



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců JUDr. Milana Podhrázkého, PhD., a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci

žalobce: J. P., IČO: x
sídlem X
zastoupen advokátem JUDr. Josefem Pavelkou
sídlem Panská 6, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2014, č. j. 33675/14/5200-20446-702189,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

- 1 Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanou dne 7. 1. 2015, se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2014, č. j. 33675/14/5200-20446-702189 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím byla ve společném řízení zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“), a to dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“):

- ze dne 11. 9. 2013, č. j. 3370692/13/2125-05701-202765, jímž byla za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012 doměřena daň ve výši 45.247 Kč a současně podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) penále ve výši 9.049 Kč,
 - ze dne 11. 9. 2013, č. j. 3370858/13/2125-05701-202765, jímž byla za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012 doměřena daň ve výši ve 77.390 Kč a současně penále ve výši 15.478 Kč,
 - ze dne 11. 9. 2013, č. j. 3370907/13/2125-05701-202765, jímž byla za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012 doměřena daň ve výši 42.611 Kč a současně penále ve výši 8.522 Kč.
- 2 Žalobce namítá, že žalovaný, resp. finanční úřad postupoval v rozporu se zákonem, když mu nepřiznal nárok na odpočet daně a vyměřil mu dodatečně DPH, přestože splnil všechny zákonné požadavky pro uplatnění odpočtu této daně. Žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, když bez relevantních důkazů, pouze na základě „*smyšlených, mnohdy až absurdních konstrukcí, obvinil žalobce z podvodu*“. Žalobce má za to, že nárok na odpočet daně uplatnil zcela v souladu se zákonem, má na něj stále nárok a rozhodně odmítá, že by věděl o jakémkoliv podvodu nebo se jej dokonce účastnil.
- 3 Žalobce dále popsal skutkové okolnosti, tedy že si objednal dodání pohonných hmot u společnosti Ch. P. a.s., IČ: x, se sídlem č. p. x, x H.(dále jen „společnost Ch. P. a.s.“). Tyto pohonné hmoty mu byly řádně dodány a po dodání společnost Ch. P. a.s. vystavila žalobci daňový doklad, který splňoval všechny zákonné náležitosti a ze kterého vyplývalo, že společnost Ch. P. a.s. je plátcem DPH, přičemž všechny pohledávky byly řádně uhrazeny včetně deklarované DPH. Následně však byla výše uvedenými platebními výměry žalobci doměřena daň a příslušné penále, neboť finanční úřad usoudil, že se žalobce stal součástí daňového podvodu, přičemž mu nesvědčila dobrá víra, že k daňovému podvodu nedochází. Společnost Ch. P. a.s. totiž nebyla v okamžiku uskutečnění zdanitelných plnění plátcem DPH, což údajně žalobce měl a mohl vědět.
- 4 Žalobce však namítá, že mu nemohla být známa skutečnost, že společnost Ch. P. a.s. je pro správce daně nekontaktní, nemohl vědět to, že společnosti Ch. P. a.s. byla dvakrát z moci úřední zrušena registrace plátce DPH, že předseda představenstva této společnosti je také nekontaktní, měl zrušen trvalý pobyt a je hlášen na ohlašovně, že majitel prostor, ve kterém měla mít společnost Ch. P. a.s. sídlo, o této společnosti nic neví. Žalobci není zřejmé, jak měl takové informace získat, neboť k nim z povahy věci nemá přístup. Poukázal na § 9 odst. 1 daňového řádu, který stanovuje mlčenlivost správce daně, na základě které by nemohl tyto údaje sdělit žalobci ani přímo sám správce daně. Uvádí, že nebyla stanovena žádná zákonná povinnost zjišťovat si, zda je společnost Ch. P. a.s. plátcem daně. O společnosti Ch. P. a.s. měl informace, že dodává pohonné hmoty i jiným subjektům, jen on sám s ní uzavřel obchod za bezmála 1 milion Kč, předpokládal tedy logicky, že tato společnost plátcem DPH je, jak je to ostatně v odvětví obchodu s pohonnými

hmotami standardní. Navíc se společností Ch. P. a.s. bylo ode dne 16. 5. 2013 vedeno řízení o registraci k DPH a samotnému správci daně trvalo více než jeden rok, než toto řízení skončil se zjištěním, že daňové doklady sice byly vystaveny na částku převyšující 1 mil. Kč, ale nebylo prokázáno skutečné zdanitelné plnění, což vedlo k tomu, že společnost Ch. P. a.s. nebyla nakonec jako plátce DPH zaregistrována. Pokud trvalo správci daně více jak rok zjistit, zda je daná společnost plátcem DPH, či nikoliv, pak je absurdní klást nároky na zjišťování takové skutečnosti na žalobce samotného. Kromě toho, na údaje o plátcích DPH dostupné v databázi ARES se nevztahuje princip materiální publicity, výpisy těchto údajů dokonce obsahují větu „*V případě pochybností se prosím obraťte na finanční úřad uvedený v Údajích o registrovaném subjektu.*“, údaje získané ze systému ARES tedy nemají právní relevanci. Příjemci plnění proto nemají prostředky k ověření informací o plátcích DPH a vyžadovat jejich získávání by bylo zcela nad rámec zákona. Tímto postupem by správce daně totiž mimo jiné v rozporu se zákonem a de facto i Ústavou rozšiřoval o své vůli povinnosti daňového subjektu, resp. by bez zákonného podkladu omezoval zákonná práva daňových subjektů.

- 5 Žalobce dále napadá argumentaci žalovaného, že při uzavírání obchodu postupoval nestandardně, když neměl uzavřenu písemnou smlouvu a objednávky pohonných hmot činil pouze telefonicky. Tomuto žalobce oponuje tím, že taková praxe je v jeho oboru naprosto standardní, že např. i společnost Č., a.s., jeden z největších dodavatelů na trhu ovládaný Ministerstvem financí, přijímá objednávky telefonicky bez písemné smlouvy. Žalobce pouze převzal objednané pohonné hmoty od přepravce, přičemž logicky nemohl požadovat od tohoto řidiče prokázání, že se jedná skutečně o pohonné hmoty dodané společností Ch. P. a.s. Po všech dodávkách následně žalobce obdržel příslušnou fakturu, kterou řádně zaplatil. Zároveň nelze po žalobci spravedlivě požadovat, aby ověřoval za plného provozu veškeré doklady a podpisy na nich porovnával s podpisovými vzory uvedenými v obchodním rejstříku, jak naznačuje žalovaný ve svém rozhodnutí, ostatně takové doklady vůbec nemusí být podepsány zrovna statutárním orgánem dodavatele. Žalobce není ani znalcem, aby vládl takovými schopnostmi, aby byl schopen rozpoznat případné rozdíly v podpisech. Stejně tak za nepřipadnou považuje žalobce představu žalovaného, že měl ověřit sídlo společnosti, se kterou jednal, přičemž adresa uvedená na dokladech, na které poukazuje žalovaný, odpovídá adrese uvedené v živnostenském rejstříku. I argumentace žalovaného, že v běžném obchodním styku je standardní uzavírat smlouvu o pojištění přepravovaného zboží, nemůže být brána v potaz, neboť to je věcí dodavatele nebo přepravce a žalobce odpovědnost za dodané zboží přebírá až s okamžikem převzetí zboží. Ani skutečnost, že nebyla vyžadována záloha, neodporuje běžné obchodní praxi, žádný z dodavatelů žalobce, ani společnost Č., a.s., ji nevyžaduje, což žalobce dokládá dalšími fakturami za pohonné hmoty, které mu byly dodány v roce 2012. Taktéž nesoulad data uskutečnění zdanitelného plnění na jednotlivých dokladech s datem na měřícím lístku odpovídá reálné obchodní praxi, nejedná se o pochybení žalobce a ten ani není kvalifikován ke zkoumání těchto skutečností.
- 6 Žalobce je přesvědčen, že všechny argumenty žalovaného vyvrátil a rozhodně nebylo prokázáno, že se účastnil podvodu jako článek v řetězci úmyslně

sestaveném za účelem snižování daňové povinnosti. Naopak byl v dobré víře, že předmětné doklady vydává plátce DPH a nebyly zde žádné okolnosti, které by jeho dobrou víru vylučovaly, protože obchod probíhal naprosto standardní cestou, jako tomu bylo i u ostatních dodavatelů. Uvedl, že není pachatelem podvodu, ale jeho obětí.

- 7 Dále žalobce uvádí, že žalovaný nesprávně zcela opomněl ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o DPH“), podle něž je k platbě daně povinen i ten, kdo vystaví doklad, na kterém tuto daň uvede. Odvést daň tedy společnost Ch. P. a.s. byla povinna v každém případě. Žalobce také nesouhlasí s vypořádáním rozsudku Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) ze dne 22. 10. 2010, C-438/09 *Dankowski*, ze strany žalovaného, neboť nárok na odpočet daně sice nemusí být přiznán, byl-li uplatněn podvodně, ale musí být prokázán takový podvod a to, že o podvodu daný plátce vědět měl a mohl. To však žalovaný nikdy neprokázal. Žalobce je přesvědčen, že bylo plně prokázáno, že ke zdanitelnému plnění došlo, a to naprosto standardním způsobem, a nelze podmiňovat přiznání odpočtu daně shromažďováním důkazů, že předmětná daň byla koncovým plátcem skutečně odvedena. Tuto úlohu má správce daně, jehož roli nemůže žalobce jako plátce přebírat, není možné ani spravedlivé požadovat, aby plátcí kontrolovali vždy u každého obchodního partnera a při každém uskutečněném plnění, zda jsou údaje na daňovém dokladu pravdivé, či nikoliv. Žalobce je prostým podnikatelem, který nemá žádné speciální znalosti a nezná sofistikované metody ověřování uváděných údajů. Žalobce vycházel ze svých znalostí a ze zkušenosti s jinými dodavateli, kterou od 11. 11. 2011, kdy došlo k otevření čerpací stanice, zatím získal. Ze všeho uvedeného vyplývá, že v daném případě měl žalobce nárok na odpočet DPH, jelikož splnil všechny zákonné požadavky a byl v dobré víře, a nemůže nést následky za nezákonné a podvodné jednání třetí osoby.
- 8 Žalovaný uvedl, že nárok na odpočet daně je správce daně oprávněn vyloučit, a to i za případné existence daňového dokladu předloženého plátcem daně, musí se však pohybovat v rámci mantinelů stanovených judikaturou ESD (dnes Soudního dvora Evropské unie). Nelze tvrdit, že samotným předložením formálního dokladu dochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně bez dalšího. Žalobce by měl nárok na odpočet daně v návaznosti na podmínky vyplývající z rozsudku ESD ve věci *Dankowski* v případě, že by plnění přijal od jiné osoby povinné k dani, která sice překročila zákonem stanovený obrat pro registraci, avšak dosud nebyla registrována jako plátce DPH, ačkoliv jím být měla. Tato situace však nenastala. ESD dále ve svých rozsudcích dovodil, že nárok na odpočet DPH sice je nedílnou součástí mechanismu DPH, který nemůže být v zásadě jakkoliv omezen, existuje však z tohoto principu výjimka, která se týká případu, kdy plátce daně uplatňuje nárok na odpočet podvodně nebo zneužívajícím způsobem. V případě podvodného jednání postačí, že plátcí daně je prokázáno, že vědět „mohl a měl“, že se stává součástí daňového podvodu. ESD ve své judikatuře dovodil ochranu dobré víry, kdy je chráněn ten plátce, který v ochraně před „zatažením“ do podvodného jednání přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována.

- 9 Žalobce podle žalovaného nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH, tzn. při odpočtu daně mít daňový doklad, neboť předmětné doklady vystavila osoba, která nebyla plátcem DPH a která, i když překročila zákonem stanovený obrat, nesplnila registrační povinnost. Uvedení DIČ na daňovém dokladu není důkazem registrace k DPH, neboť toto číslo může být přiděleno již na základě registrace k dani z příjmů. To, zda společnost Ch. P. a.s. byla plátcem DPH, bylo možné ověřit jak v aplikaci ARES, tak i na stránkách Ministerstva financí. Naopak skutečnost, že je vedeno řízení o registraci této společnosti z moci úřední, v té době z registru ARES zřejmě nebylo. Navíc v tomto řízení nebylo prokázáno, že by společnost Ch. P. a.s. uskutečnila plnění deklarovaná na dokladech, které měl správce daně k dispozici. Pokud jde o uskutečnění zdanitelného plnění, a to včetně jeho přijetí od plátce DPH, to byl podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) povinen prokazovat žalobce. Případné pochybnosti v důsledku neunesení důkazního břemene jdou k jeho tíži, přičemž správce daně není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch poplatníka.
- 10 Podle žalovaného současně došlo k prokázání podvodného jednání, neboť žalobce nemohl být v dobré víře a o nestandardních okolnostech týkajících se deklarovaných plnění mohl či měl vědět. Z žaloby podle něj vyplývá, že žalobce nemá nastaveny žádné kontrolní mechanismy, ačkoliv byl již rok plátcem DPH a nabyl tak zkušenosti v této oblasti. Žalobce nebyl v osobním styku s nikým ze společnosti Ch. P. a.s., což je v případě prvního obchodu s dodavatelem v objemu téměř jednoho milionu Kč minimálně nestandardní. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50, „[k] tomu, aby byl nárok na odpočet odmítnut, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že se subjekt aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem přesně spočívalo; postačuje, pokud je prokázáno, že si mohl být podvodného jednání vědom. V takovém případě je poté na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl nebo že učinil vše, co bylo po něm možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl.“ Skutečnosti uváděné v napadeném rozhodnutí tak nemají povahu důkazů, nýbrž jde o komplex okolností, které prokazují pochybnosti správce daně o zapojení žalobce do nestandardních obchodů. Žalobce přitom nepřijal žádná opatření, která po něm lze rozumně požadovat v zájmu vyloučení účasti na podvodu, a ani je přijímat nehodlá. Proto nemohl být v dobré víře. S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.
- 11 Žalobce v replice nad rámec žalobní argumentace dokládá, že společnost Ch. P. a.s. měla takový obrat, že byla povinna být registrována jako plátcem DPH, a to na základě dodávky doložené nákladním listem ze dne 19. 4. 2012, kdy celkový objem pohonných hmot dodaných žalobci a společnosti CS x Ch. s.r.o. (celkem 30 000 litrů) přesáhl svojí hodnotou jeden milion korun bez DPH. Naprosto také odmítá jako neprokázané nařčení žalovaného, že k dodání pohonných hmot nedošlo. K tomu bylo možné provést např. výslech přepravníků a řidičů, kteří pohonné hmoty převáželi, nicméně uskutečnění zdanitelného plnění plyne i bez toho ze všech okolností a dokladů.

- 12 Ze správního spisu soud zjistil, že dne 29. 3. 2013 byla u žalobce zahájena ze strany finančního úřadu daňová kontrola DPH za zdaňovací období roku 2012. V průběhu daňové kontroly vyšlo najevo, že žalobce ve zdaňovacích obdobích 1. až 3. čtvrtletí 2012 nárokoval odpočet DPH mimo jiné též na základě daňových dokladů vystavených společností Ch. P. a.s., která nebyla v době vystavení příslušných dokladů registrovaným plátcem DPH. Na základě těchto zjištění finanční úřad pokračoval v doměřovacím řízení, ve kterém neuznal tvrzení a důkazy (přijaté faktury, stáčení lístky, dokumenty ADR a výpisy z bankovního účtu zachycující uhrazení faktur) předložené žalobcem a na jehož konci rozhodl dodatečnými platebními výměry o doměření DPH a příslušných penále (v převážné výši právě v důsledku neuznání odpočtů vztahujících se ke čtyřem fakturám na dodávku motorové nafty od společnosti Ch. P. a.s.). Ve zprávě o daňové kontrole k tomu správce daně uvedl, že žalobce nesplnil zákonem o DPH vyžadovanou podmínku mít daňový doklad, který vystavil plátcé daně. Z veřejně přístupného registru plátců mohl žalobce zjistit, že dodavatel nebyl od 5. 7. 2011 (a tedy ani v době uskutečnění zdanitelných plnění) registrován k DPH. Dodal, že ani objem zboží, který žalobce od dodavatele odebral, nesvědčí tomu, že by společnost Ch. P. a.s. měla být registrovaným plátcem DPH, zejména když všechny čtyři faktury vystavené žalobci tvořily podle očíslování nepřetržitou navazující řadu (P0012012-P0042012), což muselo být žalobci již od přijetí druhé faktury zřejmé. Existenci přijatých plnění správce daně nezpochybnil.
- 13 Proti těmto platebním výměrům podal žalobce řádně odvolání dne 11. 10. 2013 dále doplněné dne 14. 10. 2013, v němž zdůrazňoval kontrolní povinnosti správce daně, které jej měly vést k doměření DPH právě společnosti Ch. P. a.s., a nikoliv žalobci. Poukázal na povinnost dodavatele přiznat a odvést daň podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, i kdyby poskytnuté plnění DPH nepodléhalo, stejně jako i na skutečnost, že plátcovství dodavatele žalobce naposled zkontroloval v červnu 2011 a že situace registrace dodavatele k DPH byla velmi nepřehledná, navíc když údaje v systému ARES mají pouze informativní povahu. Dále poukázal na skutečnost, že společnost Ch. P. a.s. dosáhla za čtyři po sobě následující kalendářní měsíce jen s žalobcem obratu 813.564 Kč, takže ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o DPH je téměř jisté, že v období 12 měsíců přesáhla limitní obrat k registraci k DPH stanovený na 1.000.000 Kč, neboť je velmi nepravděpodobné (a žalobce ani nemohl předpokládat), že by veškerý obrat byl učiněn jen vůči žalobci. Žalobce správci daně vytkl, že k této otázce neprovedl žádné dokazování, a s odkazem na rozsudky ESD ze dne 22. 12. 2010, C-438/09 *Dankowski*, a ze dne 12. 1. 2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen*, namítl, že uplatnění nároku na odpočet nelze podmiňovat získáním důkazních prostředků o přiznání a odvedení DPH dodavatelem, neboť takovou povinnost daňový subjekt nemá.
- 14 Žalovaný v odvolacím řízení doplnil podklady o oznámení ze dne 16. 5. 2013 o zahájení řízení ve věci registrace společnosti Ch. P. a.s. k DPH z moci úřední a o rozhodnutí ze dne 1. 8. 2014, jímž bylo toto registrační řízení Finančním úřadem pro Zlínský kraj, územním pracovištěm ve Vsetíně, zastaveno pro bezpředmětnost. V odpovědi tohoto dožádaného územního pracoviště na dožádání přitom bylo bez bližších podrobností uvedeno, že v řízení nebylo prokázáno, že by tato společnost

uskutečnila plnění deklarovaná na daňových dokladech, jež měl správce daně k dispozici. Žalovaný také vyžádal výpisy z bankovního účtu společnosti Ch. P. a.s. za rok 2012, v nichž je zachyceno přijetí plateb od žalobce za sporná plnění. Výpisy však zachycují v uvedeném období i řadu dalších příchozích plateb v částkách přesahujících 100.000 Kč, a to včetně plateb, u nichž si správce daně rukou připsal poznámku MR Ch. (dne 12. 4. 2012 částka 699.099 Kč, dne 24. 4. 2012 částka 518.884,20 Kč, dne 16. 5. 2012 částka 653.085 Kč). Přitom žalobcem předložený nákladní list ADR ze dne 19. 4. 2012 jako dalšího odběratele vedle žalobce uváděl právě čerpací stanici MR Ch. s.r.o. v T. Podle ADR bylo přepravováno celkem 30 000 litrů motorové nafty, z níž podle stáčecího lístku z téhož dne 14 008 litrů odebral žalobce, zbylých 15 992 litrů tedy podle údajů v ADR směřovalo právě společnosti MR Ch. s.r.o., přičemž za předpokladu stejné ceny, jako byla fakturována žalobci, by tomu odpovídal základ DPH ve výši 437.701 Kč.

- 15 Žalovaný následně seznámil žalobce se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení (argumentace se nelišila od odůvodnění napadeného rozhodnutí) a poskytl mu lhůtu 15 dnů k vyjádření. Po uplynutí dvou a půl měsíce, během nichž žalobce nijak nereagoval, pak žalovaný odvolání zamítl napadeným rozhodnutím ze dne 17. 12. 2014, v němž konstatoval, že žalobce měl a mohl vědět, že se stává součástí daňového podvodu. Při svém obchodním počínání nejednal s péčí řádného hospodáře, když ignoroval nestandardní okolnosti průběhu obchodního styku. Za podezřelé okolnosti považoval žalovaný zejména to, že společnosti Ch. P. a.s. byla dvakrát zrušena z moci úřední registrace plátce DPH a ani v době vystavení žalobcem uplatněných dokladů registrována jako plátce DPH nebyla. Kontakt na společnost Ch. P. a.s. získal žalobce od pana K., který nikdy nebyl členem statutárního orgánu této společnosti, objednávky byly činěny telefonicky bez předchozího uzavření písemné smlouvy, což je pro daný obor neobvyklé. Žalobce si měl ověřit, s kým jedná a z jakého titulu tato osoba vystupuje za danou společnost. Žalobce měl jednat opatrně i z toho důvodu, že v oblasti dodávání a prodeje pohonných hmot dochází často k podvodům. Na přepravních listech k předmětným dodávkám je jiný podpis, než měl tehdejší předseda představenstva P. P. na podpisových vzorech založených v obchodním rejstříku, na faktuře č. P0012012 je uvedeno jiné datum uskutečnění zdanitelného plnění (23. 3. 2012) než na stáčecím lístku (24. 3. 2012), na žalobcem předložených dokladech je uvedeno jiné sídlo společnosti, než odpovídalo zápisu v obchodním rejstříku, předsedovi představenstva společnosti Ch. P. a.s. byl zrušen v roce 2006 trvalý pobyt na adrese zapsané v obchodním rejstříku a byl hlášen na ohlašovně, přičemž pro správce daně je nekontaktní, sídlem společnosti je rodinný dům, jehož majitel o společnosti Ch. P. a.s. nic neví. Tyto nesrovnalosti by žalobce zjistil v případě osobního jednání. Dále v běžném obchodním styku je standardní pojištění proti možnému obchodnímu riziku, proti znehodnocení, zničení nebo ztrátě, což žalobce po dodavateli nepožadoval, společnost Ch. P. a.s. ani nepublikovala v obchodním rejstříku účetní závěrky. Všechny tyto skutečnosti vypovídají podle žalovaného o tom, že žalobce nepostupoval v obchodním styku s péčí řádného hospodáře a mohl vědět, že se stává součástí daňového podvodu, který byl prokázán.

- 16 K překročení zákonné hranice obratu pro registrování plátce žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že v řízení zahájeném dne 16. 5. 2013 nebylo prokázáno, že ke zdanitelným plněním ze strany společnosti Ch. P. a.s. skutečně došlo, a proto bylo dne 1. 8. 2014 zastaveno řízení o registraci plátce DPH. Svou domněnku, že společnost Ch. P. a.s. poskytovala v rozhodné době zdanitelná plnění, která svojí hodnotou převyšovala zákonnou hranici obratu 1 milion Kč, žalobce řádně neověřil (např. z důvodu nepublikovaných obchodních závěrek společnosti Ch. P. a.s.) a nepředložil žádné relevantní důkazy, proč by mu v této otázce měla svědčit dobrá víra. Žalobce tak nesplnil podmínky pro uznání odpočtu definované rozsudkem ESD ze dne 22. 12. 2010, C-438/09 *Dankowski*, neboť sice předložil faktury, které splňují veškeré požadované náležitosti, avšak nebylo prokázáno, že by společnost Ch. P. a.s. byla osobou povinnou k dani, jejíž obrat překročil částku uvedenou v § 6 zákona o DPH. Pokud jde přitom o povinnost dodavatele odvést DPH z předložených faktur podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, takto nesprávně uplatněná částka v souladu s ustálenou judikaturou ESD není daní podle směrnice o DPH a neopravňuje plátce v této souvislosti k uplatnění odpočtu daně, neboť takový nárok se podle rozsudku ESD ze dne 13. 12. 1989, C-342/87 *Genius Holding*, omezuje pouze na splatnou daň. Napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno dne 22. 12. 2014.
- 17 Krajský soud v Praze žalobu nejprve zamítl rozsudkem ze dne 10. 5. 2016, č. j. 46 Af 1/2015-62, v němž uvedl, že veškerá vyjádření obou stran v průběhu správního řízení a řízení před zdejším soudem otevírají dvě základní otázky, a to:
- 1) otázku dobré víry – zda žalobce mohl a měl vědět, že se stává součástí daňového podvodu, a
 - 2) otázku, zda byla společnost Ch. P. a.s. v době poskytnutí zdanitelných plnění plátcem DPH na základě dosažení zákonné hranice obratu, resp. zda žalobci svědčilo pravidlo postulované ESD ve věci C-438/09 *Dankowski*.
- 18 Krajský soud přitom řešil pouze první otázku, neboť měl za to, že pokud žalobci nesvědčila dobrá víra, pak je již irelevantní se ptát, jestli splňoval další podmínky pro odpočet DPH, neboť by si nemohl předmětný odpočet nárokovat, a to bez dalšího.
- 19 S odkazem na směrnici Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), která (bez podstatných obsahových změn) nahradila předcházející šestou směrnicí č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, a s odkazem na související judikaturu ESD zrekapituloval, že daňové subjekty se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem, přičemž tento důsledek zneužití nebo podvodu se v zásadě vztahuje i na nárok na osvobození od daně při dodání zboží uvnitř Společenství. Zvláštní funkce nároku na vrácení DPH k zajištění neutrality DPH nemůže bránit tomu, aby tento nárok byl osobě povinné k dani v takovémto případě odepřen. Osoba povinná k dani, která vytvořila podmínky související s přiznáním nároku pouze tím, že se podílela na podvodných plněních,

není zjevně oprávněna se ani dovolávat zásad ochrany legitimního očekávání nebo právní jistoty, s cílem bránit se proti odmítnutí dotyčného nároku. Podle ustálené judikatury přitom platí výše uvedený závěr nejen v případě, kdy se daňového podvodu dopustí sama osoba povinná k dani, ale i když osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se předmětným plněním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, jehož se dopustil dodavatel nebo jiný hospodářský subjekt nacházející se výše nebo níže v dodavatelském řetězci (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ESD ze dne 6. 7. 2006, C-446/2006 *Kittel a Recolta Recycling*, body 45, 46, 56 a 60, jakož i ze dne 6. 12. 2012, C-774/2012 *Bonik*, body 38 až 40). I když taková osoba povinná k dani může být povinna, pokud disponuje indiciemi připouštějícími podezření na existenci nesrovnalostí nebo podvodu, informovat se o subjektu, od kterého zamýšlí pořídit zboží nebo služby, aby se ujistila o jeho spolehlivosti, nemůže daňová správa nicméně od této osoby povinné k dani obecně vyžadovat, aby ověřila, že vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a zda splnil své povinnosti podat daňové přiznání a uhradit DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu na straně subjektů na vstupu, nebo aby v tomto ohledu měla k dispozici doklady (viz rozsudek ze dne 22. 10. 2015, C-277/14 *PPUH Stehcomp*, odst. 52).

- 20 Ačkoliv krajský soud odmítl řadu (ne-li většinu) požadavků žalovaného na prověřování dodavatele jako nepřiměřených, uznal, že zde byly určité signály, které měly u žalobce, resp. osoby jednající s péčí řádného hospodáře vyvolat pochybnosti o skutečném stavu věcí a vést jej k podrobnější a následně hloubkové kontrole svého dodavatele nebo k tomu, že obchod s podezřelým dodavatelem neuzavře. Musí totiž existovat určité minimum poznatků, které by si měl každý subjekt v obchodním styku v závislosti na objektivní významnosti transakce ověřit o svém obchodním partnerovi. Uzavírali přitom transakci v řádu stovek tisíc či milionů Kč, zejména jedná-li se o transakci svou výší vzhledem k jeho obratu podstatnou (jako tomu bylo v tomto případě, kdy žalobce objednal v průběhu roku 2012 od společnosti Ch. P. a.s. pohonné hmoty o celkové ceně 976.276,75 Kč vč. DPH, přičemž jeho příjmy za rok 2012 činily dle jeho přiznání k dani příjmů 8.491.209 Kč), musí dbát vždy nezbytné opatrnosti. Přitom v případně společnosti Ch. P. a.s. se dle všeho nejednalo o subjekt dlouhodobě zavedený a veřejně známý na trhu s pohonnými hmotami (na rozdíl např. od žalobcem zmiňované společnosti Č., a.s., či jiných významných distributorů paliva) a ani žalobce nezpochybňuje, že zvýšený výskyt podvodných transakcí právě na trhu s pohonnými hmotami byl veřejně znám.
- 21 Za základní kontrolní mechanismus, který má mimo jiné ochránit daňový subjekt před „zavlečením“ do daňového podvodu, je třeba považovat přirozeně kontrolu daňového identifikačního čísla obchodního partnera v dostupných informačních systémech a rejstřících, obzvláště pokud má být poskytováno plnění zatížené DPH a očekává se uplatnění odečtu takto vynaložené DPH. V podobném duchu se již vyjádřil např. i NSS ve svém rozsudku ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30: „*Příkladem přijetí dostatečných opatření může být postup, kdy se dodavatel, předtím než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti,*

například právě důkladným prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti či vyžádáním informací o přepravci zboží od dodavatele k příjemci.“ Byť se citovaný rozsudek vztahuje na přeshraniční obchodní styk, tyto závěry jsou použitelné i na vnitrostátní obchody. Zejména když vzhledem k lehké dostupnosti informačních zdrojů s údaji o obchodním partnerovi není takový požadavek zatěžujícím.

- 22 A právě zde lze najít zásadní chybu, které se žalobce dopustil a která ho ve svém důsledku diskvalifikuje z požívání výhod dobré víry při odečtu DPH a z „obecného“ režimu zmiňovaného v odst. 52 rozsudku ESD ze dne 22. 10. 2015, C-277/14 *PPUH Stehcamp*, v němž po něm nelze požadovat prověření, zda dodavatel řádně plní své daňové povinnosti, disponuje obchodovaným zbožím nebo je např. kontaktní ve svém sídle. Pokud žalobce tvrdí, že ověřoval stav registrace plátce DPH společnosti Ch. P. a.s. v červnu 2011, tedy shodou náhod měsíc před zaznamenáním výmazu této registrace, naznačuje tím, že si sám byl vědom této možnosti a povinnosti v souladu s péčí řádného hospodáře svého obchodního partnera prověřovat. Ověření registrace plátce DPH je však potřebné v době blízké uzavření kupní smlouvy na pohonné hmoty (zde formou telefonické objednávky a jejího potvrzení), a nikoliv jen v době takřka tři čtvrtě roku předcházející první transakci. Nadto takové tvrzení působí nedůvěryhodně, protože údajné ověření měl žalobce provést pět měsíců před skutečným zahájením provozu čerpací stanice (podle žaloby provozována od 11. 11. 2011).
- 23 Pokud by žalobce v době uzavření sporných transakcí skutečně ověřil záznam dodavatele v databázi ARES, popř. na webových stránkách české daňové správy, zjistil by, že jeho obchodní partner není jako plátce DPH registrován. Zjištění, že dodavatel není registrován k DPH, mělo žalobce pohnout buď k podrobnějšímu ověření důvěryhodnosti společnosti Ch. P. a.s., nebo (pokud z jakýchkoliv důvodů takové prověřování činit nechtěl či nemohl) k ukončení spolupráce a výběru jiného obchodního partnera, který je řádně registrován a nebudí žádné podezření. V případě podrobnějšího prověřování mohl žalobce především vznést dotaz ke správci daně, který je v předmětném výpisu uveden. Námitka žalobce, že údaje o daňových subjektech podléhají mlčenlivosti podle daňového řádu, není v takové situaci přílehavá, protože přinejmenším údaj o tom, zda dodavatel je nebo není plátcem DPH, je správce daně oprávněn sdělit již jen z toho titulu, že tato informace podléhala publikaci ve veřejně dostupném registru. Nad to by tato informace (popř. i údaj, zda mu nebyla registrace zrušena z důvodu neplnění povinností) jistě spadala pod zákonnou výjimku z povinnosti mlčenlivosti podle § 52 odst. 5 daňového řádu, neboť se přímo dotýkala práv a povinností žalobce. Vedle toho na netransparentnost jeho dodavatele žalobce mohlo upozornit nahlédnutí do sbírky listin obchodního rejstříku, z níž by žalobce zjistil, že dodavatel neplní své povinnosti při zakládání účetních závěrek do sbírky listin. Žalobce si také (i s přihlédnutím k hodnotě kontraktu) mohl ověřit kontaktnost dodavatele v jeho sídle.
- 24 Nedůvodná je v tomto směru žalobcova námitka, že se v případě výpisu z registru ARES jedná o pouhý informativní údaj, který nemá právní relevanci a závaznost a

nemusí odpovídat skutečnosti. Výmaz údaje o plátcovství DPH, který by při řádném nahlédnutí do systému zjistil, by mu minimálně napověděl, že nejsou všechny okolnosti daných transakcí v pořádku a že je třeba si ověřit údaje o společnosti Ch. P. a.s. i z jiných zdrojů. Jen ze znalosti toho, že společnost Ch. P. a.s. již pohonné hmoty dodala i jiným subjektům, nemohl žalobce bez dalšího dovodit, že je společností „daňově“ spolehlivou. Proto lze žalobci vytknout, že neprovedl žádné opatření, které by mělo zásadní význam ve snížení rizika účasti na podvodu a které by snad mohlo nahradit základní povinnost prověřovat registraci dodavatele k DPH a na negativní zjištění v tomto směru navazující povinnost bližšího prověření dodavatele.

- 25 Krajský soud tedy shrnul, že v předmětném případě údaje získané z registru ARES (již v roce 2009 byla jednou zrušena registrace dodavatele k DPH a v roce 2011 k tomu došlo podruhé), popř. i v kombinaci s veřejně dostupným obsahem sbírky listin obchodního rejstříku dodavatele, musely v době nákupu pohonných hmot jednoznačně pohnout žalobce k dalším krokům ověřování společnosti Ch. P. a.s., které by ho s vysokou pravděpodobností odradily od uzavírání obchodů s touto společností. Alternativně, pokud by žalobce přesto chtěl i přes existující pochyby takový obchod uzavřít, měl možnost nehradit odpovídající DPH podezřelému dodavateli, ale namísto toho ji uhradit místo něj „napřímo“ správci daně využitím institutu nepřímého zajištění daně podle § 109a zákona o DPH. Otázku dobré víry žalobce proto krajský soud uzavřel se závěrem, že žalobci v jeho obchodním jednání se společností Ch. P. a.s. nesvědčila. Pokud žalobce neučinil ani základní obezřetnostní opatření, aby se vyhnul případné účasti na daňovém podvodu, popř. pokud i přes ně do takového obchodního vztahu vstoupil, musel počítat s tím, že na sebe bere riziko, že mu nárok na DPH z důvodu účasti na podvodu bude oprávněně i přes naplnění formálních podmínek odepřen.
- 26 NSS však ke kasační stížnosti žalobce rozsudkem ze dne 6. 4. 2017, č. j. 4 Afs 129/2016-34, původní rozsudek zrušil. Poukázal přitom na rozsudky NSS ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013-33, č. 3124/2014 Sb. NSS, a ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, podle nichž je nejprve třeba zkoumat, zda byly splněny hmotněprávní a procesní podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně, neboť posuzování vědomosti daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu je kontextuální otázkou, která může být úvahou o splnění podmínek vzniku nároku na odpočet ovlivněna. NSS proto ostatní úvahy krajského soudu nepřezkoumával a uložil mu, aby se zabýval všemi žalobními námitkami, které posoudí v jejich kontextu.
- 27 V průběhu nařízeného jednání žalobce nad rámec žalobní argumentace uvedl, že obchod se společností Ch. P. a.s. dojednával jeho otec, který by o dané věci mohl uvést více podrobností. V zásadě šlo o to, že žalobce objednal pohonné hmoty, které byly též dodány a žalobce je na základě vydané faktury i s DPH řádně uhradil svému dodavateli. Vzhledem k dobré ceně pak obchod ještě zopakoval. Kdyby přitom měl pochybnosti o společnosti Ch. P. a.s., DPH by jí nehradil. Je přitom standardní, že každý dodavatel pohonných hmot je plátcem DPH, vždyť i dodávka jediné cisterny o

objemu 40.000 litrů postačuje k tomu, aby se dodavatel stal plátcem DPH. Navíc s ohledem na doložené souběžné dodávky společnosti RM Ch. s.r.o. je zřejmé, že Ch. P. a.s. přesáhla limit stanovený pro registraci k DPH. Obvinění z účasti na daňovém podvodu pak žalobce vnímá jako absurdní, žalobce je jen drobný podnikatel, který s pomocí svého otce vybudoval a otevřel v malé obci malou benzinovou pumpu u méně frekventované silnice bez předchozích zkušeností v oboru. Nedošlo zde k žádnému řetězení dodávek a převodům mezi společnostmi, proběhla pouze standardní objednávka, po které následovalo plnění a standardní platba. Žalobce uhradil DPH řádně a v souladu se zákonem svému dodavateli, nijak se neobohatit, finanční úřad však po něm přesto chce zcela nepřijatelně uhradit DPH podruhé, a to dokonce s vyměřeným penále. Přitom to byla společnost Ch. P. a.s., která nesprávně vystavila fakturu a jako vystavitel za její správnost odpovídala, není však vůbec zřejmé, zda finanční úřad prováděl šetření vůči uvedené společnosti. Žalobce v dané věci podal trestní oznámení na neznámého pachatele, nicméně zatím se nedočkal žádné odezvy. Podle žalobce nebylo ani prokázáno, že by musel vědět, že se účastní plnění, které je součástí daňového podvodu. Naopak má za prokázané, že v dané věci jednal v souladu se zákonem a neměl jakékoliv pochybnosti nebo náznaky o jednání společnosti Ch. P. a.s.

- 28 Žalovaný naopak zpochybňoval, že by žalobce byl v dobré víře. Ostatně ani rozsudek NSS v této věci nezpochybil, že v tomto případě došlo k daňovému podvodu, jen požadoval, aby soud ještě posoudil, zda žalobci vznikl nárok na odpočet DPH. Pokud jde o povinnosti prověření dodavatele, nejde o povinnosti předepsané zákonem, nýbrž o objektivní okolnosti, jejichž dodržení je nezbytné, má-li být žalobce v dobré víře.
- 29 Soud v průběhu jednání neprovedl žalobcem navrhovaný důkaz jeho účastnickým výsledkem a výsledkem jeho otce, neboť v souladu s všeobecně uznávanou právní zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (zákony jsou psány pro bdělé) správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy (viz rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS). O tom, že žalovaný spatřuje důvod pro neuznání odpočtu ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti Ch. P. v účasti žalobce na daňovém podvodu, se žalobce dozvěděl již doručením výzvy k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem dne 29. 9. 2014, a mohl tak k těmto závěrům správce daně uplatnit odpovídající tvrzení a důkazní návrhy jak v poskytnuté lhůtě 15 dnů, tak i později až do vydání napadeného rozhodnutí dne 17. 12. 2014. Protože však žalobce zůstal pasivní a neunesl důkazní břemeno v daňovém řízení (výslech svého otce a své osoby žalobce ostatně nenavrhl ani v jiných souvislostech), nemůže svou nedostatečnou aktivitu nahrazovat až se zpožděním v řízení před správním soudem. Soud neprovedl ani navrhovaný důkaz fakturami jiných dodavatelů žalobce, neboť ze žaloby není zřejmé, k čemu by takový důkaz měl sloužit.

- 30 S ohledem na uvedené se tedy krajský soud zabýval i žalobními body vztahujícími se k otázce, zda žalobce naplnil hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet.
- 31 V rozsudku ESD ze dne 22. 12. 2010, C-438/09 *Dankowski*, byl skutečně vysloven závěr, že „osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud příslušné faktury obsahují veškeré údaje požadované uvedeným čl. 22 odst. 3 písm. b) [směrnice o DPH], především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a povahy poskytovaných služeb.“ Nelze však přehlížet, že v bodech 25 a 26 tohoto rozsudku dal ESD jasně najevo, že o splnění hmotných podmínek vzniku nároku na odpočet v dané věci nebylo pochyb, takže je pochopitelné, že touto eventualitou se ESD v citovaném závěru nezabýval, aniž by však hodlal nutnost splnění takových podmínek pro přiznání nároku na odpočet popírat. Je tedy zřejmé, že předpokladem uznání nároku na odpočet je i to, zda se zdanitelné plnění skutečně v realitě odehrálo. Z citované věty kromě toho plyne, že za daných podmínek je předpokladem uznání nároku ve vztahu k plnění poskytnutému neregistrovanou osobou to, že se jedná o osobu povinnou k dani.
- 32 Pokud jde o otázku, zda se fakturovaná zdanitelná plnění opravdu uskutečnila, je třeba konstatovat, že ke zpochybnění uskutečnění takových plnění došlo až v odvolacím řízení na základě sdělení dožádaného správce daně o tom, že registrační řízení prováděné mj. i na základě faktur vyžádaných v rámci daňové kontroly od žalobce bylo ve vztahu ke společnosti Ch. P. a.s. zastaveno s tím, že nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění. Na tuto skutečnost byl žalobce upozorněn v rámci seznámení s výsledky odvolacího řízení a byla mu poskytnuta lhůta k reakci, kterou však neučinil. Žalovaný má přitom pravdu, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu důkazní břemeno v dané věci tížilo žalobce a bylo na něm, aby navrhol a předkládal případné důkazy, které by reálné uskutečnění zdanitelných plnění odpovídajících předloženým fakturám prokazovaly. Pokud žalobce zůstal v tomto směru v daňovém řízení pasivní, nemůže již výsledek daňového řízení založený na neunesení důkazního břemene zvrátit na základě nových důkazních návrhů vznášených až v řízení před soudem. I přes tato východiska ovšem soud nemůže potvrdit závěr, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ve vztahu k uskutečnění zdanitelných plnění, z nichž je uplatňován sporný nárok na odpočet. V prvé řadě je třeba uvést, že zpochybnění uskutečnění zdanitelných plnění bylo v textu seznámení s výsledky odvolacího řízení i v textu napadeného rozhodnutí zmíněno jen jako citace závěrů dožádaného správce daně, aniž by žalovaný jednoznačně vyjádřil vlastní stanovisko a aniž by odůvodnil, proč již předložené důkazy považuje za neprůkazné se závěrem, že žalobci hrozí neunesení důkazního břemene. Současně ani není na první pohled zřejmé, proč by soubor důkazů v podobě faktur doprovázených v zásadě odpovídajícími stáčetími lístky, nákladními listy ADR a výpisy z bankovního účtu, měl být nedostatečný. V dané situaci tedy soud s ohledem na formulaci jeho odůvodnění nemá za to, že by napadené rozhodnutí vycházelo ze závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran uskutečnění zdanitelných plnění, k nimž se vážou sporné odpočty.

- 33 Již zmíněná východiska lépe dopadají na jednoznačně vyjádřený závěr žalovaného, že žalobce neprokázal, že společnost Ch. P. a.s. naplnila podmínky pro to, aby byla považována za osobu povinnou k dani, tj. že v době předcházející uskutečnění sporných zdanitelných plnění, resp. i se započtením těchto zdanitelných plnění dosáhla v posledních 12 kalendářních měsících ve smyslu § 6 zákona o DPH obratu přesahujícího 1 milion Kč. V tomto směru byl žalobce jasně upozorněn na neprokázání dané skutečnosti a nijak na toto sdělení návrhem dalšího dokazování nereagoval. Nicméně i zde soud musí vytknout žalovanému zcela povrchní hodnocení získaných důkazů, které závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem dosud neumožňují, zejména jestliže žalovaný blíže nezhodnotil, proč dosud obstarané podklady danou otázku neprokazují. Potud by se napadené rozhodnutí mohlo jevit přinejmenším nepřezkoumatelným, spíše však žalovaný porušil ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu, které mu ukládá, aby rozhodné skutečnosti zjišťoval co nejúplněji a neomezoval se jen na návrhy daňových subjektů. Soud totiž nepřehlédl, že z výpisů z bankovního účtu vedeného pro společnost Ch. P. a.s., které si žalovaný v rámci prověřování vyžádal, vyplývá přijetí úhrad i od dalších osob než žalobce v částkách, které v součtu zdaleka přesahují zákonem stanovený limit, od něž je třeba na osobu pohlížet jako na osobu povinnou k dani ve smyslu směrnice o DPH. Jsou zde mimo jiné zahrnuty i platby přijaté od společnosti RM Ch., přičemž souvislost alespoň jedné z nich (částka 518.884,20 Kč připsaná na účet dne 24. 4. 2012) s poskytnutím zdanitelného plnění v podobě dodávky motorové nafty dokládá nákladní list ADR ze dne 19. 4. 2012. Součet zdanitelných plnění přijatých žalobcem (813.563,96 Kč) s tímto zdanitelným plněním (432.403,50 Kč po odečtení 20 % DPH) jednoznačně přesahuje částku 1.000.000 Kč. Stávající stav shromážděných důkazů v daňovém řízení tedy podle soudu naopak dokládá, že společnost Ch. P. a.s. byla osobou povinnou k dani a že obě podmínky naznačené v rozsudku ESD ze dne 22. 12. 2010, C-438/09 *Dankowski*, byly splněny. Za daného stavu, kdy ve věci zjištěné skutečnosti přinejmenším naznačovaly poskytnutí několika zdanitelných plnění v tomtéž období také společnosti RM Ch., měl žalovaný (pokud o nich měl pochybnosti) tyto okolnosti odpovídajícím způsobem zhodnotit ve prospěch žalobce, anebo ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu blíže prověřit, např. právě doplněním podkladů od společnosti RM Ch., které by mohly relevanci zjištěných plateb osvětlit. Odůvodnění napadeného rozhodnutí nepředkládá argumenty, proč tyto skutečnosti žalobci nesvědčí. Takovým argumentem totiž nemůže být sdělení dožádaného správce daně o tom, že se předmětná zdanitelná plnění v řízení vedeném z moci úřední neprokázala, jestliže z něj není jakkoliv zřejmé proč. Takovým důvodem totiž může být i nedostatečné plnění vyhledávací povinnosti příslušného správce daně a jeho nemístná pasivita ve vztahu ke společnosti Ch. P. a.s., na což žalobce ve své věci opakovaně poukazoval. Rozhodnutí vydané v řízení o registraci ani nemůže být pro řízení vedené se žalobcem jakkoliv závazné, neboť žalobce nebyl jeho účastníkem a nemohl tak ovlivnit výsledek registračního řízení vlastní procesní aktivitou.
- 34 Významná není naopak skutečnost, že podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH je osobou povinnou přiznat a zaplatit DPH i osoba, která vystaví doklad, na kterém

uvede částku DPH, bez ohledu na to, zda dané plnění DPH ve skutečnosti podléhá. Postačí odkázat ve shodě se žalovaným na rozsudek ESD ze dne 13. 12. 1989, C-342/87 *Genius Holding*, odst. 13 a 19, popř. z poslední doby na rozsudek ESD ze dne 31. 1. 2013, C-643/11 *LVK – 56 EOOD*, bod 34, v němž ESD potvrdil, že nárok na odpočet se nevztahuje na daň, která je splatná jen proto, že je uvedena na faktuře. Vrácení takové neoprávněně vyúčtované DPH by se žalobce mohl domáhat po svém dodavateli žalobou z bezdůvodného obohacení a se svým požadavkem na vyplacení této částky od státu (daňových orgánů) by se mohl obrátit teprve v situaci, kdy by bylo zřejmé, že dodavatel daň podle § 108 odst. písm. k) zákona o DPH skutečně do veřejných rozpočtů odvedl a že získání bezdůvodného obohacení od dodavatele je nepřiměřeně náročné či nemožné, např. z důvodu jeho platební neschopnosti (viz rozsudek ESD ze dne 26. 4. 2017, C-564/15 *Tibor Farkas*, odst. 51 až 56).

- 35 Je tedy třeba shrnout, že soud nesdílí za daného stavu shromážděných podkladů přesvědčení žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno k otázce reálného uskutečnění zdanitelných plnění, o něž opírá neuznané nároky na odpočet, nebo že nebylo prokázáno, že společnost Ch. P. a.s. byla osobou povinnou k dani. Bez bližšího vysvětlení či doplnění podkladů není možné tvrdit, že žalobce nesplnil podmínky vytčené v rozsudku ESD ze dne 22. 12. 2010, C-438/09 *Dankowski*.
- 36 Bez ohledu na to však má soud za to, že v důsledku své nedbalosti se žalobce podílel na uskutečnění plnění, jež bylo zatíženo daňovým podvodem, což jej možnosti uplatnit nárok na odpočet zbavuje. Jakkoliv žalovaný v napadeném rozhodnutí naznačoval, že podvod má spočívat v tom, že žalobce vědomě uplatnil nárok na odpočet v situaci, kdy společnost Ch. P. a.s. odpovídající daň na výstupu neodvedla, tomu zjištěný skutkový stav podle soudu neodpovídá. Spíše jde o to, že žalobce by při řádném zhodnocení okolností uzavíraných obchodů musel dojít k podezření, že jeho dodavatel nehodlá z poskytnutého plnění odvést DPH, žalobce však toto podezření v důsledku své nedbalosti nepojal, obchod uzavřel a následně ve vztahu k takovému zdanitelnému plnění uplatnil nárok na odpočet. Bez zjištění dodatečných skutečností lze jen uzavřít, že předmětný daňový podvod na straně dodavatele žalobce představoval slovy ESD ten „nejjednodušší případ daňového úniku, v němž osoba povinná k dani záměrně nesplní své formální povinnosti s cílem se vyhnout zaplacení daně“. V takové situaci je možné, „aby členské státy měly za to, že taková nesplnění povinností jsou součástí daňového úniku a odmítly uznat v takovém případě nárok na odpočet“ (viz rozsudek ESD ze dne 28. 7. 2016, C-332/15 *Giuseppe Antoneo*). Pokud však žalobce rezignoval na jakýkoliv i jen základní kontrolní mechanismus prověření osob, se kterými obchoduje, a v důsledku své nedbalosti umožnil dodavateli, u nějž bylo pochybné, zda DPH účtuje oprávněně, a zda tedy DPH z inkasovaných plnění vůbec odvede do veřejných rozpočtů, uskutečnit zdanitelná plnění, jež následně dodavatel zatajil a DPH z nich neodvedl, pak musí následky této nedbalosti v souladu s ustáleným výkladem směrnice o DPH zastávaným ESD nést i on.
- 37 Jak přitom soud již dovodil, žalobce by i při naprosto minimální pečlivosti v podobě ověření dodavatele ve veřejně přístupném rejstříku musel zjistit, že

dodavatel není registrován k DPH a již v minulosti mu byla registrace opakovaně zrušena. Žalobce zahajoval obchodní spolupráci s novým dodavatelem, přičemž mělo jít o dodávky vysoké hodnoty v porovnání s obratem jeho podniku (jediná faktura za dodávku nafty v hodnotě 220.165 Kč bez DPH přijatá v prvním čtvrtletí roku 2012 sama o sobě představovala celých 11,7 % všech zdanitelných plnění přijatých v uvedeném čtvrtletí, další tři faktury na celkem 593.398,96 Kč přijaté ve druhém čtvrtletí 2012 pak tvořily dokonce 24 % všech přijatých zdanitelných plnění vykázaných v uvedeném čtvrtletí), a to ještě na rizikovém trhu s pohonnými hmotami. To vše mělo vést žalobce ke zvýšené ostražitosti, obzvláště když kontakt na tohoto dodavatele získal pouze ústně a byl odkazován přes pana K. na paní Ř., tedy osoby, které podle záznamů v obchodním rejstříku v orgánech této společnosti nikdy nefigurovaly, a to ačkoliv sám žalobce finančnímu úřadu uvedl, že paní Ř. měla vystupovat jako „šéfová“ společnosti Ch. P. a.s. Žalobce nemohl považovat navázání kontaktu za takových podmínek vůči společnosti bez obecně známé reputace v daném odvětví za standardní cestu uzavření kontraktu v hodnotě stovek tisíc Kč, naopak takové okolnosti navazování spolupráce na trhu dlouhodobě zatíženém již od 90. let minulého století (jak muselo být i žalobci z veřejných informačních zdrojů známo) daňovými podvody, včetně výskytu společností formálně vedených tzv. „bílými koňmi“ a posléze mizejících bez úhrady daňových závazků, v něm i při minimální obezřetnosti vyžadované v rámci řádné péče nutně musely podezření na možnou existenci nesrovnalostí nebo podvodu vyvolávat (ve smyslu odst. 60 rozsudku ESD ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11 *Mahagében*), a měly jej tedy vést přinejmenším k ověření daňového statusu dodavatele ve veřejných rejstřících v době uzavírání obchodu, což by dále vyvolalo potřebu ještě podrobnějšího prověřování nebo výběru jiného obchodního partnera, nechtěl-li žalobce ohrozit svůj nárok na odpočet DPH ze souvisejících zdanitelných plnění. I podle judikatury NSS si podnikatel nemůže vystačit s řízením obchodních rizik, ale jeho kontrolní mechanismy musí do jisté míry zohledňovat i potenciální rizika daňová (viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, odst. 39; ústavní stížnost odmítnuta usnesením ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. II. ÚS 2658/15). Proto soud i přes shora naznačené nedostatky v hodnocení skutkových podkladů ze strany žalovaného, popř. jejich odůvodnění, žalobu neshledal důvodnou, neboť napadené rozhodnutí i přes tyto dílčí vady je nadále založeno na dostačujícím řádně odůvodněném a podloženém nosném důvodu v podobě nedbalostní účasti žalobce na daňovém podvodu jeho dodavatele, k jehož vyvrácení žalobce v daňovém řízení nenabídl patřičná tvrzení a důkazy. Toto neunesení důkazního břemene již nelze v řízení před soudem napravovat dříve neučiněnými důkazními návrhy, stejně jako novými tvrzeními, které měly být uplatněny už v daňovém řízení.

- 38 O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 3. října 2017

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
B. K.