



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **T - Renard, spol. s r. o.**, se sídlem Ve Vilkách 113/31, Brno, zastoupená JUDr. Zlatavou Codrovou Davidovou, CSc., advokátkou se sídlem Přívrat 1454/12, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2017, č. j. 29 Af 113/2015 - 112,

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 kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalovaný na základě odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 16. 9. 2015, č. j. 27906/15/5300-22444-711615, změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 17. 2. 2014, č. j. 730558/14/3003-24903-711542, tak, že v části II výroku změnil hodnotu ř. 20 – *Dodání zboží do jiného členského státu* - z 0 na 14 466 063, a v ostatním rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalovaný dále svým rozhodnutím ze dne 16. 9. 2015, č. j. 27909/15/5300-22444-711615, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně ze dne 17. 2. 2014, č. j. 730855/14/3003-24903-711542. Prvně uvedeným rozhodnutím správce daně byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2012 ve výši 504 797 Kč. Druhým uvedeným rozhodnutím správce daně byl žalobkyni stanoven nadměrný odpočet za

zdaňovací období leden roku 2013 ve výši 3 584 Kč. Jádrem odůvodnění obou rozhodnutí žalovaného bylo, že žalobkyně se účastnila obchodního řetězce zatíženého podvodem a o této účasti mohla vědět.

[2] Proti rozhodnutím žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne ze dne 30. 11. 2017, č. j. 29 Af 113/2015 - 112, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Mezi stranami bylo nesporné, že společnost Retning s. r. o. (dále jen „*dodavatel*“) dodala žalobkyni zboží (řepný cukr) a žalobkyně poté toto zboží prodala třem osobám – slovenské společnosti Trinitos s. r. o., K. J. a slovenské společnosti KF Company s. r. o. (dále společně jen „*odběratelé*“). Jádrem sporu bylo, zda žalobkyni vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2012 a leden roku 2013, nebo zda bylo možné nárok na odpočet daně odepřít z důvodu spoluúčasti na daňovém podvodu.

[4] Krajský soud nejprve přdestřel příslušnou právní úpravu ve Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, a relevantní judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu k daňovým podvodům. Dovodil z nich, že pokud je prokázáno, že dodání zboží bylo uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo mohla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být považována za osobu účastnící se tohoto podvodu bez ohledu na to, zda má z následujícího prodeje prospěch či nikoli. Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, zdůraznil, že povinností daňového subjektu je prokázat, že k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu, přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat.

[5] Pro účely řízení o kasační stížnosti žalobkyně je významné, že předmětem posouzení krajského soudu byly konkrétní okolnosti nasvědčující tomu, že žalobkyně měla a mohla vědět, že je účastníkem obchodního řetězce zatíženého podvodem. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl sedm takových okolností, krajský soud pak měl čtyři z těchto okolností za splněné a odpovídající žalobní námitky proti nim směřující shledal nedůvodnými. Konkrétně se jednalo o tyto okolnosti: (1) žalobkyně začala obchodovat s novou komoditou s dodavatelem bez historie v daném oboru podnikání a dodavatele neprověřovala, (2) žalobkyně uzavřela obchod s dodavatelem, který neuložil účetní závěrky do sbírky listin obchodního rejstříku, a obchod uskutečnila pouze na základě ústní smlouvy, (3) žalobkyně i dodavatel měli založený bankovní účet ve stejné slovenské bance, úhrady dodavateli byly prováděny až poté, kdy odběratelé zaplatili žalobkyni, žalobkyně platila dodavateli základ daně v eurech na slovenský účet a daň v českých korunách na český účet, dodavatel za zboží nepožadoval zálohu, i když šlo o obchod vysoké hodnoty, a (4) žalobkyně nepožadovala pojištění zboží.

[6] Vedle zkoumání výše uvedených okolností krajský soud zamítl jako nedůvodné i žalobní námitky týkající se hodnocení důkazů v daňovém řízení a existence procesních pochybení na straně žalovaného.

pokračování

[7] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatelka spatřuje v tom, že krajský soud nereagoval dostatečně na její tvrzení v žalobě. Uvádí, že sama finanční správa vedla dodavatele až do roku 2015 jako spolehlivého plátce DPH. Krajský soud k tomu uvedl (dle stěžovatelky „bez dalšího opsal od žalovaného“), že institut nespolehlivého plátce byl zaveden zákonem až s účinností od 1. 1. 2013 a s předmětným zdaňovacím obdobím (prosinec roku 2012) nesouvisí. Podle stěžovatelky se ale krajský soud již nevyjádřil k tomu, že po zavedení tohoto institutu byl dodavatel ještě dva roky považován finanční správou za spolehlivého plátce DPH, ačkoli byl nekontaktní a neplnil své povinnosti vůči státnímu rozpočtu. Dále podle stěžovatelky krajský soud přesvědčivě neodůvodnil, proč neakceptoval její rozumné vysvětlení ohledně okolností (blíže uvedených v odstavci [5] výše) nasvědčujících tomu, že mohla a měla vědět o své účasti na daňovém podvodu.

[9] Stěžovatelka polemizuje i s hodnocením těchto okolností ze strany krajského soudu, jenž podle ní projevil „vedle zřetelné zaujatosti také značnou dávku naivity vyplývající z neznalosti běžných obchodních praktik“. K první vytýkané okolnosti [že si stěžovatelka dostatečně neprověřila dodavatele, jenž se prezentoval jako přepravní společnost – viz odstavec [5] bod (1) tohoto rozsudku] uvádí, že i když dodavatel neměl příslušný předmět podnikání zapsán v obchodním rejstříku, měl jej zapsán v živnostenském rejstříku (konkrétně předmět podnikání – výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 – 3 živnostenského zákona). Dodává také, že přepravní společnosti (jíž byl, jak plyne ze správního spisu, dle své prezentace na webových stránkách i dodavatel – pozn. soudu) se v praxi běžně věnují také obchodu s komoditami, proto obchodování s takovou společností nemůže vzbuzovat žádné podezření o daňovém podvodu.

[10] Co se týče druhé a třetí vytýkané okolnosti [tedy že dodavatel neměl uložené účetní závěrky ve sbírce listin, stěžovatelka s ním uzavřela jen ústní smlouvu na významný obchod a stěžovatelka i dodavatel měli účet u stejné slovenské banky – viz odstavec [5] body (2) a (3) tohoto rozsudku], stěžovatelka poukazuje na svoji dlouholetou praxi (podniká od roku 1992). Za léta své praxe si ověřila, že podnikatelské riziko písemná smlouva neomezí. Než proběhne soudní řízení o jejím porušení, problémové firmy jsou insolventní. Stěžovatelka i dodavatel omezili podnikatelské riziko tím, že stěžovatelka hradila cenu za zboží až po jeho převjímce na kamionu na účet, který měli oba u stejné slovenské banky. Platba tedy mohla být obratem ověřena a dodavatel mohl dát pokyn ke složení zboží z kamionu. Případný problém s množstvím a kvalitou zboží mohly strany řešit ještě před složením zboží a jeho zaplacením.

[11] Ke skutečnosti, že neplatila dodavateli žádnou zálohu, stěžovatelka uvádí, že platba zálohy by byla v obchodní praxi hazardem, a podstupovala by tak značné riziko („už nikdy neuvidíte ani peníze ani zboží“). Stěžovatelka také trvá na tom, že její písemné objednávky obsahovaly dostatečné údaje k tomu, aby jejich akceptací ze strany dodavatele mohla být řádně uzavřena kupní smlouva. Argument, že dodavatel neměl ve sbírce listin založené účetní závěrky, stěžovatelka označila za absurdní a zcela formální. Dodává také, že se ve

své dlouholeté praxi setkala s řadou renomovaných firem, které se zdráhají ukazovat své konkurenci výsledky svého hospodaření, což ale není překážkou obchodní spolupráce. Účetní závěrky se týkají minulosti a nemohou dát informaci o aktuální solventnosti obchodního partnera.

[12] Stěžovatelka také vysvětluje, že důvodem, proč měla ona i dodavatel zřízený účet u stejné slovenské banky, bylo umožnění promptní realizace plateb v eurech. Pokud by taková platba proběhla prostřednictvím české banky, převod peněžních prostředků by byl považován za zahraniční platbu, trval by 2 až 3 dny a navíc by byl zpoplatněn. Protože stěžovatelka dále prodala zboží slovenským odběratelům, kteří platili v eurech, bylo pro ni praktické, aby mohla platby od nich poukázat jako cenu za zboží dodavateli ve stejné měně u stejné (slovenské) banky, která nepovažuje platby v eurech za platby zahraniční.

[13] Ve vztahu ke čtvrté vytýkané okolnosti [že stěžovatelka nepožadovala pojištění zboží – viz odstavec [5] bod (4) tohoto rozsudku], poukazuje na to, že zboží již bylo pojištěno dodavatelem a nemělo smysl jej pojišťovat znovu.

[14] Stěžovatelka dále uvádí, že pokud krajský soud shledal důvodné jen čtyři ze sedmi okolností, které žalovaný uvedl ve prospěch toho, že mohla a měla vědět o své účasti na podvodu, měl pak sám provést komplexní analýzu průkaznosti a vzájemných souvislostí těchto čtyř zbylých skutečností, nikoli jen „opsat závěry žalovaného vycházející takto z podstatně jiného skutkového stavu“.

[15] Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že bylo její povinností prokázat, že přijala veškerá opatření, která od ní bylo možné rozumně požadovat, aby ověřila, že její plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Daňový subjekt nese důkazní břemeno pouze ohledně prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění a jeho použití pro ekonomickou činnost, přičemž toto důkazní břemeno stěžovatelka unesla. V případě objektivních okolností dokládajících povědomí daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu však leží důkazní břemeno výhradně na správci daně. Stěžovatelka trvá na tom, že žalovaný neprokázal vytýkané objektivní okolnosti, ani jejich vzájemnou souvislost, stejně tak neprokázal nepřijetí potřebných opatření k zamezení účasti na podvodu.

[16] Stěžovatelka také poukazuje na to, že ze zjištění krajského soudu vyplývá, že k daňovému podvodu vůbec nedošlo. Odkazuje na to, že dodavatel řádně vykázal daň na výstupu z předmětných plnění a daň neodvedl jen v zanedbatelné výši. Stěžovatelka také připomíná, že je řádným poplatníkem a plátcem DPH. Již od svého vzniku v roce 1992 úspěšně podniká v oblasti obchodu s ovocem, přičemž ani předmětný obchod s cukrem se co do komodity výrazně neodlišoval od její zbylé podnikatelské činnosti.

[17] Nakonec nesouhlasí s tím, že krajský soud odmítl všechny žalobou namítané procesní vady řízení před žalovaným, zejména nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí, která je způsobena nevypořádáním některých odvolacích námitek stěžovatelky, což je v rozporu s § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

pokračování

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. Uvádí, že se ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku a odkazuje také na odůvodnění svého rozhodnutí. Subjektivní nesouhlas stěžovatelky se závěrem krajského pak nemůže mít vliv na přezkoumatelnost napadeného rozsudku. Dodává také, že obchodní minulost stěžovatelky není relevantní, protože předmětem rozhodnutí žalovaného byla její povinnost k DPH za zdaňovací období prosinec roku 2012 a leden roku 2013. Je přesvědčen, že on i správce daně jednoznačně vymezili objektivní skutečnosti, ze kterých vyplývá, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že dané plnění je zasaženo podvodem na DPH.

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti a také námitkou „zaujatosti“ krajského soudu. Nepřezkoumatelná jsou taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52; všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Tato kritéria však napadený rozsudek splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatek relevantních důvodů. Je z něj zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí, a jak se vyrovnal s žalobními námitkami.

[22] Stěžovatelka nepřezkoumatelnost rozsudku konkrétně spatřuje v tom, že krajský soud nedostatečně vypořádal její žalobní námitku, že daňová správa vedla po určitou dobu dodavatele jako spolehlivého plátce DPH. Sama připouští, že krajský soud na tuto námitku reagoval, pokud uvedl, že tento institut byl zaveden do zákona až od 1. 1. 2013, tedy až po rozhodném zdaňovacím období. Podle stěžovatelky se však měl krajský soud také vyjádřit k tomu, že i po zavedení tohoto institutu byl dodavatel ještě dva roky považován finanční správou za spolehlivého plátce DPH. Nejvyšší správní soud v tom nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nespatřuje. V dané žalobní námitce stěžovatelka totiž jen obecně poukazovala na to, že původci tvrzeného daňového podvodu jsou „stále evidováni“ jako spolehliví plátcí DPH (str. 2 žaloby). Jestliže na takto obecnou námitku krajský soud reagoval poukazem na relevantní zdaňovací období, nelze mu to vytýkat. Pokud stěžovatelka s takovým názorem polemizuje, svědčí to o tom, že naopak napadený rozsudek je v tomto ohledu přezkoumatelný a stěžovatelka pouze nesouhlasí s tímto právním hodnocením. Pouhý nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[23] Krajský soud se důkladně zabýval i okolnostmi nasvědčujícími vědomosti stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu, provedl jejich hodnocení v mezích žalobních bodů a v odůvodnění rozsudku tyto body řádně vypořádal.

[24] Stěžovatelka dále bez bližšího upřesnění tvrdí „*zaujatost*“ krajského soudu, protože se v různých ohledech ztotožnil se žalovaným. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda touto námitkou stěžovatelka ve svém důsledku tvrdí podjatost soudců, respektive zda lze tuto námitku chápat tak, že rozhodoval vyloučený soudce ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Tak tomu ale zjevně není. Stěžovatelka nepředložila žádný konkrétní důvod, proč by rozhodující senát krajského soudu či některý z jeho členů měl být vyloučen z rozhodování. Naopak ze stylu, užitého stěžovatelkou v kasační stížnosti, je patrné, že jde pouze o expresivnější formulaci, jíž se stěžovatelka jen snaží vyjádřit svůj nesouhlas s důvody napadeného rozsudku a s tím, že se krajský soud přiklonil k argumentům žalovaného. Stěžovatelka se ostatně expresivním formulacím na různých místech kasační stížnosti nevyhýbá, krajský soud například nařkla ze „*značné dávky naivity*“, v kasační stížnosti hovoří také o tom, že rozsudek je „*zjevnou obhajobou státní moci*“ a podobně. Nejvyšší správní soud ověřil, že krajský soud se neomezil na mechanické převzetí argumentů žalovaného, ale naopak je kriticky hodnotil ve světle příslušných žalobních bodů, jak je uvedeno v předcházejících odstavcích. Takový postup je ve správním soudnictví zákonný a nelze v něm bez dalšího spatřovat právně významnou „*zaujatost*“. Ostatně stěžovatelka v kasační stížnosti ani neodkázala na kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

[25] Není ani pravdou, jak tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti, že ze závěrů krajského soudu vyplývá, že k daňovému podvodu vůbec nedošlo. Z toho důvodu podle stěžovatelky nemá smysl zkoumat, zda o údajném podvodu mohla vědět. K této otázce krajský soud uvedl, že jednatel dodavatele předložil příslušnému správci daně čestné prohlášení, v němž tvrdil, že odvedl předmětnou daň do státního rozpočtu, ve skutečnosti však dodavatel vykázanou daňovou povinnost za 4. čtvrtletí roku 2012 nesplnil a navíc si uplatnil nárok na odpočet daně z daňového dokladu vystaveného nekontaktní společností SH COVERLAND plus, čímž snížil vykázanou vlastní daňovou povinnost. Krajský soud tedy měl za prokázané, že dodavatelem nebyla DPH uhrazena, v důsledku čehož bylo přijaté zdanitelné plnění součástí daňového podvodu.

[26] Nejvyšší správní soud proto přistoupil k posouzení dalších námitek, v nichž se stěžovatelka pokouší vyvrátit rozhodné okolnosti nasvědčující tomu, že měla a mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu. V souvislosti s touto námitkou je vhodné odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, č. 3275/2015 Sb. NSS. Právní věta k tomuto rozhodnutí uvádí: „*Závěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Jen pokud z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě, lze uvedený závěr učinit k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.*“

pokračování

[27] Kompletní analýzu podezřelých skutečností, kterou je třeba učinit, aby bylo možné dospět k závěru, že stěžovatelka o účasti na podvodu s DPH mohla vědět, provedly orgány daňové správy a na základě žalobních námitek stěžovatelky i krajský soud. Nejvyšší správní soud ke stěžovatelčině námitce, že z původních sedmi takových podezřelých okolností obstály u krajského soudu pouze čtyři, uvádí, že tato okolnost sama o sobě neznamená, že by vědomost stěžovatelky byla vyloučena. Uvedené (zbylé čtyři) okolnosti je třeba hodnotit ve vzájemné souvislosti a ve všech jejich jednotlivých aspektech. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že i tyto okolnosti představují dostatečný podklad pro závěr, že stěžovatelka o své účasti na daňovém podvodu měla a mohla vědět. Pokud stěžovatelka uzavřela obchod s novým, neproověřeným dodavatelem bez reputace v daném oboru (obchod s cukrem), bez písemné smlouvy, pro zaplacení kupní ceny dodavateli užila účtu u stejné slovenské banky jako dodavatel i její odběratelé, kupní cenu financovala z kupní ceny od odběratelů a hradila zvlášť základ daně v eurech a DPH v českých korunách, tyto okolnosti ve svém souhrnu ukazují na neobvyklost obchodu. Kdyby stěžovatelka obchodovala přiměřeně obezřetně, eliminovala by možnost podvodný obchod vůbec uzavřít nebo by přinejmenším tímto způsobem osvědčila svou dobrou víru založenou na tom, že učinila vše, co po ní bylo možné rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu zabránila.

[28] Významné je i to, že stěžovatelka před krajským soudem ani v kasační stížnosti netvrdila, že by dodavatel byl důvěryhodnou společností s dobrou reputací na trhu s danou komoditou (cukrem). Namísto toho brojí proti některým jednotlivým aspektům vytčených okolností obchodu ve snaze skrze jednotlivosti rozvrátit ucelený systém argumentace krajského soudu, respektive žalovaného. Tomuto postupu Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit. Co se týče dílčích námitek stěžovatelky, uvádí k nim soud následující.

[29] Stěžovatelka poukazuje na to, že jakkoli dodavatel neměl příslušnou obchodní živnost zapsanou v obchodním rejstříku, měl ji zapsanou v rejstříku živnostenském. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že uvedené je samo o sobě (jako jednotlivost) pravdivé, nicméně významný je celkový kontext, v němž jde právě o celý proces prověřování nového dodavatele za použití různých prostředků. Z obecně přijímané zásady profesionality podnikatele lze dovodit, že za obvyklého chodu věcí by stěžovatelka provedla odpovídající důkladné prověření („*due diligence*“) důvěryhodnosti nového obchodního partnera. Z daňového spisu i z tvrzení stěžovatelky však jednoznačně plyne, že tomu tak nebylo. Stěžovatelka zjevně uzavřela významný obchod – koupí nové komodity – s novým dodavatelem, který neměl uloženy účetní dokumenty ve sbírce listin, vykazoval diskrepanci ohledně zapsaného předmětu podnikání v obchodním a živnostenském rejstříku a na webových stránkách se prezentoval jako přepravní (nikoli obchodní) společnost. Dílčí okolnost správného zápisu v živnostenském rejstříku (oproti nesprávnému zápisu předmětu podnikání v obchodním rejstříku) však sama o sobě není rozhodující a pro osvědčení obezřetného chování stěžovatelky při uzavírání obchodu nepostačuje.

[30] Nejvyšší správní soud připouští, že obecně je představitelné, že v běžném podnikání i (jinak) důvěryhodná obchodní korporace může vykazovat určité jednotlivé, spíše však jen ojedinělé, nedostatky – kromě diskrepance zápisu v živnostenském a obchodním

rejstříku například nemá aktuální webové stránky, nemá založeny poslední účetní doklady v obchodním rejstříku a podobně. Vždy by však šlo o dílčí, výjimečné pochybení, nikoli o souhrn nedostatků, které ve svém celku svědčí o nedostacích v profesionálním vedení závodu. V projednávaném případě tedy krajský soud korektně dovodil ze souhrnu daných objektivních okolností určitou „lehkomylnost“ stěžovatelky, jíž kdyby nebylo, stěží by s dodavatelem kontrahovala a obchod realizovala. Jinými slovy – pokud by chtěl poctivý a profesionální podnikatel nakoupit od dodavatele nový typ komodity, nemohl by se spokojit s dílem nedostatečnými informacemi, dílem s informacemi, které minimálně svědčí o jisté ledabylosti dodavatele při zveřejňování důležitých informací o svém podnikání – ať již na webových stránkách anebo v obchodním rejstříku, respektive ve sbírce listin obchodního rejstříku. Tento závěr ostatně odpovídá judikatuře Nejvyššího správního soudu týkající se tzv. karuselových podvodů, z níž vyplývá, že čím více se určitý obchod vymyká běžné činnosti daňového subjektu, tím spíše je spravedlivé po něm požadovat, aby vynaložil vyšší úsilí ohledně toho, zda se neúčastní daňového podvodu (rozsudek ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 31/2018 - 53).

[31] Podobně lze v jednotlivosti souhlasit se stěžovatelkou v tom, že písemná smlouva sama o sobě nutně nemusí omezit podnikatelské riziko kontrahenta. I zde je však důležité, že tato okolnost není jediná, která byla stěžovatelce daňovou správou vytýkána. Naopak, jde opět o jeden z celé řady aspektů transakce mezi dodavatelem, stěžovatelkou a jejími odběrateli, jenž (v souhrnu s ostatními okolnostmi) může nasvědčovat určité lehkovážnosti při kontrahování s novým dodavatelem nové komodity. Pokud stěžovatelka poukazuje na to, že *de facto* omezila svoje podnikatelské riziko tím, že hradila cenu za zboží až po jeho převzetí na kamionu na účet, který měli s dodavatelem u stejné slovenské banky, jistě i takový postup může obecně přispět k určitému snížení rizika. Současně však není pravdou, že tento postup riziko eliminuje. Konkrétně není pravdou, že by tímto faktickým postupem stěžovatelka mohla beze zbytku ověřit kvalitu i množství dodaného zboží ještě před jeho složením a zaplacením. Naopak – právě písemná smlouva obvykle obsahuje konkrétní právní postihy kupujícího (zde stěžovatelky) vůči prodávajícímu (zde dodavateli) jako například práva z vad zboží, ujednání o smluvní pokutě či odpovědnosti za škodu pro případ, že se při podrobnější prohlídce zboží projeví skryté vady jakosti a množství dodaného zboží. Sjednat takové postihy by bylo namísto právě v situaci, kdy stěžovatelka kontrahuje poprvé s novým (do té doby nevyzkoušeným) dodavatelem neetablovaným na trhu s touto komoditou. Jestliže stěžovatelka tvrdí, že pro uzavření kupní smlouvy postačovala její objednávka a akceptace, Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že i kdyby tomu tak bylo, tento kontraktační postup nemůže nahradit komfort, který by stěžovatelce poskytla individuálně vyjednaná písemná smlouva s dodavatelem, jak je uvedeno v tomto odstavci výše.

[32] Nejvyšší správní soud dále souhlasí s tím, že jiným instrumentem ke snížení rizik z obchodu mezi stranami, kde chybí předchozí zkušenost (zde mezi dodavatelem a stěžovatelkou), by mohla být i záloha, která by – při absenci jiných záruk či zajištění ze strany stěžovatelky – byla přirozeně požadována dodavatelem. Lze opět obecně chápat, že stěžovatelka by zálohu subjektivně poskytnout nechtěla, nicméně absence i této záruky je dalším adekvátním „*kamínkem do mozaiky*“ nasvědčujícím lehkomylnému vztahu obou stran při kontraktaci a plnění.

pokračování

[33] K okolnosti spočívající ve zřízení účtu u stejné slovenské banky Nejvyšší správní soud uvádí, že také v tomto ohledu přisvědčuje krajskému soudu i žalovanému, že tento postup při obchodu s novým dodavatelem je neobvyklý. Jak je uvedeno výše, přiměřené by bylo sjednat odpovídající právní záruky a získat úplné a pravdivé informace o důvěryhodnosti a spolehlivosti dodavatele, nikoli podnikat faktické kroky nasvědčující spíše jednání ve shodě mezi dodavatelem, odběrateli a stěžovatelkou, než jejich obezřetnosti v podnikání. Je sice možné, že – jak stěžovatelka tvrdí v kasační stížnosti – bankovními operacemi u slovenské banky ušetřila určité poplatky, které by jinak platila svojí české bance, avšak je neobvyklé, aby přizpůsobovala svůj bankovní styk potřebám jednoho obchodu, pokud jejím záměrem mělo být rozvíjení obchodu s novou komoditou do budoucna.

[34] Dále se soud zabýval kasační námitkou, že není podezřelé, že si stěžovatelka nesjedнала pojištění, jelikož zboží pojistil dodavatel. Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatelka v žalobě uvedla, že „přepřavované zboží je v praxi běžně pojištěno již přepravní společností“ (zvýraznění bylo přidáno). Přitom jinak v žalobě dodavatele označovala jako „Dodavatele“ (s velkým počátečním písmenem). Z posledně uvedeného je zřejmé, že citovaným žalobním tvrzením nemínila, že by zboží pojistil dodavatel (jenž se jinak prezentoval i jako přepravní společnost). Tvrzení o tom, že zboží pojistil dodavatel, tedy představuje nepřipustnou novotu ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[35] Nejvyšší správní soud dále považuje za nedůvodnou kasační námitku, že pokud u krajského soudu obstály jen čtyři z původních sedmi okolností uváděných žalovaným k vědomosti o daňovém podvodu, závěry žalovaného vycházely z podstatně jiného skutkového stavu (než závěry krajského soudu). V projednávané věci bylo třeba posoudit, zda stěžovatelka při obchodu s dodavatelem postupovala nedbale. Samotná skutečnost, že hodnocení krajského soudu se částečně liší od hodnocení žalovaného a - dalo by se říci - že krajský soud byl k některým okolnostem kritičtější, než žalovaný, však nemá vliv na zjištěné skutkové okolnosti. Jak je uvedeno výše, podstatné totiž je, že i zbylé čtyři objektivní okolnosti (které shledal krajský soud) jsou dostačující pro závěr, že stěžovatelka mohla a měla vědět o své účasti na daňovém podvodu.

[36] Stěžovatelka nesouhlasí se krajským soudem, že bylo její povinností prokázat, že přijala veškerá opatření, která od ní bylo možné rozumně požadovat, aby ověřila, že její plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že na prvním místě je to správce daně (respektive žalovaný), jenž musí stěžovatelce prokázat účast na daňovém podvodu, případně alespoň domnělou vědomost („*mohla a měla vědět*“) o účasti na něm. Toto důkazní břemeno žalovaný unesl [viz § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu] právě s ohledem na to, že předestřel výše diskutované objektivní okolnosti nasvědčující (domnělé) vědomosti stěžovatelky o její účasti na daňovém podvodu. Pokud zamýšlela stěžovatelka tuto verzi vyvrátit, bylo její povinností prokázat opak, zejména tím, že jednala při uzavírání obchodu obezřetně, respektive že přijala přiměřená opatření, že její plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47). Toto důkazní břemeno však stěžovatelka neunesla.

[37] Nejvyšší správní soud závěrem uvádí, že neshledal důvodnou námitku, že krajský soud pochybil v závěru, že se žalovaný dostatečně vypořádal všemi odvolacími námitkami stěžovatelky. Nesouhlasí ani se stěžovatelkou, že krajský soud tuto námitku vypořádal nejasně, nedostatečně a dopustil se „účelové obhajoby žalovaného“. Naopak je Nejvyššího správní soud přesvědčen, že krajský soud dal stěžovatelce jasnou odpověď na její námitku o nedostatečném vypořádání odvolacích námitek, a dodává, že považuje za správný i jeho závěr, že žalovaný odvolací námitky vypořádal dostatečně (při zohlednění faktu, že podání stěžovatelky byla velmi rozsáhlá a často také nepřehledná).

[38] Krajský soud nejprve s odkazem na judikaturu správních soudů a Ústavního soudu stěžovatelku správně upozornil na to, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Tomuto požadavku však žalovaný podle krajského soudu dostal tím, že seskupil veškeré argumenty stěžovatelky uplatněné v odvolacím řízení do 17 odvolacích námitek a následně se k nim s ohledem na jejich rozsáhlost relativně podrobně vyjádřil (viz body 54 – 91), přičemž krajskému soudu nelze vytýkat, že nepřirazoval vypořádání každé dílčí odvolací námitky k jednotlivým pasážím rozhodnutí žalovaného. K námitkám, které zůstaly podle stěžovatelky nevypořádány, krajský soud uvedl, že se zčásti jedná o námitky, na něž bylo možné implicitně dovodit odpověď z odlišného názoru žalovaného. Dodal také, že se jedná o námitky týkající se splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nebo námitky související s institutem spolehlivého plátce. Nakonec krajský soud uvedl, že ze zbylé části se jednalo o námitky nezpůsobivé změnit výrok rozhodnutí nebo o argumenty, které nebyly stěžovatelce vytýkány nebo nebyly sporné (námitka, že stěžovatelka nemohla uplatněním nároku za odpočet daně získat daňové zvýhodnění a nemohla zjistit skutečnosti o subjektech stojících před jeho dodavatelem a za odběrateli). S uvedeným hodnocením krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a považuje za nadbytečné k němu více dodávat.

[39] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku).

[40] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by měl procesně úspěšný žalovaný, kterému však v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 27. června 2019

pokračování

9 Afs 10/2018 -53

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu