



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **SOUTECH ENGINEERING s.r.o.**, se sídlem Rejhotice 96, Loučná nad Desnou, zast. Mgr. Robertem Vladykou, advokátem se sídlem Revoluční 655/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2018, čj. 53227/18/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 12. 2019, čj. 64 Af 8/2019-72,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (správce daně) platebními výměry a dodatečnými platebními výměry vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období leden a únor 2015, doměřil DPH za období duben, květen a červen 2015 a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně. Správce daně mj. dovedl, že žalobkyně byla účastna na daňovém podvodu. Žalobkyně podala proti rozhodnutím správce daně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 12. 2018 zamítl. Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, kterou krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[2] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Nesouhlasí se závěrem žalovaného, že se zapojila do podvodu na DPH. Zpochybňuje jednotlivé skutečnosti, na základě kterých daňové orgány dovedly její účast na daňovém podvodu. Těmito argumenty

se prý daňové orgány dostatečně nezabývaly. Rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu se zakládají jen na domnělých nestandardních okolnostech obchodní transakce. Krajský soud ani žalovaný neurčili dostatečně jasně, v jakém jednání měla její účast na daňovém podvodu spočívat. Soud se navíc vůbec nezabýval otázkou vědomosti stěžovatelky o zapojení do daňového podvodu. K řízení před daňovými orgány stěžovatelka uvádí, že daňové orgány během řízení nepřipustně manipulovaly se svědeckými výpověďmi a porušily daňový řád tím, že neprovedly stěžovatelkou navrhovaný důkaz znaleckým posudkem. V řízení před krajským soudem pak došlo k vadě, jelikož soud jednal v nepřítomnosti zástupce stěžovatelky, přestože se z jednání včas a řádně omluvil. Stěžovatelka také namítá nepřezkoumatelnost rozsudku.

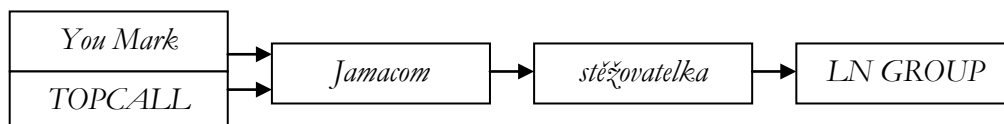
[3] Žalovaný navrhuje kasační stížnosti zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[4] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přítom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[5] Kasační stížnost není důvodná.

[6] Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatelka měla společnosti LN GROUP s.r.o. dodat linku na výrobu instantních a trvanlivých potravin. Stroje, ze kterých měla být tato linka sestavena, koupila stěžovatelka od společnosti Jamacom s.r.o. Této společnosti pak stroje a IT služby nutné k jejich zprovoznění dodaly společnosti You Mark s.r.o. (stroje) a TOPCALL SE (IT služby). Jednalo se tak o následující dodavatelský řetězec:



[7] Správce daně dospěl na základě výsledků daňové kontroly k závěru, že plnění přijatá stěžovatelkou od společnosti Jamacom (dohromady v hodnotě zhruba 15 mil. Kč bez DPH) byla zasažena podvodem na DPH. V rámci výše popsaného řetězce společnosti You Mark a TOPCALL neodvedly DPH, jejíž odpočet si následně nárokovala stěžovatelka. Celý obchodní řetězec byl uměle vytvořený. Dle správce daně byly splněny podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH: stěžovatelka o tom, že jí přijatá plnění byla zasažena daňovým podvodem, věděla, případně alespoň vědět měla a mohla, přesto nepřijala dostatečná opatření k tomu, aby své účasti na daňovém podvodu zamezila.

[8] NSS k tomu uvádí následující.

III.A. Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný

[9] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. způsobenou tím, že krajský soud pouze opsal závěry z rozhodnutí žalovaného a nevypořádal se s některými žalobními námitkami; poukazuje též na to, že závěr krajského soudu ohledně vědomosti stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu není dostatečně odůvodněný.

[10] Námitka nepřezkoumatelnosti není opodstatněná.

pokračování

[11] NSS zdůrazňuje, že ne každý dílčí nedostatek odůvodnění založí nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Jak vysvětlil rozšířený senát NSS, „*přezkoumatelnost*“ „*rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí krajských soudů zpravidla pro účastníky/osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelné prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů přistupovat krajně zdrženlivě*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, věc *Zdravé Ktišsko*, bod 30).

[12] Krajský soud nemusí vždy nutně volit cestu vypořádání se s každým dílčím žalobním argumentem, ale může naopak proti žalobě postavit vlastní právní názor, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí (srov. např. rozsudek ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, věc *MPM Invest*, bod 34). Vše závisí na podobě a kvalitě žaloby, komplexnosti žalobních bodů a též na tom, zda je žaloba více méně jen opakováním odvolacích námitek, či naopak skutečnou a detailní polemikou s rozhodnutím žalovaného.

[13] Krajský soud v rozsudku nejprve uvedl tvrzení stěžovatelky (včetně těch, která stěžovatelka zmiňuje v kasační stížnosti jako opomenutá) i závěry žalovaného, a teprve následně vysvětlil, které skutečnosti považoval pro posuzovaný případ za stěžejní. Nelze tak tvrdit, že by pouze bez dalšího přebíral tvrzení žalovaného. Krajský soud se v takovém případě nemusel, zejména jde-li o otázku *existence* daňového podvodu, dále obsírně vypořádávat s jednotlivými žalobními námitkami.

[14] Úvaha krajského soudu o *účasti* stěžovatelky na daňovém podvodu je oproti tomu uvedena skutečně velmi stručně (v bodech 14 a 21 rozsudku krajského soudu), odpovídá však tomu, jak je napsána žaloba. Stěžovatelka v žalobě zdlouhavě zpochybňovala skutečnosti zjištěné daňovými orgány (často stejným způsobem jako již v daňovém řízení). K samotné otázce účasti na podvodu se dostala až v bodu 19 žaloby, a to především obecnými odkazy na judikaturu. Stěžovatelka již neuváděla konkrétnější námitky, nebylo proto potřeba, aby krajský soud znova probíral okolnosti projednávané věci; stačilo, pokud po zhodnocení zjištěných objektivních okolností tohoto případu dospěl k závěru o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Rozhodnutí krajského soudu je v tomto směru strohé, nicméně „*nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé*“ (usnesení rozšířeného senátu 2 As 196/2016, *Zdravé Ktišsko*, bod 29).

III.B. *Věcné posouzení otázek souvisejících se samotným nárokem na nadměrný odpočet DPH*

[15] Judikatura SDEU i NSS se již pojmem daňového podvodu zabývala opakovaně; podvodem na DPH se označuje situace, v níž daňový subjekt jako jeden z účastníků takového podvodu neodvede státní pokladně vybranou DPH a další si ji naopak odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, věc *VYRTYCH*, body 57 a 69, nebo ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-43, věc *Easy Working*, bod 30, a judikaturu tam citovanou).

[16] Při posuzování nároku na odpočet DPH, který je potenciálně zasažen účastí daňového subjektu na DPH, je na správci daně, aby prokázal samotnou existenci daňového podvodu. Následně musí také prokázat, že vzhledem k objektivním okolnostem celé věci daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu (o tom, že jím přijaté plnění bylo podvodem zasaženo) věděl,

resp. vědět měl a mohl (musel). Daňový subjekt může následně vylíčit skutečnosti, které svědčí o jeho dobré víře, resp. o tom, že přijal veškerá opatření, která na něm bylo možné rozumně vyžadovat, aby riziku zapojení do daňového podvodu zabránil (viz cit. věc *Easy Working*, 10 Afs 182/2018, body 37-40 a 42-43, a tam cit. judikaturu).

[17] V praxi přitom existují varianty podvodů na DPH tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují (viz stanovisko generálního advokáta SDEU Colomera ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel*,* bod 35). Proto je z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. již výše cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 65).

III.B.1. *Daňové orgány nemusely prokázat úmyslné vytvoření účelového řetězce společností konkrétním subjektem*

[18] Stěžovatelka v bodu 13 kasační stížnosti uvádí, že „daňový subjekt musí úmyslně vytvořit složitou strukturu subjektů a právních vztahů, jež v konečném důsledku vedla k tomu, že subdodavatel neodvedl DPH“ a že v dané věci nebylo prokázáno, že by taková struktura byla kýmkoliv úmyslně vytvořena. Z textu kasační stížnosti není zřejmé, zda touto námitkou stěžovatelka stále napadá závěr daňových orgánů a krajského soudu o její účasti na daňovém podvodu, či snad tímto argumentem (byť by byl v kasační stížnosti jediný) popírá již prokázání daňového podvodu jako takového. NSS však pro úplnost uvádí, že takto formulované zjištění není striktně vzato potřeba ani pro jeden z výše uvedených závěrů.

[19] Jak NSS uvádí v bodu [17] výše, podvody na DPH mohou nabývat nejrůznějších podob. Jedním ze znaků takového podvodu je i to, že jeden z daňových subjektů v obchodním řetězci (případně hned několik článků takového řetězce) nepřizná a neodvede DPH, je pro správce daně nekontaktní, po uskutečnění podvodu ukončí svou činnost a „zmizí ze scény“ (srov. též rozsudek ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017-43, věc *NURA*, bod 42). Často tak bude prakticky nemožné se dopátrat organizátora podvodu na DPH. Správce daně nemusí v konkrétní věci s jistotou určit takovou osobu (tím méně pak její úmysl vytvořit podvodný řetězec společností), aby unesl důkazní břemeno ohledně existence daňového podvodu. Musí však v odůvodnění svého rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spise (srov. rozsudek ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, věc *ExaSoft Holding*, bod 26).

[20] Pro účast na daňovém podvodu je pak rozhodující, že vzhledem k zjištěným objektivním okolnostem daňový subjekt věděl, resp. měl a mohl (musel) o takové účasti vědět.

III.B.2. *Stěžovatelka přinejmenším měla a mohla (musela) o daňovém podvodu vědět*

[21] Stěžovatelka svou argumentací směřuje proti závěru o své účasti na daňovém podvodu. NSS se tedy již nezabýval tím, zda daňové orgány prokázaly existenci daňového podvodu v posuzované situaci, či zda stěžovatelka přijala dostatečná opatření k tomu, aby takové účasti zabránila.

[22] Žalovaný dovodil závěr o vědomosti stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu z následujících zjištěných objektivních okolností:

- *osoby zúčastněné na obchodu byly personálně propojeny (jednatelé stěžovatelky, Jamacom a LN GROUP se znali ještě před uskutečněním posuzovaných transakcí, jednatelé stěžovatelky a LN GROUP jsou bratři*

* Stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jaraba Colomera přednesené dne 14. 3. 2006, spojené věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, EU:C:2006:174

pokračování

a s jednatelkou Jamacom je seznámil stejný člověk, který měl navíc v celém řetězci vystupovat jako jeden z organizátorů);

- *stěžovatelka posuzovaným obchodem vstoupila do odvětví pro ni zcela neznámého (a to navíc zakázkou zcela mimořádnou svým rozsahem);*
- *stěžovatelka vybrala výběrové řízení na dodávku potravinářské linky, ačkoliv nespĺňovala jeho formální podmínky a zároveň jeho podmínky porušila, jelikož výběrové řízení bylo vypsané na dodávky nových, a nikoliv použitých strojů;*
- *stěžovatelka neměla vlastní kapitál a vlastním dodavateli platila z plateb obdržených od LN GROUP;*
- *dodavatelsko-odběratelský řetězec byl vytvořen účelově (pravděpodobně byl zorganizován jednatel LN GROUP s dvěma dalšími osobami);*
- *stěžovatelka si nijak neproověřila společnost Jamacom jako svého bezprostředního dodavatele, pouze se spolehla na doporučení třetích osob;*
- *stěžovatelka neprovedla žádnou kontrolu kvality jí dodaného zboží;*
- *stěžovatelka o přepravě strojů uváděla zásadní nepřesnosti (převážně typicky objednávala a přijetí dodávky potvrzovala LN GROUP, nikoliv stěžovatelka, přepravované stroje s největší pravděpodobností nebyly nikdy dopravovány do dílny stěžovatelky, ale přímo k LN GROUP, případně k Jamacom, a sama stěžovatelka požadovala v jednom případě zfalšování přepravních dokladů);*
- *při místním šetření u LN GROUP byly některé stroje mimo provoz, netvořily jednu provozní linku a na technické dokumentaci údajně vypracované stěžovatelkou bylo pouze nahnazeno logo původního výrobce strojů.*

[23] NSS souhlasí se závěrem krajského soudu o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Některé dílčí skutečnosti zmiňované žalovaným sice nemají dostatečnou oporu ve správním spisu, protože je daňové orgány dostatečně neproověřily (nesplnění formálních podmínek výběrového řízení) nebo protože podklady pro určitá tvrzení ve správním spisu chybí (výpověď jedné z propojených osob). K tomu viz dále. Ve zbytku však ze zjištěných okolností plyne zcela nestandardní průběh obchodu. Daňové orgány tak po zhodnocení *celého souboru* těchto skutečností došli ke správnému závěru. Stěžovatelka měla během daňového řízení celou řadu příležitostí spolehlivě vyvrátit tvrzení správce daně, detailně a věrohodně popsat průběh celého obchodu a vysvětlit nejasnosti, které během daňového řízení vznikly. Stěžovatelka však buď opakovala stejná a již vyvrácená tvrzení, nebo dokonce vytvářela rozpory ve vlastních vyjádřeních.

[24] Správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že stěžovatelka i společnost Jamacom v posuzovaném řetězci měly jen formální roli. Pořízení jednotlivých součástí potravinářské linky, jejich přeprava a patrně i jejich sestavení měly ve skutečnosti proběhnout „v režii“ LN GROUP (za příspěví dalších osob). NSS v této věci neřeší, kdo a za jakých podmínek tento řetězec obchodů řídil, souhlasí však s daňovými orgány v tom, že chování stěžovatelky během realizace zakázky pro LN GROUP **nelze vysvětlit jinak** než jako účast na daňovém podvodu, o které přinejmenším vědět měla a mohla (musela).

[25] Stěžovatelka v prosinci 2014, tj. krátce po svém vzniku (v září 2014) a jen zhruba měsíc po své registraci k DPH (v listopadu 2014), získala zakázku na dodání potravinářské linky v hodnotě více než 36 milionů Kč bez DPH. Hodnota zakázky byla vysoká sama o sobě, v porovnání s příjmy stěžovatelky pak mimořádná. Plnění přijaté od společnosti Jamacom představovalo skoro polovinu hodnoty této zakázky (zhruba 15 mil. Kč). Zakázka tak musela být pro čerstvě vzniklou společnost zásadní, ze správního spisu však vyplývá, že stěžovatelka byla v celé řadě podstatných aspektů tohoto obchodu **zcela pasivní**.

[26] V první řadě stěžovatelka nevyvíjela takřka žádnou vlastní aktivitu za účelem průzkumu trhu, získání dodavatele nebo jeho prověření. Jednatel stěžovatelky nejprve sdělil správci daně, že Jamacom oslovil na základě reference od jedné z propojených osob. Následně však vyšlo najevo, že získání dodavatele měla stěžovatelka svěřit společnosti Invest Gates Group s.r.o.,

kteřá pro ni za tímto účelem měla uspořádat výběrové řízení. Přestože jsou tyto informace vzájemně v rozporu, plyne z nich, že stěžovatelka se sama v hledání dodavatele neangažovala.

[27] Pokud jde o prověření dodavatele, stěžovatelka pouze uvedla, že Jamacom ověřovala prostřednictvím údajů dostupných z internetu. Takový postup (včetně ověření registrace k DPH a případné nespolehlivosti plátce) však NSS vzhledem k významu zakázky neshledává ani v nejmenším jako dostatečně obezřetný. Právě naopak, je-li tvrzení stěžovatelky pravdivé, stěžovatelka musela zjistit, že Jamacom vznikla a registrovala se k DPH v listopadu 2014, tedy těsně předtím, než stěžovatelka uspěla ve výběrovém řízení. Jamacom přitom dle správního spisu zjevně vznikla a fungovala jen pro účely obchodování ve výše popsaném řetězci (mimo dodávky pro stěžovatelku pouze nakoupila staré potravinářské stroje od LN GROUP, které údajně prodala do ciziny). Daňové subjekty nemají ničím neohraňčenou povinnost prověřovat své obchodní partnery bez ohledu na kontext daného obchodu (srov. rozsudek SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mabagében a Dávid*,** body 59-61). V posuzované věci je však zřejmé, že stěžovatelka zcela rezignovala na ověření toho, zda Jamacom vůbec působí v daném oboru a je schopna (jako nově vzniklá společnost) dodat stěžovatelce stroje, ze kterých by stěžovatelka sestavila potravinářskou linku v souladu s podmínkami zakázky. Jednatel Invest Gates Group sice správci daně sdělil, že Jamacom jako dodavatele vybral na základě pozitivních referencí dalších podnikatelů, ty však ve správním spisu nejsou doloženy (a s ohledem na datum vzniku společnosti Jamacom je to vysoce nepravděpodobné). V žalobě navíc sama stěžovatelka zpochybnila i tuto verzi: účast Jamacom v obchodním řetězci prý sloužila jen k „zakrytí“ transakce před konkurencí.

[28] Stěžovatelka také nevěnovala pozornost pořízení strojů, ze kterých měla sestavit potravinářskou linku. NSS souhlasí s žalovaným, že stěžovatelka neměla žádné znalosti z oboru. Jednatel stěžovatelky v minulosti pracoval jako řemeslník, ale neměl zkušenosti s organizací dodávek složitých zařízení, tím méně v hodnotě desítek milionů Kč (jak už správně uvedly daňové orgány, ani z životopisu a referencí jednatele stěžovatelky neplyne jiný závěr). Pokud jde o ověřování ceny pořizovaných strojů, na jednu stranu opět jednatel stěžovatelky uvedl, že si cenu pořizovaných strojů sám ověřoval z internetu, na straně druhé jednatel Invest Gates Group přišel s tím, že ceny ověřovala jeho společnost pro stěžovatelku na základě příkazní smlouvy. Ani od stěžovatelky, ani od Invest Gates Group však správce daně nezjistil, zda a jakým způsobem stěžovatelka kontrolovala stav a kvalitu dodaných strojů. Jednatel stěžovatelky stroje sám neviděl v provozu a ohledně jejich původu byl pouze schopen odkázat na dodavatelku, tedy společnost Jamacom. Záruky (v písemné podobě), které dle tvrzení stěžovatelky měli poskytnout subdodavatelé, nejsou ve správním spise doloženy. Ani Invest Gates Group neobjasnila původ a stav strojů. Tento postup v očích NSS postrádá být jen náznak obezřetnosti při objednávání zboží takové hodnoty, tím spíše pak v situaci, kdy stěžovatelka musela stroje nakupovat tak, aby splnila podmínky zakázky, dle kterých musely být všechny stroje nové.

[29] Konečně stěžovatelka nebyla schopna věrohodně popsat, jakým způsobem bylo s pořízenými stroji nakládáno. Jednatel stěžovatelky nebyl při ústním jednání se správcem daně schopen jinak než zcela obecně popsat, jaké úpravy nebo práce na strojích měly být prováděny (ani Invest Gates Group nepředložila konkrétní vysvětlení). NSS také souhlasí s žalovaným, že z dokladů o přepravě plyne zásadní pochybnost, zda byly stroje (resp. většina z nich) vůbec stěžovatelce dodávány. Stěžovatelka nebyla schopna tuto skutečnost věrohodně vysvětlit. Jednatel stěžovatelky nejprve tvrdil, že přepravu poptával sám, z přepravních dokladů ale plyne,

** Rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mabagében křt proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, EU:C:2012:373

pokračování

že dopravu mnohem častěji řešila (byť s fakturací na stěžovatelku) přímo LN GROUP svým zaměstnancem. Výše uvedené už jen dokresluje skutečnost, že stěžovatelka nebyla schopna ani na výzvu správce daně přesně popsat, na která místa v potravinářské lince byly stroje zabudovány.

[30] Stěžovatelka opakovaně argumentovala tím, že některé postupy, které jí vytýkal správce daně (mj. svěřením vyhledání dodavatele třetí osobě, případně doprava strojů přímo do sídla LN GROUP, kde měla být linka sestrojena), byly pro daný obchod obvyklé. V obecné rovině NSS souhlasí s tím, že při organizaci výběrového řízení může podnikatel potřebovat externí právní a administrativní podporu. Není ale možné takovým argumentem zakrývat rezignaci na jakéhokoliv rozumné prověření dodavatele. Podobně doprava dílů, ze kterých má být sestrojen určitý výrobní celek, přímo na místo, kde bude používán, zajisté není zcela neobvyklým postupem. Nelze tím ale omluvit neschopnost stěžovatelky vysvětlit, jaké práce vlastně prováděla (tím méně pak rozpor mezi jejími tvrzeními). Zcela pasivní chování stěžovatelky při obchodování s Jamacom a realizací zakázky pro LN GROUP postrádá racionální vysvětlení (mimo účast na podvodném řetězci).

[31] Stěžovatelka též opakovaně tvrdí, že jí pořízené stroje byly nové. Skutečný stav těchto strojů však striktně vzato není v této věci pro posouzení subjektivní stránky její účasti na daňovém podvodu tak podstatný. Daňové orgány dostatečně objasnily, že stěžovatelka v celém řetězci působila jako formální článek a se stroji sama patrně nenakládala. Skutečný stav strojů by bylo možné prokázat s určitostí znaleckým posudkem zaměřeným přímo na tuto otázku (nikoliv posudkem stanovujícím obvyklou cenu podobně nakonfigurované linky, viz bod [37]), krajský soud však provedení takového důkazu ke svému rozhodnutí nepotřeboval (srov. bod 13 rozsudku krajského soudu) a ani NSS nevidí tento závěr jako potřebný pro soudní rozhodnutí.

[32] O toliko formálním zapojení stěžovatelky do výše popsaného obchodu svědčí i další skutečnosti. Ze správního spisu (výpisů z bankovního účtu stěžovatelky) je zjevné, že stěžovatelka neměla ani zdaleka dostatečné prostředky na to, aby uhradila platby společnosti Jamacom. Prostředky na tento obchod pocházely od LN GROUP, bez jejíž pomoci by stěžovatelka nebyla schopna stroje na splnění zakázky pořídit. Stěžovatelka se tak mylí, tvrdí-li, že správce daně založil závěr o nedostatku vlastního kapitálu stěžovatelky pouze na tom, že stěžovatelka po LN GROUP požadovala zálohovou platbu.

[33] V posuzované věci je také významné propojení jednotlivých aktérů obchodu. Dle správního spisu zjevně nešlo jen o pouhou známost všech osob (jak naznačuje stěžovatelka v bodu 9 kasační stížnosti). Jednotliví zúčastnění se např. vzájemně doporučovali, případně za sebe jednali (jednatel LN GROUP dokonce dne 8. 2. 2016 jednal na základě plné moci za svého bratra jako zástupce stěžovatelky při jednání se správcem daně). Tyto vazby navíc nebyly v daňovém řízení posuzovány izolovaně, ale společně s dalšími objektivními okolnostmi. Pokud jde o úspěch stěžovatelky ve výběrovém řízení, nelze jistě bez dalšího říci, že byl „předem domluven“ díky bratrské vazbě mezi jednatelem LN GROUP a stěžovatelky. Jednatel stěžovatelky nicméně nebyl schopen doložit, jakým způsobem se na toto řízení připravoval (opět jinak než velmi obecně) a jak dospěl ke kalkulaci cenové nabídky v hodnotě přes 30 mil. Kč (oproti žalovanému a jeho úvaze v bodu 63 rozhodnutí zdejšímu soudu z obsahu správního spisu neplyne, že by stěžovatelku i v této věci měla zastupovat Invest Gates Group).

[34] Ne každá z výše uvedených okolností musí vést sama o sobě k závěru o vědomosti stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu. Např. skutečnost, že při místním šetření u LN GROUP byly některé stroje mimo provoz, je podstatná především pro zpochybnění vypovídací hodnoty znaleckého posudku předloženého stěžovatelkou (viz bod [37] níže).

To, že v technické dokumentaci byla loga původních výrobců strojů nahrazena logem stěžovatelky, je pro NSS v této věci nepodstatné. V případě tvrzení daňových orgánů o účelově vytvořeném řetězci jde zase o závěr vytvořený na základě zjištěných skutečností, spíše než o objektivní okolnost samotnou. Tvrzení daňových orgánů, že stěžovatelka nemohla splnit ani formální požadavky výběrového řízení, není dostatečně podpořeno obsahem spisu (není vyloučeno, že podmínky stěžovatelka mohla splnit i prostřednictvím jiné osoby), to však na závěru NSS nic nemění.

[35] Podobně se závěr o účasti stěžovatelky obejde i bez tvrzení týkajících se výpovědi jedné z osob, na kterou odkazuje rozhodnutí žalovaného (v bodu 59 rozhodnutí v záhlaví); přestože měl výslech provádět správce daně, záznam o tomto výslechu není součástí správního spisu, který má NSS k dispozici.

[36] Stěžovatelka se však mylí, tvrdí-li, že daňové orgány neunesly své důkazní břemeno ohledně prokázání účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Ve svém celku totiž okolnosti uvedené v bodu [22] (vyjma okolností právě zmíněných) tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a dostatečně prokazují skutečnost, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla či minimálně měla a mohla (tedy musela) vědět.

III.C. *Daňové orgány neporušily pravidla pro vedení daňového řízení*

[37] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti namítá několik procesních pochybení na straně daňových orgánů. Zprvė odkazuje na porušení § 8 odst. 1 daňového řádu a „zásad vyjádřených v hlavě páté Listiny základních práv a svobod“ ze strany správce daně i žalovaného spočívající v neprovedení znaleckého posudku údajně prokazujícího, že potravinářská linka byla sestavena z nových strojů. Pokud jde však o řízení před správcem daně, ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka tento znalecký posudek nepředložila, ačkoliv k tomu měla možnost. Znalecký posudek předložila až s odvoláním. Žalovaný se jeho obsahem v bodu 85 svého rozhodnutí zabýval a uvedl, že znalecký posudek nemohl věrohodně zhodnotit skutečný stav strojů použitých k výrobě potravinářské linky. Některé stroje byly mimo provoz a z posudku navíc vyplývalo, že znalec stroje přinejlepším jen zběžně zvnějšku zhlédl, ale nezkoumal jejich technický stav (NSS k tomu dodává, že předmětem posudku bylo navíc nikoliv zhodnocení stavu, ale stanovení ceny obvyklé). NSS tedy v tomto postupu neshledává procesní pochybení.

[38] Ani na základě jiných konkrétních námitek stěžovatelky nelze dojít k závěru, že by daňové orgány připouštěly jen ty důkazy, které svědčily v neprospěch stěžovatelky. Zprávy z kontrol ze strany Ministerstva průmyslu a obchodu, na které stěžovatelka odkazuje, nejsou součástí správního spisu ani spisu krajského soudu, není tak možné namítat, že by správce daně či žalovaný tyto materiály opomenul, pokud je stěžovatelka ani nepředložila.

[39] Stěžovatelce také nelze přisvědčit v tom, že by daňové orgány „nepřípustně manipulovaly“ s výpověďmi svědků. Jednatelka Jamacom jasně uváděla v reakci na otázky ohledně dodávek pro stěžovatelku, že se jednalo o použité stroje. Jednatel stěžovatelky dne 17. 12. 2015 správci daně sdělil, že od Jamacom kupoval „díly“, resp. „náhradní díly“, což žalovaný ve svém rozhodnutí přesně uvedl (přestože také v jedné z otázek správce daně ne zcela přesně reprodukoval postoj jednatele, z jeho odpovědi nedovozoval nic, co by neplynulo z jeho vlastního vyjádření; sám jednatel přitom na tuto otázku uvedl, že se k ní již vyjadřoval). Pokud jde o výpověď poslední z osob, která dle daňových orgánů pomáhala celý daňový podvod zorganizovat, nemůže NSS námitku stěžovatelky ověřit, jak již uvedl výše v bodu [35] (současně ale proto nelze k tomuto důkazu přihlídnout, jak tamtéž NSS vysvětlil).

pokračování

Z žádného z protokolů o ústním jednání, které jsou ve správním spisu, nicméně neplyne, že by správce daně zaznamenával odpovědi jinak, než byly poskytovány. Žádná z osob, se kterými správce jednal, také nevznesla k obsahu protokolů v tomto směru konkrétní námitky.

[40] Na závěru NSS nemění nic ani odkazy stěžovatelky na výpovědi stejných osob v jiném řízení se společností LN GROUP, které byly navíc učiněny se zhruba ročním odstupem po ústních jednáních v této věci. Závěry, které činily daňové orgány na základě ústních jednání s jednatelem Jamacom a stěžovatelky, má NSS za spolehlivé.

III.D. Krajský soud nepochybil, když jednal bez přítomnosti zástupce stěžovatelky

[41] Konečně krajský soud nijak nepochybil, pokud dne 6. 12. 2019 jednal v nepřítomnosti zástupce stěžovatelky. Ten měl takřka měsíc na to, aby uvědomil krajský soud o nařízení více jednání ve stejný den (jakkoliv nešlo o přímou kolizi) a aby požádal o odročení jednání. Přesto tak učinil až tři dny před jednáním. Původní žádost tak zjevně nebyla učiněna bezprostředně poté, co se zástupce stěžovatelky o případné kolizi dozvěděl, a krajský soud jeho žádosti správně nevyhověl (srov. rozsudek ze dne 8. 1. 2020, čj. 4 Afs 313/2019-42, body 19 a 21).

[42] Krajský soud se nicméně pokusil vyjít zástupci stěžovatelky vstříc a navrhl (jak vyplývá z úředního záznamu ve spise krajského soudu) možnost zahájit jednání dříve, aby se zástupce mohl vrátit do Prahy včas na další jednání, které měl ten den nařízeno. Zástupce této možnosti nevyužil a souhlasil s původním (pozdějším) termínem jednání. Bylo zcela na zástupci stěžovatelky, jaký způsob dopravy na jednání zvolí. Krajský soud správně posoudil, že vzhledem k tomu, že by zástupce ani při plánovaném příjezdu nedorazil k jednání včas, byla jeho omluva nedůvodná (zástupce stěžovatelky navíc sám uvádí v kasační stížnosti, že na trati Praha-Olomouc dochází často ke zpožděním, musel si být tedy vědom toho, že by k jednání včas nedorazil). Opakovanou žádost o odročení jednání tak správně krajský soud posoudil jako účelovou.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] S ohledem na vše výše uvedené proto NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[44] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 25. září 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu