

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **KM PLUS spol. s r. o., v konkursu,** se sídlem Tyršova 86, Chrast, zastoupen JUDr. Šárkou Veskovou, advokátkou se sídlem Brněnská 300/31, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2016, č. j. 40032/16/5100-41453-703692, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 10. 5. 2017, č. j. 52 Af 66/2016 - 259,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Ministerstvo průmyslu a obchodu poskytlo žalobci na základě rozhodnutí 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.“ (číslo projektu CZ.1.03/2.2.00/13.02146) ve výši maximálně 50 % způsobilých výdajů projektu“. Dotace ve výši 16.400.000 Kč byla na účet žalobce připsána dne 21. 4. 2015.

[2] Finanční úřad pro Pardubický kraj (správce daně) zahájil u žalobce dne 26. 11. 2015 daňovou kontrolu za účelem ověření, zda nenastaly skutečnosti rozhodné pro stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně dle zákona č. 218/2000 Sb., o

rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) v souvislosti mj. s výše popsanou dotací. Dne 2. 2. 2016 dožádaný správce daně (Finanční úřad pro Kraj Vysočina) zahájil související daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 2014 a leden až květen 2015. Předmětem prověřování byla u této daně především oprávněnost nároku na odpočet daně z titulu nákupu nové technologie, na jejíž pořízení byla poskytnuta zmiňovaná dotace.

[3] Dne 25. 7. 2016 vydal správce daně pod č. j. 262417/16/2804-00540-609283 zajišťovací příkaz, kterým žalobci uložil, aby zajistil úhradu daně, která nebyla dosud stanovena (odvody a penále za porušení rozpočtové kázně), složením jistoty ve výši 12.022.500 Kč.

[4] Proti zajišťovacímu příkazu žalobce podal odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutí zamítl a zajišťovací příkaz potvrdil.

[5] Žalobce proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích, který ji zamítl.

[6] Krajský soud nejprve připomněl povahu zajišťovacího řízení; správce daně v případě zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, ale toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. Správce daně musí přezkoumatelným způsobem zdůvodnit dva okruhy skutečností – otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a otázku obav ohledně budoucí vymahatelnosti daně. V projednávané věci správce daně i žalovaný podrobně popsali, na základě jakých skutkových zjištění dospěli k závěru, že se jedná o sofistikovaný dotační podvod, do něhož byl zapojen řetězec subjektů s cílem uměle navýšit cenu výrobního zařízení a získat vyšší dotaci. V rámci řetězce obchodních společností bylo bez ekonomického opodstatnění přeprodáváno výrobní zařízení. U prvotního dodavatele činila cena zařízení včetně DPH 10.593.550 Kč, na konci řetězce dodávek dosáhla u žalobce částky 40.169.580 Kč. Žalobce navíc jakožto poslední článek řetězce uplatnil odpočet daně na vstupu z pořízených zařízení (jejichž cena byla nadhodnocena), přičemž jiné články tohoto řetězce daň neodvedly. To vedlo správce daně k závěru, že uplatněné nároky na odpočet daně z přidané hodnoty nebudou uznány. Hypotézy správce daně se ostatně ukázaly být správnými, neboť účastníci řízení při jednání před soudem potvrdili, že žalobci již byl (nepravomocně) vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně a doměřena daň z přidané hodnoty.

[7] 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. Rozhodující část aktiv žalobce tvoří movitý majetek – plnicí linky, jejichž cena byla účelově nadhodnocena; navíc jde o specifická zařízení, jejichž případný prodej by byl problematický. Před vydáním zajišťovacích příkazů měl žalobce na účtech pouze cca 300.000 Kč a dalších likvidních aktiv (motorových vozidel Porsche Boxster 987, Ducati Hyperstrada, Harley-Davidson, která prodal, a Land Rover Discovery, který nabízel k prodeji) se postupně zbavoval, aniž by prokázal, že prostředky takto získané použil pro svou ekonomickou činnost. Nemovitosti ve vlastnictví žalobce jsou zatíženy zástavními právy zajišťujícími pohledávky jiných věřitelů. Z finanční analýzy provedené správcem daně vyplynulo, že v roce 2015 dosáhl rozdíl mezi krátkodobými aktivy a

krátkodobými pasivy záporné hodnoty, což indikuje nelikvidnost žalobce a tzv. vykázaný nekrytý dluh. 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 vytvořit. Navíc žalobce svá obecná tvrzení (s nimiž nadto přišel až po lhůtě pro podání žaloby) o jeho schopnosti v budoucnu ve splátkách daň zaplatit ničím neprokázal a při jednání nenavrhoval žádné důkazy. Podání, které založil do spisu den před vyhlášením rozsudku, je pouze dalším obecným tvrzením o předpokládaném hospodářském růstu. Pro úplnost soud dodal, že posuzovaný případ se značně odlišuje od ekonomické situace daňového subjektu, kterou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 65.

[8] K námitce porušení principu proporcionality soud uvedl, 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. Soud odmítl 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. Krajský soud uzavřel, že zákonem stanovené podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu v daném případě byly splněny.

II. Důvody kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobce (stěžovatel) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, v níž navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a případně též rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející zajišťovací příkazy.

[10] Stěžovatel namítá, že správce daně nehodnotil všechny skutečnosti, které měly být posouzeny při vydání zajišťovacích příkazů. Správce daně ani krajský soud nepřihlédli k okolnostem svědčícím ve prospěch stěžovatele (je společností založenou v roce 2001, registrován k DPH je od roku 2002, podnikatelskou činnost vykonává více než 15 let a v minulosti řádně plnil své povinnosti vůči správci daně).

[11] Přesvědčení o účasti stěžovatele v podvodném řetězci je vykonstruované. Stěžovatel nebyl v obchodním vztahu s dodavateli Avodružstva, družstva (dále jen „Avodružstvo“). Neznal a nebyl v žádném kontaktu se společnostmi Calwera Invest s. r. o., Vše o kovech s. r. o. nebo Rofim s. r. o., které jsou uváděny v rozhodnutí.

[12] Dle stěžovatele správce daně též nesprávně posoudil technologie dodané stěžovateli v rámci čerpání dotace. Pracovníci správce daně nemají dostatečné odborné a technické znalosti z oboru strojírenství a technologie plnicích linek k tomu, aby posoudili dodané plnicí linky, jejich vlastnosti a součásti. Nesprávná je i domněnka správce daně, že stěžovatel od společnosti Stavby Kapitán s. r. o. (dále jen „Stavby Kapitán“) zakoupil pouze vyfukovací zařízení, jeden kus plnicí linky a určité komponenty, které byly zakomponovány do stávající linky z roku 2013. Je tak zcela přehlížena skutečnost, že stěžovatel při místním šetření předvedl obě dodané plnicí linky i vyfukovací stroj s komponenty. Stěžovatel doložil, že původní plnicí linku prodal společnosti Stavby

Kapitán, která současně správci daně umožnila přístup k částem této linky, které ještě stále vlastní.

[13] Krajský soud nesprávně hodnotil předmět financování z dotačních prostředků. Stěžovatel opakovaně poukazoval na skutečnost, že v zadávací dokumentaci pro výběrové řízení byl uveden požadovaný výkon linek (množství tekutiny, kterou mají linky naplnit v daném časovém intervalu), nikoli počet plnicích míst. Údajné zjištění správce daně, o které se opírá též napadené rozhodnutí krajského soudu, o jiném počtu plnicích míst je účelové a zkreslené. Stejně tak není správný závěr, že předvedená plnicí linka není automatická, ale poloautomatická, neboť je u ní obsluha. Stěžovatel doložil, že linka je stavebnicí; díly nutné pro automatický provoz byly odmontovány a uloženy, neboť elektronické zařízení na nich umístěné bylo poruchové v důsledku působení agresivních látek. Takový stěžovatelův postup nebyl v rozporu s dotačními podmínkami.

[14] K hodnocení výše nabídnuté ceny dochází správce daně i krajský soud bez nezbytných odborných znalostí a podkladů. V nabídkové ceně bylo nutno zohlednit, že linka je používána k plnění kyseliny solné, ředidel a lepidel a s tím související délku záruční doby a nutnost zajištění bezchybné funkčnosti zařízení a předpokládanou výměnu poškozených komponentů. Krajský soud ani správce daně nemohli dojít k závěru o „uměle navýšené ceně“ bez znaleckého posudku či odborného vyjádření.

[15] Krajský soud dle stěžovatele vychází z nesprávného závěru, že „nestandardní byl způsob úhrady kupní ceny společnosti Stavby Kapitán“. Nebyly přitom zohledněny skutečnosti prezentované stěžovatelem správci daně při šetření. Dodavatel Stavby Kapitán byl ochoten poskytnout zápůjčku peněžních prostředků na pořízení zařízení svému odběrateli. Z důvodu bezpečnosti byla poskytována zápůjčka jednateli a společníkovi stěžovatele jako fyzické osobě. Ten pak poskytl zápůjčku dále stěžovateli. Tento postup není nijak neobvyklý v obchodních vztazích.

[16] Nesprávně a zjednodušeně je interpretována také stěžovatelova ekonomická situace. Stěžovatel pořídil nové technologie za účelem rozšíření objemu výroby a snížení provozních nákladů. Předjednáno bylo rozšíření dodávek zboží obchodním partnerům. Toto rozšíření mělo dle stěžovatelových kalkulací generovat potřebné příjmy na zajištění další činnosti. Plánovaný efekt záměru nebyl žádným způsobem zohledněn při posuzování ekonomické situace.

[17] Nesprávně je interpretována také hodnota majetku a disponibilních zdrojů. Stěžovatel vlastní nemovitosti značné hodnoty. Správce daně ji opomíjí s odkazem na zatížení zástavními právy. To je zavádějící a nesprávné. Dluhy, které jsou zajištěné zástavními právy na nemovitých věcech, byly již ve značné části splaceny (k tomu stěžovatel odkazuje na přihlášku pohledávek Komerční banky a. s. jako zjištěného věřitele do insolvenčního řízení ve výši cca 9 milionů Kč). Tuto skutečnost si mohl správce daně ověřit, když vyžadoval od banky informace o zůstatcích na stěžovatelových bankovních účtech. Správce daně vycházel pouze z účetní hodnoty nemovitostí; jedná se ale o majetek, který je odepisován – jeho účetní hodnota tedy v čase klesá. Tržní hodnota stěžovatelových nemovitostí je podstatně vyšší než hodnota účetní.

[18] Stěžovatel měl v prvním pololetí roku 2016 největší obrat v historii společnosti; jeho situace byla pozitivní a společnost se rozvíjela. Pokud je obava z budoucího neuhrazení daně dovozována z převodu některých motorových vozidel v předcházejících obdobích, jde o majetek nevýznamný, bez nějž lze v podnikatelské činnosti pokračovat. Cena za prodej byla použita na činnost stěžovatele a nákup materiálu; šlo tedy pouze o transformaci majetku. Jediným efektem postupu správce daně bylo zabránění jakékoli další činnosti. Stěžovatel vykonával činnost spočívající v dodávkách zboží do obchodních řetězců na principu „just in time“. V okamžiku, kdy správce daně uložil prostřednictvím zajišťovacích příkazů, aby byly platby pohledávek směřovány na bankovní účet správce daně, zastavil tím zcela činnost stěžovatele, který neměl možnost nakoupit materiál; zásoby byly vyčerpány během deseti dnů. Následně stěžovatel musel propustit všechny zaměstnance, neboť neměl prostředky na výplatu mezd.

[19] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nelze souhlasit se stěžovatelem, že by nepřihlédl ke všem okolnostem případu. Stran řádného plnění daňových povinností žalovaný dodává, že u stěžovatele byly nedoplatky exekučně postiženy již v roce 2015 (exekuční příkaz ze dne 3. 7. 2015). Obava o neuhrazení daně je dovozována z komplexního posouzení šetřené věci.

[20] K námitce, že stěžovatel neměl informace o dodavatelích společnosti Avodružstvo, žalovaný uvádí, že jednatel a společník stěžovatele se s jednateli Avodružstva a Staveb Kapitán osobně znal, s posledně jmenovanou společností uskutečnil již dříve rozsáhlou rekonstrukci své provozovny. Správce daně též zjistil, že celá obchodní transakce proběhla za úzké součinnosti ekonomických subjektů zapojených do tohoto řetězce s tím, že dodání jednoho kusu plnicí linky od společnosti Anopack s. r. o. (dále jen Anopack) proběhlo přímo do prostor stěžovatele bez jakékoliv aktivní účasti dalších zapojených článků řetězce. Obdobně proběhlo i dodání vyfukovacího stroje od společnosti G D K spol. s. r. o. (dále jen „GDK“), nicméně formální dokladový pohyb proběhl průběžně přes všechny čtyři články řetězce s tím, že došlo k průběžnému navyšování ceny těchto zařízení. Všechny články řetězce musely na výše uvedené obchodní transakci aktivně spolupracovat, aby bylo dosaženo cíle a zboží doručeno a funkčně nainstalováno konečnému spotřebiteli – stěžovateli, který jako poslední článek získal nejvyšší daňovou výhodu.

[21] Žalovaný nezpochybňuje, že vlastnictví nemovitých věcí je pozitivní skutečností, která by sama o sobě mohla rozptýlit obavu správce daně z nedobytnosti dosud nestanovené daně. V daném případě ovšem bylo zjištěno, že na nemovitostech váznе zástavní právo. I v případě nuceného prodeje by tak mohly vzniknout další náklady, které svědčí ohrožení dobytnosti daně. Žalovaný uvádí, že obavu správce daně z budoucí nevymahatelnosti daně umocňuje zjištění, že stěžovatel prodal tři motorová vozidla v krátkém časovém sledu a současně inzeroval prodej dalšího vozu. Tvrzení, že výnos z prodeje vozidel byl použit k transformaci majetku, stěžovatel během odvolacího řízení neprokázal.

[22] K námitkám týkajícím se pořízení plnicích linek a jejich nepřiměřeně vysoké ceny žalovaný odkazuje na odůvodnění rozhodnutí o odvolání a zajišťovacích příkazů. Co se týče způsobu úhrady kupní ceny, zápůjčka sama o sobě není v obchodních vztazích nijak neobvyklá, avšak v souvislosti s dalšími zjištěními se její poskytnutí jeví jako účelové

s cílem deklarovat vložení vlastních zdrojů do pořízení automatických linek, a to pro účely splnění dotačních podmínek.

[23] Žalovaný se plně ztotožňuje s posouzením věci krajským soudem a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

III.a) Relevantní skutkové okolnosti

[26] Z obsahu předložených spisů (Nejvyšší správní soud zde stejně jako krajský soud vychází i z obsahu správního spisu připojeného k věci projednávané pod sp. zn. 1 Afs 251/2017, která se týká zajišťovacích příkazů na DPH) vyplývají tyto podstatné skutkové okolnosti. Soud níže rekapituluje pouze ty okolnosti, o kterých není mezi stranami sporu.

[27] Stěžovatel je společností zabývající se výrobou a dodávkami chemických látek a přípravků.

[28] Ministerstvo průmyslu a obchodu poskytlo stěžovateli na základě rozhodnutí 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.“ (číslo projektu CZ.1.03/2.2.00/13.02146) ve výši maximálně 50 % způsobilých výdajů projektu“. Dotace ve výši 16.400.000 Kč byla na účet žalobce připsána dne 21. 4. 2015.

[29] 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 zaplaceny příjemcem dotace a musí být doloženy průkaznými doklady a hrazeny dodavatelům.

[30] 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.

[31] Stěžovatel dne 28. 7. 2014 zveřejnil v Obchodním věstníku oznámení o zahájení výběrového řízení na a) dodávku stroje na vyfukování HDPE lahví o objemu 0,1 – 5 l, b) navazujících dvou automatických plnicích linek kapalin (žíravé, inertní, hořlavé). Předpokládaná hodnota zakázky byla 34 milionů Kč. Lhůta pro předkládání nabídek končila dne 28. 8. 2014. Toto výběrové řízení nebylo veřejnou obchodní soutěží ani veřejným příslibem a nejednalo se ani o veřejnou zakázku realizovanou dle zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách.

[32] Stěžovatel na základě tohoto oznámení obdržel tři cenově srovnatelné nabídky (GDK 33.515.000 Kč, Anopack 33.697.000 Kč a Stavby Kapitán 33.198.000 Kč). Jako nejvýhodnější byla vyhodnocena nabídka společnosti Stavby Kapitán (nejnižší nabídková cena, nejkratší doba realizace, nejnižší cena pozáručního servisu a za přistavení technika po záruce).

[33] Správce daně v této souvislosti zjistil, že společnost Stavby Kapitán se převážně zabývá stavební činností, poptávaná zařízení nevyráběla ani s nimi neobchodovala na rozdíl od dalších dvou účastníků výběrového řízení. Společnost Anopack se zabývá prodejem a dovozem obalových technologií, montáží, instalací a servisem a je dodavatelem etiketovacích, balicích, plnicích a dalších strojů a linek používaných v obalové technice; GDK je výrobcem vyfukovacích strojů.

[34] Všechny výše uvedené subjekty podaly nabídku na dodávku 2 ks automatických plnicích linek se šesti 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.

[35] Výše uvedené strojní vybavení mělo být dodáno na základě kupní smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a Stavbami Kapitán dne 24. 9. 2014. Kupní cena činila

33.198.000 Kč bez DPH (celkem 40.169.580 Kč). Předmětem smlouvy bylo dodání a instalace zařízení (stroj na vyfukování HDPE lahví o objemu 0,1 – 5 litrů, automatická plnící linka kapalin a automatická plnící linka kapalin) v souladu se specifikací uvedenou v nabídce dodavatele, která byla přílohou smlouvy.

[36] Stavby Kapitán vystavily za dodávku a montáž výrobního zařízení dle smlouvy o koupi č. 37/2014 v ceně bez DPH 33.198.000Kč (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.

[37] Stavby Kapitán měly pořídit výrobní zařízení sestávající se z 2 ks automatických plnicích linek kapalin a stroje na vyfukování HDPE lahví včetně doplňkového vybavení od Avodružstva, 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 *stěžovatelův* výrobní areál.

[38] Avodružstvo výše uvedené zařízení pořídilo od GDK (vyfukovací stroj GM5001 včetně příslušenství) za částku 6.420.000 Kč bez DPH (celkem za 7.768.200 Kč s DPH) a od Anopacku (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 plnícími místy a automatická linka se čtyřmi plnícími místy.

[39] Lze tedy shrnout, že Anopack a GDK se zúčastnily výběrového řízení organizovaného stěžovatelem, podaly srovnatelné nabídky s nabídkou Staveb Kapitán, a to vzdor tomu, že Avodružstvu (dodavatel Staveb Kapitán) prokazatelně shodné zařízení dodaly za podstatně nižší cenu, a cena dodávky byla v obchodním řetězci značně navýšena. Na počátku řetězce u dodavatelů - Anopack a GDK činila 8.755.000 Kč bez DPH a na konci řetězce dodávek dosáhla u žalobce částky 33.198.000 Kč bez DPH.

[40] Dále bylo zjištěno, že Anopack dodal zařízení pro Avodružstvo *přímo do provozovny stěžovatele* v Chrasti, a to a) *doplnění stávající poloautomatické* linky a b) *plnicí linku inertních produktů*. Je též prokázáno, že Anopack dodával do stěžovatelovy provozovny již v roce 2013 poloautomatické plnicí zařízení včetně příslušenství. Obě společnosti tedy byly již dříve v obchodním kontaktu a stěžovateli tedy bylo známo, že Anopack takováto zařízení dodává a v jakých cenových relacích se pohybují.

[41] Současně je třeba zmínit, že stěžovatel dle smlouvy o koupi výrobního zařízení ze dne 14. 10. 2014 prodal Stavbám Kapitán jeden kus poloautomatického plnicího zařízení (šlo o zařízení pořízené v roce 2013 od Anopacku), a to za cenu 7.300.000 Kč bez DPH.

[42] Při místním šetření ve stěžovatelově sídle ve dnech 9. 6. a 27. 6. 2016 správce daně zjistil, že se zde nachází dvě plnicí zařízení (dle tvrzení správce daně jedno z nich bylo poloautomatické; tato skutečnost je ovšem sporná, viz dále), jedno se čtyřmi a druhé se dvěma plnicími místy. Podle zmíněné kupní smlouvy uzavřené se Stavbami Kapitán však měly být dodány dvě linky každá se šesti plnicími místy.

[43] S ohledem na shora uvedené vznikla správci daně pochybnost, zda byly skutečně pořízeny dvě nové automatické plnicí linky, neboť stěžovatel nejprve v roce 2013 pořídil od Anopacku poloautomatickou plnicí linku; tato společnost pak v roce 2014, resp. 2015 na základě smlouvy uzavřené s Avodružstvem dodala přímo do sídla stěžovatele jeden kus plnicí linky a doplnění stávající poloautomatické linky. To vzbuzuje podezření, že stěžovatel ve skutečnosti nakoupil od Staveb Kapitán pouze vyfukovací zařízení a zařízení, které bylo zjištěno na počátku řetězce u Anopacku (1 ks plnicí linky) a dále komponenty, které mohly být zakomponovány do stávající linky z roku 2013. Současně nedošlo k faktickému prodeji této staré linky Stavbám Kapitán, ale jen k jejímu doplnění.

[44] Správce daně dále zjistil, že *v řetězci dodavatelů plnicích linek*, jejichž konečným odběratelem je stěžovatel, jsou subjekty, které daň z přidané hodnoty neodvádějí, daňové tvrzení k DPH nepodávají, jsou *nekontaktními subjekty sídlícími na fiktivních adresách*.

[45] Co se týče financování projektu, část dodávky byla financována z dotačních prostředků (16.400.000 Kč). Z informací o pohybech na účtech jednatele stěžovatele, stěžovatele a Staveb Kapitán pak bylo zjištěno, že zbývající část byla hrazena prostřednictvím půjčky, kterou jednateli stěžovatele poskytla společnost Stavby Kapitán. Ze Smlouvy o zápůjčce ze dne 30. 9. 2014 vyplývá, že peněžitá zápůjčka v částce kolem 20.500.000 Kč bude uvolňována dle požadavků vydlužitele převodem na nespecifikovaný účet, aby ji vydlužitel užil dle libosti a po čase vrátil se sjednaným úrokem. V období od 14. 10. 2014 do 12. 11. 2014 bylo z registrovaného účtu Staveb Kapitán postupně uvolněno celkem 20.332.664 Kč, a to na soukromý účet jednatele stěžovatele, který ve většině případů ještě týž den tytéž částky převedl na účet stěžovatele. Z účtu stěžovatele byly ve většině případů finanční prostředky ještě téhož dne (nejpozději čtvrtý den) zpět na účet Staveb Kapitán. Stěžovatel tímto způsobem hradil této společnosti dílčí plnění výše popsaných zařízení (celkem šlo o 15.998.000 Kč). Zbývající část nákladů byla pokryta platbou, kterou uhradila společnost Stavby Kapitán stěžovateli za prodanou „starou linku“ (úhrada na účet dne 10. 11. 2014).

[46] 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 zaplaceny 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. S ohledem na výše uvedené skutečnosti se správce daně domníval, že tyto podmínky nebyly dodrženy. Proto správce daně považoval 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% způsobilých výdajů projektu, měla být dotace čerpána max. ve výši 4.377.500 Kč.

[47] 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 předpokládal budoucí stanovení daně v celkové výši 18.994.080 Kč (12.022.500 Kč + 6.971.580 Kč). Nyní souzená věc se pak týká pouze budoucího stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně.

III.b) Relevantní právní a judikatorní rámec

[48] Podle § 167 odst. 1 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.*

[49] Daní se pro účely daňového řádu dle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu rozumí peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu. Dle § 44a odst. 11 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu. Daní je tedy i odvod za porušení rozpočtové kázně.

[50] Dle § 44a odst. 3 písm. d) rozpočtových pravidel je fyzická osoba nebo právnická osoba jiná než stát, která porušila rozpočtovou kázeň, je povinna provést prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu, jestliže porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. b) tím, že neoprávněně použila nebo zadržela peněžní prostředky poskytnuté z Národního fondu, nebo tím, že neoprávněně použila nebo zadržela peněžní prostředky podle § 44 odst. 2 písm. d) nebo f) [...].

[51] Dle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel se neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu rozumí 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.

[52] Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu, že a) *daň bude v budoucnu s přiměřenou pravděpodobností v určité výši stanovena*, a zároveň že b) v době její

vymahatelnosti bude tato *daň nedobytná* nebo bude *její vybrání spojeno se značnými obtížemi*. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.

[53] K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil ve svých rozhodnutích. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90 (č. 2001/2010 Sb. NSS), vyslovil, že je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené.*“ V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31 (č. 3049/2014 Sb. NSS), zdejší soud v bodě 20 uvedl, že „*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 mnohabodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139).*“ V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, k tomu tento soud doplnil: „*Pojistkou proti hrozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné.*“

[54] Další krok ve zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů představuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104 (č. 3368/2016 Sb. NSS). Zde dovodil, že oba prvky, tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytnost, lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově. Pokud „*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*“. Současně však uvedl, že „*[p]okud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat*“.

III.c) Pravděpodobnost budoucího stanovení daně

[55] Shrnou-li se výše popsaná skutková zjištění ve věci, lze uvést, že správce daně pravděpodobnost budoucího stanovení odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně vyvozoval z umělého *navýšení ceny zboží* v průběhu přeprodeje v řetězci za účelem dosažení vyšší dotace a ze skutečností, které vedly k pochybnostem *o skutečném pořízení*

deklarovaných 2 ks plnicích linek (a vyfukovacího přístroje). Nestandardní bylo též *financování předmětných zařízení* prostřednictvím zápůjčky od dodavatele a skutečnost, že v krátkém časovém úseku došlo k prodeji staré plnicí linky dodavateli stěžovatele. Nadto správce daně předpokládal doměření daně z přidané hodnoty, neboť se na základě zjištěných skutečností domníval, že stěžovatel nebyl oprávněn nárokovat si odpočet daně z titulu nákupu nové technologie, na jejíž pořízení byla poskytnuta dotace.

[56] Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu všechny shora popsané skutečnosti, podrobně rozebrané v odůvodnění zajišťovacích příkazů, mohly založit s přiměřenou pravděpodobností obavu, že stěžovateli bude stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně.

[57] Namítá-li stěžovatel, že dodavatele Avodružstva nezná a nebyl s nimi v kontaktu, pak je nutno říct, že tuto námitku neuplatnil v žalobě, a Nejvyšší správní soud se jí proto nemůže zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). I kdyby tomu tak nebylo, je třeba zmínit, že v odůvodnění zajišťovacích příkazů ani v rozhodnutí žalovaného nebyli konkrétně označeni dodavatelé Avodružstva, které stěžovatel zmiňuje v kasační stížnosti. Otázka zapojení do podvodného řetězce je relevantní jak z hlediska doměření DPH, tak z hlediska odvodu za porušení rozpočtové kázně ve spojitosti s umělým navyšováním ceny. Pro vydání zajišťovacího příkazu je pak významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci; účast, kter*á potenciálně* (dle dalších zjištění v nalézacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH či odvod za porušení rozpočtové kázně. Naopak bezvýznamné *pro toto stádium* daňového řízení jsou otázky, zda snad daňový subjekt byl či nebyl ohledně podvodného řetězce v dobré víře (viz rozsudek ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48). Nutno zdůraznit, že konečné vyhodnocení transakcí stěžovatele jako transakcí představujících zneužití práva či zatížených podvodem na DPH je výstupem procesu nalézacího, v jehož rámci správce daně postupně shromažďuje a vyhodnocuje důkazní prostředky v souladu s § 92 daňového řádu a se svými závěry seznámí daňový subjekt.

[58] Dalším okruhem kasačních důvodů vztahujících se k posouzení otázky pravděpodobnosti budoucího stanovení daně je posouzení předmětu dodávky od Staveb Kapitán stěžovateli.

[59] I v tomto ohledu je třeba připomenout, že při vydávání zajišťovacího příkazu není na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se *stanovením samotné daně*, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím (rozsudek ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48).

[60] Stěžovatel namítá, že správce daně neměl dostatečné odborné a technické znalosti pro posouzení linek, které stěžovatel předvedl při místním šetření. Stejně tak byly dle stěžovatele třeba odborné znalosti a podklad k závěru o ceně za dodané plnicí linky.

[61] Jak vyplývá z rekapitulace relevantních skutkových zjištění, v průběhu prodeje zboží v rámci řetězce dodavatelů došlo skutečně k významnému navýšení ceny od

původních dodavatelů. Nejvyšší správní soud na tomto místě zdůrazňuje, že samotná skutečnost, že v rámci obchodního řetězce, v němž dochází k postupnému dodávání téhož zboží, dojde k navýšení ceny, nemůže vzbudit zásadní pochybnosti a není nijak nestandardní. Naopak navýšení ceny při prodeji zboží pořízeného od dodavatele dalšímu odběrateli vyjadřuje základní logiku obchodování - jde *de facto* o obchodní marži. Tedy pouhé navýšení prodejní ceny v rámci jednoho řetězce obchodování nemůže být důvodem pro závěr o přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně z důvodu nestandardnosti či snad nezákonnosti takového postupu. V nyní souzené věci však k navýšení ceny (nutno zdůraznit markantnímu – téměř čtyřnásobnému) přistoupilo několik dalších okolností, které odůvodňovaly závěr správce daně ohledně pravděpodobnosti budoucího stanovení odvodu. Navýšení kupní ceny tedy bylo pouze jednou z indicií, která společně s dalšími skutečnostmi vytvořila ucelený a logický okruh vedoucí správce k závěru o naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.

[62] Je zjevné, že, na rozdíl od tvrzení stěžovatele, došlo k navýšení cen, aniž by byla k dodávaným linkám přidána jakákoli další hodnota. Z kupních smluv uzavřených mezi Avodružstvem a Stavbami Kapitán vyplývá, že předmět smlouvy, tj. jeden kus plnicí linky a doplnění stávající linky, byl dodán přímo do sídla stěžovatele. Stejně tomu bylo v případě předmětu kupní smlouvy mezi Stavbami Kapitán a stěžovatelem. Je tedy zjevné, že k žádným dalším tvrzeným úpravám strojů (např. za účelem jejich úpravy pro plnění kyselinami a dalšími agresivními látkami) nedocházelo, neboť zboží bylo ve své konečné podobě v sídle stěžovatele již po dodání od Avodružstva. Co se týče plnicích míst u předmětných linek, správce daně nepracoval s údajem o jejich počtu proto, aby prokázal rozpor mezi zadávací dokumentací a skutečně pořízeným zbožím, ale aby upozornil na skutečnost, že všichni zájemci ve výběrovém řízení nabídli 2 ks plnicích linek se šesti plnicími místy, ale v provozovně stěžovatele byly umístěny linky se dvěma a čtyřmi plnicími místy, což podporuje pochybnosti správce daně o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným v kupních smlouvách a předložených fakturách. Stejně tak byl počet šesti plnicích míst uveden v dokumentu „Specifikace ceny“, který je přílohou kupní smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a Stavbami Kapitán.

[63] Současně je třeba připomenout, že společnost Anopack dodala Avodružstvu přímo do provozovny stěžovatele jednu plnicí linku inertních produktů a jedno doplnění plnicí linky. Z následujících kupních smluv však vyplývá, že zboží dodané Avodružstvem Stavbám Kapitán a následně též stěžovateli představovaly dva kusy plnicích linek. I tato skutečnost dle soudu představuje zásadní indicii svědčící pro pochybnosti o skutečném pořízení deklarovaných dvou kusů plnicích linek.

[64] Ostatně ani stěžovatelovo tvrzení, že v průběhu místního šetření předvedl dvě plně funkční plnicí linky, nemá oporu ve správním spisu. Během místního šetření správce daně zdokumentoval jednu automatickou plnicí linku a jednu plnicí linku, u níž byl dle tvrzení stěžovatele z důvodu poškození strojů působením agresivních látek odmontován a uložen jeden z dílů (celá linka dle tvrzení stěžovatele funguje jako „stavebnice“) a u této linky proto byla lidská obsluha. Stěžovatel současně nepředložil žádnou dokumentaci k případnému reklamačnímu řízení. Pokud jde o námitku, že správce daně při posuzování nabídkové ceny dodaného zařízení nevycházel ze žádného způsobilého podkladu, je třeba

uvést, že správce daně vycházel jednak z toho, že Anopack a GDK se účastnily výběrového řízení s cenou cca 33 milionů Kč, ačkoli následně dodaly Avodružstvu shodné zařízení za nepoměrně nižší cenu. Jako podklad k tomuto závěru správci daně sloužily předložené kupní smlouvy, podklady k výběrovému řízení a z jiných daňových řízení (konkrétní podklady jsou upřesněny na s. 5 – 6 rozhodnutí žalovaného). Stěžovatel ostatně skutečnost, že během řetězce dodání předmětných linek došlo k významnému navýšení ceny, nezpochybňoval. Odůvodňoval tuto skutečnost tím, že linky musely být upraveny pro plnění agresivních materiálů (účel použití) a musela být zajištěna jejich bezchybná funkčnost. K této argumentaci lze poznamenat jen to, že ačkoli jedna linka měla sloužit k plnění inertních materiálů a druhá k plnění materiálů agresivních, jejich cena byla ve stejné výši – není tedy zjevné, jak se zvýšené náklady na úpravu linky pro plnění agresivních materiálů měly ve výsledné ceně projevit. Současně je třeba zopakovat již výše uvedené, tedy že linky byly Avodružstvem dodány přímo do stěžovatelovy provozovny. Stěžovatel současně netvrdí, že by společnost Stavby Kapitán linky dodané od Avodružstva v provozovně stěžovatele dále upravovala (nevyplývá to ani z předložené kupní smlouvy) – důvod pro navýšení ceny při předprodeji tvrzený stěžovatelem zde tedy není prokázán.

[65] Kasační důvody směřující proti posouzení způsobu úhrady kupní ceny společnosti Stavby Kapitán v souvislosti se zápůjčkou jednateli stěžovatele nejsou přípustné, neboť nebyly uplatněny v žalobě (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). K tomuto bodu lze toliko uvést, že právě nestandardní způsob financování pořízení zboží (prostřednictvím zápůjčky pro jednatele stěžovatele od dodavatele a následných rychlých přesunů finančních prostředků na stěžovatelův a následně dodavatelův účet) může být též jednou z indicií vedoucích k důvodné domněnce, že odvod bude v budoucnu stanoven.

[66] Výše uvedené lze shrnout tak, že správce daně pracoval se skutečnostmi, které dle názoru soudu mohly sloužit jako dostatečné indicie vedoucí k závěru o splnění první z podmínek pro aplikaci mimořádného institutu, kterým je zajištění daně. Současně je zjevné, že správce daně činil další procesní úkony, které spočívají v prošetřování předmětných transakcí. Z vyjádření účastníků řízení při jednání před krajským soudem pak vyplývá, že platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně již ostatně byly vydány. Není tedy důvodná námitka, že nebyla naplněna podmínka pravděpodobnosti budoucího stanovení odvodu, neboť z povahy věci nemůže jít o jistotu jeho stanovení, nýbrž právě o relevantní směřování k jeho možnému stanovení, k čemuž v posuzovaném případě došlo.

III.d) Obavy o budoucí dobytnost či vymahatelnost daně

[67] Druhou z podmínek, která musí být naplněna pro možnost vydat zajišťovací příkazy, je existence objektivních skutečností, které zakládají odůvodněnou obavu, že v době její *vymahatelnosti* bude dosud nestanovená či nesplatná *daň nedobytná* nebo bude *její vybrání spojeno se značnými obtížemi*.

[68] Nejvyšší správní soud se již ve své rozhodovací praxi podmínkou odůvodněné obavy o ohroženou dobytnost dosud nestanovené či nesplatné daně několikrát zabýval (srov. rozsudek ze dne 16. 04. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, citovaný výše – relevantní judikaturní rámec).

[69] V rozsudku ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[d]*le názoru* [žalovaného správního orgánu] *tak bylo nutno u žalobce zajistit prostředky na v budoucnu splatnou či stanovenou daň z toho důvodu, že v současnosti tyto prostředky nemá. Takové úvahy Nejvyšší správní soud považuje za logicky i právně nepřípustné. V souladu s principy logického usuzování by naopak dle názoru zdejšího soudu byl takový závěr, podle kterého by bylo třeba daň zajistit proto, že žalobce v době vydání rozhodnutí celního úřadu a stěžovatele nezbytnými prostředky (či jejich podstatnou částí) disponoval, avšak v budoucnu je již mít nebude* [...]. *Právě tyto obavy jsou správní orgány v rozhodnutí o zajištění daně povinny odůvodnit*.“ Dále soud v rozsudku poznamenal, že „[ř]*ádně odůvodněným tvrzením by bylo např. konstatování hrozícího konkursu daňového subjektu či probíhající (příp. s přihlédnutím k hospodářským výsledkům důvodně předpokládaný) prodej majetku daňového subjektu, prováděný za účelem získání aktiv nezbytných pro další podnikatelskou činnost apod.*“.

[70] Zdrojem důvodných obav správce daně o budoucí vymahatelnost odvodu může být celá řada situací, z nichž však musí vyplývat skutečně reálná důvodnost takové obavy. Může jít např. o chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách) nebo jeho aktuální ekonomickou situaci (např. stav majetku a závazků indikující hrozbu insolvence), a to ve spojení s dalšími okolnosti, které správce daně zjistí např. analytickou vyhledávací činností, z nichž lze logicky dovozovat, že mohou negativně ovlivnit výběr odvodu neoprávněně užitých prostředků. Jedná se typově například o situace, kdy daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrat, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 9. 2017, č. j. 62 Af 113/2015 - 250), dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) a činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti.

[71] Z odůvodnění zajišťovacích příkazů se k majetkové situaci stěžovatele podává, že rozhodující část aktiv žalobce tvoří movitý majetek, a to plnicí linky, jejichž zpeněžení by bylo z hlediska specifičnosti tohoto produktu (a navíc ke stěžovatelem tvrzené poruchovosti) problematické. Dále stěžovatel dle zjištění správce daně disponoval bankovními účty se zůstatkem ke dni 17. 6. 2016 ve výši 297.367,29 Kč a jedním ve výši 441,35 EUR. Pokud jde o další likvidní majetek, zjistil správce daně, že stěžovatel vlastnil ke dni 3. 4. 2016 celkem 6 vozidel, avšak těchto vozidel se začal zbavovat (prodal vozidla Porsche Boxster 987, Ducati Hyperstrada a Harley-Davidson) 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 (prodej posledně jmenovaného vozidla stěžovatel v době vydání zajišťovacích příkazů inzeroval na internetu). Předpokládaná celková hodnota zbývajících vozidel dle správce daně dosahuje 1,764 až 2,095 milionu Kč.

[72] Správce daně dále konstatoval, že stěžovatel vlastní několik nemovitostí, které by za běžných okolností mohly sloužit k částečnému uspokojení budoucího odvodu; dle správce daně je ale nelze považovat za aktivum s potenciální hodnotou, a to z důvodu existujících zástavních práv. Z rozvahy ke dni 31. 12. 2014 vyplývá, že stěžovatel

vykazoval netto hodnotu staveb a pozemků ve výši 8,5 milionů Kč – šlo ale o nemovitosti, ke kterým je zřízeno několik zástavních práv.

[73] Správce daně také uvedl, že k 31. 12. 2015 zaznamenala celková hodnota vykázaného dlouhodobého majetku oproti stejnému období předcházejícího roku výrazný index poklesu, a to cca o 33 %. I vykazované pohledávky a krátkodobý finanční majetek oproti roku 2014 poklesl. Oproti pohledávkám ve výši 3.137.000 Kč stěžovatel deklaroval závazky ve výši 20.464.000 Kč. Z hlediska časového vývoje 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 stěžovatel 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 stěžovatele a tzv. vykázaný nekrytý dluh. To znamená, 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 stěžovatele, 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 stěžovatele, který nevyužívá k financování svých ekonomických aktivit vlastní zdroje, nýbrž zdroje cizí.

[74] Správce daně dále konstatoval, že z porovnání uskutečněných zdanitelných plnění a přijatých zdanitelných plnění za prvních pět měsíců roku 2016 lze usuzovat, že stěžovatel ze své běžné činnosti může vytvořit příjmy, které by částečně mohly sloužit k pokrytí budoucího odvodu. Při úvahách ohledně využití možného zisku je však dle správce daně třeba vzít v úvahu ještě tu skutečnost, že stěžovatel může být nucen z tohoto vytvořeného zisku hradit ještě další vzniklé náklady, které se neodrážejí v daňových přiznáních k DPH, např. mzdové a úrokové náklady, odpisy apod. Nelze tedy počítat s hodnotou předpokládaného zisku za rok 2016.

[75] Správce daně shrnul, že majetkové poměry stěžovatele nejsou dostatečné k úhradě celé částky ohroženého budoucího odvodu. Nebezpečí z prodlení spatřoval správce daně v tom, že celková výše předpokládané pohledávky na obou daních dokonce převyšuje reálnou hodnotu aktiv. S vyčíslenou hodnotou nemovitostí nelze reálně počítat k budoucímu inkasu, neboť jsou zastaveny ve prospěch třetí osoby. Další obavou správce daně byla možnost bezodkladného převodu stávajícího majetku na třetí osoby. Navíc převod dopravních prostředků již byl realizován.

[76] V prvé řadě soud konstatuje, že daňové orgány v souladu s citovanou judikaturu ve svých rozhodnutích v dostatečné míře a podrobnostech popsaly indicie a okolnosti týkající se ekonomické situace stěžovatele, které je vedly k závěrům o obavách z budoucí nedobytnosti dosud nestanoveného odvodu.

[77] Současně na tomto místě musí soud zdůraznit, že možnost věcného přezkumu rozhodnutí krajského soudu a tím přeneseně též rozhodnutí správních orgánů je limitováno dispozičním charakterem řízení o kasační stížnosti. Soud je tak (až na výjimky stanovené v § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) oprávněn posoudit zákonnost vydaného rozhodnutí pouze v mezích uplatněných kasačních námitek.

[78] Stěžovatel ve vztahu k hodnocení své majetkové situace namítá, že nebylo přihlédnuto k tomu, že funguje již patnáct let a v minulosti řádně plnil své povinnosti vůči správci daně.

[79] K této námitce je třeba uvést, že údaj o době působení stěžovatele je sice správný, nikoli však již související tvrzení o řádném plnění daňových povinností v minulosti. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že dne 22. 6. 2016 vydal správce daně rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovité věci stěžovatele z důvodu neuhrazené daně ve výši 111.814 Kč. Ač se v minulosti nejednalo o opakované plnění daňových povinností, skutečnost, že se ve vztahu ke stěžovateli v tomto ohledu již v minulosti vyskytly problémy, nemůže být zohledněna v jeho prospěch, ba naopak.

[80] Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že obava z budoucí nedobytnosti daně byla podpořena indiciemi o jeho možné účasti v podvodném řetězci. K tomu soud uvádí, že právě možná účast v takovém řetězci bývá jednou z doplňkových indicií, která, pokud je spojena s negativním hodnocením ekonomické situace daňového subjektu, může vést k závěrům o důvodné obavě z nedobytnosti odvodu (ostatně stejné jako dřívější neplnění daňových povinností; srov. např. rozsudek ze dne 23. 2. 2017, č. j. 1 Afs 335/2016 – 38, bod 25).

[81] Stěžovatel dále namítá, že správce daně zcela opomíjí hodnotu stěžovatelem vlastněných nemovitostí z důvodu zatížení zástavními právy, neboť dluhy, které jsou zajištěné zástavními právy na nemovitých věcech, byly již ve značné části splaceny. Současně namítá, že správce daně nezohlednil plánovaný efekt realizovaného záměru (rozšíření objemu výroby a snížení provozních nákladů). Zde je možno uvést jen to, že tyto námitky stěžovatel neuplatnil v žalobě (případně je uplatnil opožděně), soud se jimi proto z důvodu nepřípustnosti nemůže v řízení o kasační stížnosti zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[82] Co se týče namítané nutnosti posuzovat tržní, nikoli účetní hodnotu nemovitostí, je nutno přitakat stěžovateli, že hodnota nemovitého majetku získaná z účetnictví neodpovídá z důvodu jeho odepisování reálné tržní hodnotě, a neměla by být proto určující při úvahách vztahujících se k možné budoucí dobytnosti daně. V souzené věci je však z rozhodnutí správce daně zřejmé, že při posuzování hodnoty nemovitostí vycházel jak z „ceny zjištěné“, tak z „ceny kupní“, přičemž veškeré nemovitosti byly pořízeny v letech 2006, 2014 a 2015; údaje o kupních cenách tedy měly dle soudu dostatečnou vypovídací hodnotu z hlediska možného výtěžku z jejich případného prodeje. Jak připomněl ve vztahu k této otázce též krajský soud, správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu v zásadě nevychází z dokazování, ale ze skutečností a zjištění, které

má v daný moment k dispozici. Pro provádění dokazování, např. za pomoci znaleckého posouzení aktuální tržní hodnoty nemovitostí, není v tomto řízení prostor.

[83] Stěžovatel též zmiňuje, že obava z budoucí nedobytnosti odvodu nemohla být odůvodněna ani prodejem tří vozidel – šlo o majetek bezvýznamný, nadto výtěžek z prodeje byl použit na činnost stěžovatele a nákup materiálu.

[84] K tomu soudu uvádí, že tato skutečnost by vskutku sama o sobě jako důvod pro obavy o budoucí nedobytnost daně neobstála. Jak však vyplývá ze shora citované judikatury (zejm. rozsudek č. j. 1 Afs 27/2014 – 21), rozprodávání aktiv může být jednou z indicií, která za přistoupení dalších okolností (celková ekonomická situace subjektu, nízká úroveň likvidních aktiv, nezdravá struktura pasiv, podezřelé obchodní transakce, podezření ze zapojení do podvodného řetězce atd.) může dovytvářet logický okruh indicií svědčících o důvodných obavách o budoucí nedobytnost odvodu. Tím spíše, pokud jde, jak tvrdí stěžovatel, o prodej vlastního majetku za účelem financování další činnosti daňového subjektu (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139).

[85] S ohledem na výše uvedené lze proto uzavřít, že ani námitky směřující k otázce důvodných obav z budoucí dobytnosti či vymahatelnosti odvodu, nejsou důvodné.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[86] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

[87] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. prosince 2017

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu