpočtové kázně je den jejich přijetí příjemcem; penále za porušení rozpočtové kázně se počítá ode dne následujícího po dni, do kterého měl příjemce na základě platebního výměru odvod uhradit“*.

13. Ustanovení § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel stanoví, že „*odvod za porušení rozpočtové kázně činí v případě neoprávněného použití prostředků dotace obsahující prostředky od Evropské unie, pokud v rozhodnutí o ní bylo uvedeno jedno nebo více procentních rozmezí pro stanovení nižšího odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 14 odst. 7, finančním úřadem stanovenou částku vycházející z procentního rozmezí uvedeného v rozhodnutí, a to pro každý jednotlivý případ; při stanovení částky odvodu vezme finanční úřad v úvahu závažnost porušení povinnosti, jeho vliv na dosažení cíle dotace a hospodárnost uložené sankce; v případě neoprávněného použití prostředků přesunutých podle § 24a nebo § 26 odst. 2 postupuje finanční úřad obdobně*“.

Ke zjištění č. 1

14. Pro zjištění č. 1 jsou relevantní následující části pravidel pro zadávání zakázek, kterými byla žalobkyně povinna se řídit v souladu s čl. II, bodu 2, písm. d) podmínek: Podle bodu 3 pravidel pro zadávání zakázek musel být výběr dodavatele transparentní, nediskriminační a dodržovat rovný přístup. V tomto ohledu pravidla pro zadávání zakázek odkazují na § 6 odst. 1 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“). Bod 19 pravidel pro zadávání zakázek dále stanoví, že nepřijatelnými nabídkami, které musí být z výběrového řízení vyřazeny, jsou mj. nabídky, které jsou nevhodné, tj. nesplňují požadavky zadavatele na předmět plnění zakázky, nebo též nabídky u kterých uchazeč neprokázal splnění kvalifikace, bylo-li splnění kvalifikace požadováno. Na základě bodu 28 písm. a) pravidel pro zadávání zakázek nesmí zadavatel uzavřít smlouvu s uchazečem, pokud se na spravování jeho nabídky podílel mj. statutární orgán zadavatele. Takovou nabídku je povinen zadavatel vyřadit.
15. Žalovaný ke zjištění č. 1 zjistil, že předmět zakázky byl pro účely zadání zakázky rozdělen na 3 části, a to výrobní linka na výrobu instantních a trvanlivých potravin (1. část), kompresor (2. část) a 3 kusy paletových zakladačů a 1 vysokozdvizný vozík (3. část). Oznámení o zahájení výběrového řízení bylo zveřejněno v obchodním věstníku dne 12. 11. 2014. K části 1 obdržela žalobkyně tři nabídky, přičemž jedna z nich byla vyloučena z důvodu nesplnění profesních kvalifikačních předpokladů (dodání výpisu z obchodního rejstříku staršího 90 dnů a zároveň nesplnění podmínky stanovené zadávací dokumentací), k části 2 obdržela dvě nabídky, k části 3 toliko jednu. Ve všech případech zvítězila nabídka společnosti Soutech, se kterou žalobkyně uzavřela celkem 3 kupní smlouvy. Nabídková cena společnosti Soutech v případě výrobní linky byla o více než 10 mil. Kč nižší než jiné nabídky (str. 5 a 6 zprávy o daňové kontrole). Dále je nutné zmínit, že jednatelem žalobkyně je R. S., bratr J. S., jednatele společnosti S.
16. Dále bylo v řízení zjištěno, že společnost S. nakoupila součásti strojů od společnosti J. v hodnotě 15 070 000 Kč bez DPH (18 234 200 Kč s DPH). Společnost J. byla dle zjištění Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, pracoviště v Šumperku součástí řetězce zasaženého podvodem na DPH, neboť odebírala součástky dodané společnosti S. od společností Y. M., s.r.o. a T. S., přičemž obě posledně uvedené společnosti za předmětná zdaňovací období nepodaly daňová přiznání, jsou nekontaktní a sídlí na virtuálních sídlech.
17. Žalovaný v nynějším řízení vycházel z protokolů o výsledku svědků, kteří byli vyslechnuti v řízení vedeném Finančním úřadem pro Olomoucký kraj, pracoviště v Šumperku. Předně se jedná o J. P., jednatelku společnosti J., z jejíž výpovědi správce daně zjistil, že znala jednatele společnosti I. G. G., IČO X (dále jen „společnost I.“), Mgr. M. S., a jednatele společnosti S., J. S.a, seznámil je pan P. Výběrové řízení pro dodání strojů pro společnost S.

byla pouhá formalita a účastnila se jej na popud Mgr. S. Společnost J. neměla žádné zaměstnance, sklady, majetek ani kanceláře a byla založena dne 30. 9. 2014. Svědkyně uvedla, že není odborníkem na potravinářské stroje a nemá ani technické vzdělání, veškeré záležitosti řešila subdodávkou, když zadala požadované parametry do internetového vyhledavače. K původu strojů uvedla, že byly české výroby a byly používány a repasované, nevěděla, zda byly někde v provozu, nebyla se na ně předem podívat. Stroje byly dodány do T., kde měla společnost J. pronajatý sklad a kde probíhala repase včetně softwarového vybavení, tu prováděla společnost T. S.

18. Z výpovědi Mgr. S. žalovaný zjistil, že společnost I. měla připravit podklady pro výběrové řízení pro společnost S. Svědek potvrdil, že zná jak J. P., tak bratry S., se kterými jej seznámil pan P. Dále svědek uvedl, že nemá žádné znalosti z oblasti zpracování potravin a s tím spojených technologií, ale radil se s dodavateli, konkrétně s paní P., details zakázky upřesňoval J. S., který také navrhl softwarové řešení. Veškeré výkresy a zkoušky outsorcovali. Svědek však nebyl schopen doložit podklady, které pro společnost S. dodala společnost I. ani jinak prokázat reálně vykonanou činnost.
19. K tomu žalovaný dále zjistil, že společnost I. měla připravovat podklady na základě příkazní smlouvy ze dne 10. 11. 2014, tedy smlouvy uzavřené dříve, než bylo vůbec zveřejněno oznámení o veřejné zakázce na dodávku výrobní linky v Obchodním věstníku. Příkazní smlouva byla uzavřena ke konkrétní zakázce. Odměna na základě této smlouvy činila 5 437 500 Kč, byla hrazena z dotace, avšak nebylo prokázáno, že by společnost I. nějaké služby vůbec poskytla, přesto byla tato odměna součástí ceny výrobní linky (str. 13 zprávy o daňové kontrole). Společnost S. byla oproti ostatním zvýhodněna i tím, že jako hodnotící kritérium bylo stanoveno kritérium „*Servis – nástupní doba v hodinách*“. Žalobkyně totiž ještě před uplynutím lhůty pro podání nabídek dne 1. 12. 2014 uzavřela se společností S. smlouvu o údržbě strojního parku, ve které se společnost S. zavázala zasáhnout v případě potřeby do 4 hodin. Takto krátkou dobu mohla garantovat proto, že žalobkyně byla povinna vytvořit společnosti S. podmínky pro trvalé umístění jednoho pracovníka do výrobních prostor žalobkyně (str. 60 zprávy o daňové kontrole).
20. Správce daně dále z výpovědi J. S. zjistil, že společnost S. vznikla v září 2014 a první obraty nastaly v listopadu 2014, společnost nakupovala stroje, které po úpravě dále prodávala žalobkyni. Svědek potvrdil, že se zná s paní P., se kterou ji seznámil pan P., který mu dal reference na společnost J. Svědek na otázku správce daně nebyl schopen popsat, na jakém principu stroje pracují. Dále uvedl, že dodané stroje byly náhradní díly, nevědl, odkud pocházely, nevědl nic ohledně jejich ceny, dodané stroje sestavil S. a nakoupil pro ně štítky. Cenu pro výběrové řízení pořádané žalobkyní sestavil tak, že vše zkrátka sečetl a radil se se známými. Zakázka byla financována částečně z vlastních zdrojů společnosti S., hlavní však byly zálohy od žalobkyně, odložené splatnosti a prodloužené splatnosti faktur od dodavatelů. Svědek neznal žádné podrobnosti ohledně dopravy, jen to, že ji objednával sám a prováděl ji P. P., nebyl schopen říct žádné details ohledně reklamací, jednání, původu štítků.
21. Správce daně nicméně k dopravě zjistil, že stroje se většinou vozily přímo do sídla žalobkyně v obci D. Dopravu objednával pan M., zaměstnanec žalobkyně, s tím, že byly vždy toliko formálně dle požadavků vydány doklady na přepravu do R. (do sídla společnosti S.) a poté z R. do D. V R. tak stroje nikdy nebyly (str. 11 a 48 až 50 zprávy o daňové kontrole).

22. Z výpovědi J. J. P. žalovaný zjistil, že zná bratry S., paní P. a Mgr. S., které také seznámil. Za zprostředkování obchodu dostal zaplacen od společnosti J. několik desítek tisíc. Svědek potvrdil, že aby společnost J. dosáhla na částky požadované J. S., dodávala poškozené a repasované součásti.
23. Podle správce daně je z uvedeného zjevné, že se všichni zúčastnění znali ještě před zahájením výběrového řízení. Společnost S. totiž musela dodavatele uvést do podkladů pro výběrové řízení. J. S. strojům nerozuměl, přesto dle tvrzení svědků měl určovat podrobnosti ohledně strojů. J. S. tvrdil, že nabídku vypracoval sám, přitom ji měl vypracovat dle příkazní smlouvy Mgr. S. Neověřoval si žádné podrobnosti ohledně dodávek a měl dle jeho tvrzení softwarem oživit linky, přitom tuto činnost dle J. P. prováděla subdodavatelsky společnost J. Ani J. P. ani Mgr. S. strojům nerozuměli. J. P. potvrdila, že stroje byly repasované. Nebyly zjištěny žádné záruční listy. Žádný ze subjektů neověřoval své dodavatele, funkčnost strojů, garanci, podmínky reklamace. Přitom se jednalo o obchod v řádech desítek milionů Kč. Jediným ze zúčastněných, kdo strojům rozuměl, byl R. S., neboť ten odpovídal na technické dotazy u jednání dne 8. 2. 2016 na základě plné moci namísto společnosti S. Jako jediný tak mohl zpracovat nabídku společnosti S. podanou do výběrového řízení. Na základě svých znalostí si musel být vědom toho, že za takovou cenu nebude nikdo schopen linku dodat a že nakupované díly musí být repasované. Věděl tedy předem, kdo bude osloven a prostřednictvím svého zaměstnance pana M. řídil dopravu. Podle názoru správce daně tak byla jednání při nákupu strojů čistě účelová. O účelovosti svědčí také uzavření smlouvy mezi společnostmi S. a I. ještě před zveřejněním výběrového řízení v Obchodním věstníku, uzavření smlouvy o údržbě ještě před výběrem dodavatele a také to, že J. S., dle svého tvrzení zachyceného v protokolu ze dne 11. 6. 2015, uvedl, že si předem studoval materiály a že už předem „něco věděl“. Zúčastněným osobám nešlo o kvalitu strojů a jejich funkčnost, ale o to, aby se cena vešla do 36 milionů Kč. Zapojení několika společností, zejména společnosti J., mělo uměle navýšit cenu repasovaných součástí. Jako příklad správce daně uvedl koupi šnekového dávkovače společností J. od společnosti P. B., balicí stroje s.r.o. za cenu 481 200 Kč, který společnost J. prodala společnosti S. bez jakékoliv úpravy za 1 100 000 Kč. Automatický balicí stroj nakoupila společnost J. od téže společnosti za 501 750 Kč a prodala jej společnosti S. za 1 750 000 Kč. U kartonovacího zařízení byla částka navýšena z 362 500 Kč na 1 100 000 Kč (k dalším záměrně navýšeným položkám srov. str. 23 a 24 zprávy o daňové kontrole). Umělé navýšení ceny výrobní linky představovala také úhrada společnosti I. za údajné vytvoření nabídky společnosti S. ve výši 5 437 500 Kč. Celková částka, o kterou byla navýšena cena výrobní linky a vysokozdvizného vozíku činila 10 947 464 Kč (z toho uhrazeno z dotace 50 %, tj. 5 473 732 Kč). Dále správce daně zohlednil, že v případě dodávek pocházejících od společnost Y. M. nebylo možné ověřit cenu a původ dodaných součástí, neboť společnost je nekontaktní a její jednatelka je omezena ve svéprávnosti pro duševní poruchu, která jí provází již od narození. Nelze si proto reálně představit, že by měla uzavírat za společnost Y. M. obchody v řádech milionů Kč. Správci daně se proto jeví, že zapojení této společnosti do řetězce bylo rovněž účelové a mělo za cíl zastříti původ dodaného zboží a navýšení jeho cen (str. 24 a 25 zprávy o daňové kontrole). Výpisy z účtu R. S. dále prokazují neobjasněné platby na účet společnosti S. Na účet R. S. byly prováděny neobjasněné hotovostní vklady ve značných částkách. Pohyby na účtu R. S. a načasování plateb na účet společnosti S. nasvědčují tomu, že žalobkyně financovala obchody společnosti S., která neměla prostředky na nákup strojů, jež měla žalobkyni dodat (str. 12 zprávy o daňové kontrole). Tomu odpovídá skutečnost, že

společnost S. začala fakturovat společnosti J. až poté, co jí žalobkyně uhradila zálohy. Samotná záloha pak pokryla téměř všechny úhrady společnosti J. (str. 3, 21 a 22 zprávy o daňové kontrole). Podle správce daně měla žalobkyně vyloučit společnost S. z výběrového řízení, neboť ta neprokázala finanční a ekonomickou způsobilost k plnění zakázky. Předložila sice čestné prohlášení o tom, že tuto podmínku splňuje, nicméně reálně v rozhodné době neměla dostatek finančních prostředků. To podle správce daně vyplývá mimo již uvedeného také z výsledku J. S., který potvrdil, že společnost S. realizovala zakázku zejména na základě záloh poskytnutých žalobkyní. Dále měla společnost S. doložit, že v posledních 3 letech realizovala alespoň 1 referenční zakázku v hodnotě minimálně 3 mil Kč, případně prokázat splnění této podmínky prostřednictvím subdodavatele. Společnost S. však doložila jen smlouvu o smlouvě budoucí uzavřenou se společností B. s.r.o., avšak hodnota zakázky činila toliko 593 678 Kč, navíc dle sdělení uvedené společnosti nebyla zakázka ze strany společnosti S. realizována (str. 14, 21 a 22 zprávy o daňové kontrole).

24. Uvedené skutečnosti podle správce daně prokazují střet zájmů na straně žalobkyně. Bylo též prokázáno zvýhodnění společnosti S. a celková účelovost jednání. Tím došlo k porušení zásad transparentnosti a rovného zacházení. Žalobkyně tak porušila body 3, 19 a 28 pravidel pro zadávání zakázek a vše nasvědčuje podvodnému jednání při výběru dodavatele výrobní linky.
25. Krajský soud předně poukazuje na to, že soud je při přezkumu napadeného rozhodnutí až na výjimky vázán uplatněnými žalobními body (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s.). Žalobním bodem se rozumí skutkové a právní důvody, pro které žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Současně platí, že čím obecněji je žalobní bod vymezen, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posoudit ho. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Žalobkyně ve svých námitkách vůči zjištění č. 1 označila závěr správce daně za neprokázaný, aniž by svou námitku blíže odůvodnila. V případě zpochybnění procesu hodnocení důkazů však měla uvést, který konkrétní důkaz byl nesprávně hodnocen, jaké konkrétní úvahy při hodnocení důkazů jako celku nemohou obstát apod. Žalobkyně tak zejména vůbec nezpochybnila jednotlivá dílčí zjištění správce daně, na základě kterých vystavěl svůj závěr o porušení bodů 3, 19 a 28 pravidel pro zadávání zakázek. Současně je však třeba říct, že správce daně se vypořádal s případnými protichůdnými důkazními prostředky (zejména výsledky svědků) a pečlivě a přezkoumatelně vyhodnotil, proč vycházel právě z určitého ze sporných důkazních prostředků. Veškerá zjištění správce daně též vyplývají z předloženého spisového materiálu. Z tohoto důvodu se krajský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí nezabýval jednotlivými dílčími zjištěními, nýbrž toliko v míře obecnosti námitky jen celkovým závěrem správce daně o tom, zda bylo prokázáno porušení bodů 3, 19 a 28 pravidel pro zadávání zakázek.
26. Krajský soud se závěry správce daně naprosto souhlasí. Žalobkyně byla na základě bodu 3 pravidel pro zadávání zakázek povinna dodržovat při zadávání zakázky zásady transparentnosti a rovného zacházení. Jelikož se jedná o stejné zásady, jako jsou upraveny v § 6 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách, je plně aplikovatelná i judikatura správních

soudů k výkladu těchto stěžejních zásad každého procesu zadávání zakázek hrazených z veřejných prostředků.

27. Význam zásady transparentnosti v první řadě směřuje k cíli samotného práva veřejných zakázek, kterým je zajištění hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti nakládání s veřejnými prostředky. Zákon tohoto cíle dosahuje především vytvářením podmínek pro to, aby smlouvy, jejichž plnění je hrazeno z veřejných prostředků, byly zadavateli uzavírány při zajištění hospodářské soutěže a konkurenčního prostředí mezi dodavateli. Podmínkou dodržení zásady transparentnosti je tedy takový průběh zadávacího řízení, který se navenek jeví jako férový a řádný. Požadavek transparentnosti nebude naplněn tehdy, pokud jsou v zadavatelském postupu shledávány takové prvky, jež by zadávací řízení činily nekontrolovatelným, hůře kontrolovatelným, nečitelným a nepřehledným nebo jež by vzbuzovaly pochybnosti o pravých důvodech jednotlivých kroků zadavatele. Porušení zásady transparentnosti nastává nezávisle na tom, zda se podaří prokázat porušení některé konkrétní zákonné povinnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2010, č. j. 1 Afs 45/2010-159, č. 2189/2011 Sb. NSS). Postačí prokázání takových okolností, ze kterých vyplývá důvodná obava o férovosti zadávacího řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 6. 2012, č. j. 7 Afs 31/2012-55).
28. Zásadu rovného zacházení lze obecně pojmut jako povinnost zadavatele postupovat vůči všem dodavatelům v rámci celého řízení stejným způsobem. Má zajistit nejen rovný přístup každého k veřejným zakázkám, nýbrž i stejnou možnost uspět ve výběrovém řízení. Stejně jako zásada transparentnosti má za cíl také přispět k efektivnímu vynakládání veřejných prostředků a zajištění konkurenčního prostředí na trhu.
29. Úvahy žalobkyně o tom, že nebyla prokázána existence podvodu na DPH, musí krajský soud odmítnout jako mimoběžné. Správce daně svůj závěr o porušení zásad transparentnosti a rovného zacházení v žádném ohledu nevystavěl na tom, že by byl v řetězci, na jehož konci stála žalobkyně, spáchán podvod na DPH. Správce daně sice tuto okolnost v napadeném rozhodnutí zmínil, avšak spíše pro dokreslení skutkového stavu (srov. str. 8 zprávy o daňové kontrole). Proto je také zcela nepatřičný odkaz žalobkyně na judikaturu upravující důkazní břemeno ohledně prokázání účasti na podvodu na DPH ve smyslu komunitárního práva.
30. Krajský soud má za to, že žalovaným prokázané skutečnosti skutečně působí jako silné indicie poukazující na to, že v zadávacím řízení došlo k porušení zásad transparentnosti a rovného zacházení. Předně se všechny osoby jednající jménem zúčastněných společností znaly již před zahájením zadávacího řízení. V případě společnosti Soutech a žalobkyně se dokonce jednalo o příbuzenský vztah. Tato okolnost sama o sobě jistě nepovede k porušení zásad transparentnosti a rovného zacházení, nicméně přistupují k ní další, zcela zásadní okolnosti. Předně společnost Soutech, která později skutečně zakázku získala, uzavřela s žalobkyní ještě před zveřejněním konkrétní zakázky příkazní smlouvu, na základě které měly být obstarány podklady. Současně s ní uzavřela smlouvu, která jí zcela zásadně pomohla splnit kritérium rychlosti provádění servisu, a to tak, že jí to poskytlo výhodu, se kterou se jiný uchazeč nemohl ani v nejmenším měřit [tomu odpovídá výsledek zadávacího řízení týkající se kompresoru (část 2), ve kterém jí rychlá reakce k opravě zásadně pomohla zvítězit i přes vyšší cenu kompresoru]. Bylo rovněž prokázáno, že společnost S. nesplnila technické a finanční kvalifikační předpoklady, a přesto nebyla její nabídka vyřazena. V této souvislosti musí soud poukázat na to, že nabídku společnosti P. B., balící stroje, s.r.o. žalobkyně ze zadávacího řízení vyloučila pro nesplnění

kvalifikačních předpokladů. Vůči společnosti S. však postupovala odlišně. Tyto skutečnosti nelze hodnotit jinak než zásadní zvýhodnění společnosti S. Bylo rovněž prokázáno, že si společnost S. cíleně vybírala své dodavatele, avšak nikoliv na základě jejich kvalit, nýbrž na základě osobních vazeb, které předurčovaly osoby stojící mimo společnost jako pan P. a Mgr. S. K tomu je nutné uvážit zcela záměrné několikanásobné navýšení cen dodávaných dílů (byť nikoliv všech) tak, aby výsledná cena výrobní linky, která byla i přesto nižší o cca 10 mil Kč než nabídky společností bez osobních vazeb, dosáhla 36 mil Kč, kdy tato částka odpovídala nejvyšší přípustné výši dotace. Účelovosti jednání nasvědčuje také absence jakéhokoliv garančního systému (např. záručních listů, provádění servisu, prohlášení o shodě) a vystavování fiktivních faktur na dopravu tak, aby proces přepravy formálně odpovídal tomu, že se jednotlivé součásti linky dopravovaly od společnosti S. k žalobkyni. Rovněž je nutné vzít v úvahu, že zúčastněné společnosti S. aj., které sehrály rozhodující roli v celém nastaveném systému, vznikly těsně před zveřejněním nabídky v Obchodním věstníku. Další zásadní skutečností je, že žádná jiná osoba zapojená do řetězce (J. P., Mgr. S., pan P. a J. S.) prokazatelně neměla žádné znalosti ani zkušenosti se zařízeními na zpracování potravin. Tyto znalosti měl jedině R. S., což projevil vůči Finančnímu úřadu v Šumperku tím, že při místním šetření odpovídal správci daně na technické dotazy jménem společnosti S. a také díky jeho dlouhodobému působení u žalobkyně (srov. str. 42 zprávy o daňové kontrole). Na základě toho se jeví jako zcela logický závěr správce daně, že nabídku společnosti S. nemohl vypracovat nikdo jiný než sám jednatel žalobkyně. V podrobnostech pak krajský soud odkazuje na výše popsané části zprávy o daňové kontrole.

31. Veškeré popsané skutečnosti podle názoru soudu vskutku zatemňují celý proces zadávání zakázky a v žádném případě nelze říct, že by zadání předmětné zakázky proběhlo férově, transparentně a přezkoumatelně. Do výběrového řízení se sice mohl přihlásit v zásadě kdokoli, nicméně s ohledem na jednotlivé vazby zúčastněných osob a další zjištěné skutečnosti bylo v podstatě nemožné, aby v něm uspěl. Zjištěné okolnosti tedy skutečně mají za následek porušení zásad transparentnosti a rovného zacházení. Pomocí nepřímých důkazů bylo prokázáno také porušení pravidel o střetu zájmů. Zjištění č. 1 je tedy správné.

K výši odvodu za zjištění č. 1

32. Pokyn pro ukládání odvodů, stanoví, že „závažnost pochybení je posuzována ve vztahu k těmto faktorům: úroveň hospodářské soutěže, transparentnost a rovný přístup. Jestli má nedodržení pravidel odrazující vliv na potenciální uchazeče, či nedodržení pravidel vede k zadání zakázky jinému dodavateli, než kterému měla být zadána atd. [...] Sankce ve výši 100 % bude udělena pouze v nejzávažnějších případech, kdy dané pochybení zvýhodňuje určité dodavatele a/nebo když pochybení naznačuje/směřuje k podvodnému jednání“. Dále z něj vyplývá, že odvod ve výši 100 % bude uložen při střetu zájmů na straně příjemce či dodavatele.
33. Správce daně při úvahách o výši odvodu odkázal na uvedené části pokynu pro ukládání odvodů a uvedl, že uložení odvodu ve výši 100 % odůvodňuje jednak porušení zásad transparentnosti a rovného zacházení a také prokázaný střet zájmů, přičemž odvod v maximální výši bylo možné podle pokynu pro ukládání odvodů uložit za každý z nich. Jedná se o několikanásobné porušení pravidel. Podle správce daně se zúčastněné osoby domluvily na tom, jaké stroje, od koho a za jakou cenu se budou nakupovat. Bylo tedy předem jasné, že zvítězí společnost S., která takto bylo zásadně zvýhodněna, a navíc nebyla vyloučena, ač být měla. Na zpracování nabídky se podílela žalobkyně. Zjištěné skutečnosti

podle žalovaného též nasvědčují podvodnému jednání. Nebyla tak dodržena základní podmínka výběrového řízení, a to zásady transparentnosti a rovného přístupu (str. 14, 15, 74 a 75 zprávy o daňové kontrole).

34. Krajský soud musí předně odmítnout odkaz žalobkyně na rozsudky NSS ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, č. 4141/2021 Sb. NSS a ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37. Tyto rozsudky se totiž týkaly podmínek, které správce daně musí hodnotit při promíjení daně. Jsou tak na věc zcela nepřiléhavé. Žalobkyni však lze přisvědčit v tom, že správce daně je povinen při svých úvahách o výši odvodu zohlednit veškeré okolnosti případu tak, aby uložený odvod byl přiměřený zjištěnému porušení rozpočtové kázně (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33). Tato povinnost stíhá správce daně i tehdy, pokud postupuje podle různých metodických dokumentů, ve kterých jsou vymezeny nejrůznější typy porušení rozpočtové kázně a zároveň je v nich uvedena výše odvodů, resp. určité rozmezí odvodů, které má být za konkrétní porušení rozpočtové kázně uloženo. Pokud by totiž správce daně zjistil, že předepsaná výše odvodu není přiměřená konkrétnímu případu, byl by povinen se od předmětného metodického dokumentu odchýlit (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2022, č. j. 2 Afs 146/2020-37 a judikaturu v něm uvedenou).
35. Správcem daně provedené posouzení přiměřenosti lze ve světle uvedené judikatury sice považovat za kusé, nicméně relevantní úvahy ve zprávě o daňové kontrole nalézt lze. Správce daně správně poukázal na to, že uložit odvod ve výši 100 % bylo možné (při zachování principu proporcionality) jak za porušení čl. 3 a 19 pravidel pro zadávání zakázek (porušení zásad transparentnosti a rovného zacházení), tak za porušení čl. 28 pravidel pro zadávání zakázek (střet zájmů). Správce daně dále zohlednil skutečnosti, které pokyn pro ukládání odvodů příkladmo zmiňuje jako kritéria sloužící k posouzení závažnosti pochybení daňového subjektu (zachování hospodářské soutěže, transparentnost a rovný přístup, zvýhodnění konkrétního dodavatele, podvodné jednání). Podle názoru krajského soudu tak správce daně zohlednil všechny zjištěné okolnosti a v návaznosti na ně vyložil příslušné části pokynu pro ukládání odvodů. Nelze tedy říct, že by správce daně čistě formalisticky aplikoval pokyn pro ukládání odvodů a nepřihlédl ke skutkovému stavu.
36. Ačkoliv žalobkyně přímo nenamítala, že by snad byla uložena výše odvodu nepřiměřená, musí krajský soud pro úplnost uvést, že uložena výše odvodu je zcela odpovídající zjištění č. 1. Bylo prokázáno zcela zásadní zvýhodnění společnosti S., která by bez něj nejen že nemohla předmětnou zakázku získat, ale měla být ze zadávacího řízení vyloučena. Bylo prokázáno, že na vypracování nabídky se podílel jednatel žalobkyně a že veškeré kroky zúčastněných osob byly činěny za účelem vylákání nejvyšší možné výše dotace. To vše svědčí o zcela zásadním úmyslném pochybení, vůči kterému nelze uplatnit odvod nižší, než právě 100 % poskytnuté dotace. Pokud žalobkyně namítala, že její případ není natolik závažný, aby bylo možné bez dalšího uložit odvod ve výši 100 % poskytnuté dotace, pak dle krajského soudu situaci zcela nevhodně zlehčuje, neboť právě tak závažný její případ byl. Šlo o takřka učebnicový případ, kdy je uložení stoprocentního odvodu zcela namístě. Je-li účelem odvodu ochrana poskytnutých veřejných prostředků a dodržování všech předem stanovených pravidel obsažených v regulačním rámci upravujícím poskytování dotací, nelze v žádném ohledu připustit, aby sebemenší část dotace nebyla v případě, jako je tento, navracena do veřejných rozpočtů. Námitka není důvodná.

Ke zjištění č. 2 a výši odvodu za něj

37. Na základě čl. II, bod 1 podmínek byla žalobkyně povinna realizovat projekt v souladu s žádostí o poskytnutí dotace, která odkazovala na výzvu. Podle bodu 2 výzvy se mezi podporované aktivity řadí pořízení nových technologických zařízení s vyššími technickými parametry a realizace projektů zvyšující efektivnost procesů. Podle bodu 6. 1. výzvy jsou způsobilými výdaji mj. výdaje na nákup strojů a zařízení, které nebyly předmětem odpisu, včetně software zajišťujícího jeho funkčnost.
38. Čl. III, bod 2 podmínek stanoví, že způsobilým výdajem může být pouze takový výdaj, jenž splňuje podmínky uvedené v pravidlech způsobilosti výdajů. Ta stanoví na str. 1, že způsobilým může být jen takový výdaj, který bude splňovat kritéria efektivnosti, hospodárnosti a účelnosti. Na str. 5 pravidel způsobilosti výdajů je uvedeno, že v případě ostatních strojů a zařízení je způsobilým výdajem cena nových a technologické zhodnocení stávajících strojů a zařízení nezbytných k průmyslové výrobě nebo poskytování služeb zahrnované i nezahrnované do pořizovací ceny zařízení.
39. Z hlediska skutkového je u zjištění č. 2 situace následující. Správce daně dospěl k závěru, že dodaná výrobní linka není nová, resp. je z velké části složena z použitých a repasovaných součástí. Jednalo se zejména o součásti dodané společností J., které získala od společnosti Y. M. s.r.o. To potvrdily výsledky svědků (k tomu viz výše). Naproti tomu součásti dodané společností J. společnostmi P. B. – b. s., s.r.o., Ing. J. H., M. T. s.r.o. a N. s.r.o. byly dodány jako nové, což potvrdili uvedení dodavatelé (str. 31 zprávy o daňové kontrole). Nový nebyl ani dodaný vysokozdvizný vozík. To podle správce daně vyplývá z toho, že na něm byl štítek s rokem výroby 2011 a také z faktury vystavené společností V. – m. t. s.r.o., která jej dodala společnosti S. a ve faktuře uvedla, že se jedná o zánovní použitý vozík (str. 15 a 20 zprávy o daňové kontrole).
40. Správce daně se dále vypořádal se znaleckými posudky vypracovanými Ing. J. V., Ph.D. a J. K. Jejich účelem nebylo posoudit novost zařízení, ale stanovit obvyklou cenu. Pokud se znalec J. K. vyjádřil v tom smyslu, že se jedná o zcela nově vyrobený nerepasovaný výrobní celek, měl tím zjevně na mysli linku jako celek včetně kompresoru a vysokozdvizného vozíku. U něj však bylo prokázáno, že nový není. Znalec K. navíc u výsledku uvedl, že bez detailní expertizy není možné posoudit, zda byl ve výrobní lince použit repasovaný či již použitý díl. Taková expertíza přitom nebyla provedena. Znalec proto ani nemohl sám bez předmětné expertizy posoudit, zda výrobní linka takový díl obsahuje. Znalecký posudek proto nelze vyhodnotit jako důkaz, že výrobní linka byla složena výhradně z nových dílů (blíže srov. str. 32 až 34 zprávy o daňové kontrole).
41. Způsob, jakým správce daně dospěl k závěru o tom, že došlo k záměrnému navýšení ceny zakázky o 10 947 464 Kč, přičemž z této sumy bylo z dotace uhrazeno 50 %, tj. 5 473 732 Kč, popsal detailně ve zprávě o daňové kontrole. Krajský soud již ve stručnosti tyto zjištění zmínil v souvislosti se zjištěním č. 1, proto z důvodu stručnosti (a také s ohledem na to, že tento závěr nebyl žalobkyní vůbec rozporován) na tomto místě toliko odkazuje na výše uvedené a na zprávu o daňové kontrole. Uměle navýšené výdaje nelze považovat za uznatelné, neboť nesplňují kritéria efektivnosti, hospodárnosti a účelnosti (str. 23 a 24 zprávy o daňové kontrole).
42. Na základě uvedeného dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně použila částku 18 500 000 Kč na úhradu nezpůsobilých výdajů, z čehož 5 473 732 Kč představovala částka odpovídající úmyslnému navýšení ceny.

43. K námitce žalobkyně, že nebylo prokázáno, že by dodané díly byly předmětem odpisu, krajský soud uvádí, že výzva stanoví, že mezi podporované aktivity se řadí pořízení nových technologických zařízení. Současně vymezuje způsobilé výdaje tak, že jimi jsou výdaje na nákup strojů a zařízení, které nebyly předmětem odpisu. Vedle toho pravidla způsobilosti výdajů vymezují způsobilé výdaje tak, že za ně lze považovat cenu nových strojů. Žalobkyně byla povinná řídit se oběma dokumenty.
44. Podle názoru soudu se však uvedené dokumenty vzájemně doplňují a rozhodně nejsou ve vzájemném rozporu. Lze tak učinit závěr, že za způsobilé výdaje mohly být považovány jen ty, které byly vynaloženy za nové stroje a jejich součásti (materiální hledisko), a které současně nebyly předmětem odpisů (formální hledisko). Správce daně v řízení prokázal, že některé součásti dodané společností Jamacom, byly použité a repasované. Ve vztahu k nim nemělo smysl zabývat se tím, zda byly formálně u jiného daňového subjektu předmětem odpisů. Nebyla totiž naplněna materiální podmínka. V tomto směru krajský soud poukazuje na to, že žalobkyně v žalobě nezpochybnila skutkové závěry správce daně ohledně repasovaných dílů. Proto krajský soud jen stručně zmíní, že správce daně vycházel zejména z výpovědi svědků a dalších skutečností (výrobní štítky, faktury) a přesvědčivě se vypořádal také se znaleckými posudky. Správce daně zcela správně dospěl k závěru, že závěr znalců o tom, že výrobní linka není složena z repasovaných či použitých částí, není nijak odůvodněn, nadto při výsledku znalec Kempa potvrdil, že to bez detailní expertizy ani nelze určit, přesto v posudku tvrdil opak. Proto správce daně zcela správně posoudil znalecké posudky jako neprůkazné a celkově dospěl ke správným skutkovým zjištěním.
45. Otázka dobré víry není v nyní řešené věci vůbec relevantní. Skutečnost, že tato se posuzuje v případě podvodů na DPH, s nyní řešenou věcí vůbec nesouvisí. Žalobkyni totiž nebylo kladeno k tíži, že by se vědomě účastnila podvodu na DPH. Dodržení podmínek, za kterých byla žalobkyni poskytnuta dotace, je objektivní kategorií zcela nezávislou na zavinění žalobkyně. Proto ani případná dobrá víra žalobkyně nemůže mít na věc žádný vliv. Navíc s ohledem na shora popsané okolnosti týkající se zjištění č. 1 lze jen stěží hovořit o dobré víře žalobkyně.
46. Důvodná je však námitka, že sám správce daně dospěl k závěru, že nikoliv všechny dodané součásti výrobní linky byly repasované či použité, přesto uložil za dané zjištění odvod v rozsahu celé vyplacené částky. Krajský soud s žalobkyní zcela souhlasí. Správce daně skutečně vyhodnotil nezpůsobilé výdaje toliko ve výši 5 473 732 Kč (záměrné navýšení ceny) a dále blíže nespecifikovanou výši výdajů za repasované součásti, které společnost J. dodala společnost Y. M. s.r.o. U jiných výdajů přitom správce daně výslovně potvrdil, že byly vynaloženy za nové díly výrobní linky (str. 31 zprávy o daňové kontrole). Lze tak souhlasit s žalobkyní v tom, že jí neměl být za zjištění č. 2 uložen odvod v plné výši. Popsaná nesprávnost však nemá žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a na práva žalobkyně. Žalobkyni byl stanoven odvod ve výši 18 500 000 Kč za každé zjištění, přičemž celková výše odvodu podle § 44a odst. 7 rozpočtových pravidel nemohla být vyšší než poskytnutá částka dotace. Proto byl také žalobkyni napadeným rozhodnutím stanoven odvod ve výši 18 500 000 Kč. Již výše dospěl krajský soud k závěru, že odvod ve výši 18 500 000 Kč uložený za zjištění č. 1 byl zcela adekvátní a tato částka pokryla celou výši odvodu uloženou napadeným rozhodnutím. Proto ani nyní zjištěné pochybení správce daně ohledně výše odvodu za zjištění č. 2 nemá žádný praktický význam a nemůže mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

C. Závěr a náhrada nákladů řízení

47. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.
48. Pro úplnost krajský soud uvádí, že odkázala-li žalobkyně v žalobě na obsah svého odvolání, nejedná se o řádně uplatněný žalobní bod, neboť žalobní bod musí být vymezen přímo v žalobě. Judikatura sice připouští, aby žalobce konkrétně vymezil jednotlivé žalobní body odkazem na listinu obsaženou ve správním spisu, avšak musí se tak stát odkazem na konkrétní děj či okolnosti, které jsou v dané listině zachyceny, nikoliv typovým odkazem na spis nebo jeho část (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Žalobkyně v podané žalobě odkázala na odvolání ze dne 26. 4. 2019, aniž by v žalobě konkrétně uvedla, jaká argumentace k jaké konkrétně vytýkané nezákonnosti napadeného rozhodnutí má být pro posouzení její žaloby relevantní, resp. v čem konkrétně spočívá žalobní bod. Proto se soud skutečnostmi uvedenými v odvolání ze dne 26. 4. 2019 nezabýval.
49. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015 č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 25. července 2022

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu