



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.**, se sídlem K. K., L. p. B., zastoupeného JUDr. Josefem Pavelkou, advokátem se sídlem Panská 6, 110 00 Praha 1, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se 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 z a m í t á.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

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. 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 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.

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.

Žalobce dále popsal skutkové okolnosti, tedy že si objednal dodání pohonných hmot u společnosti Ch. P. a.s., IČ: , se sídlem č.p. , 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.

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 ním uzavřel obchod za bezmála 1 mil. 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.

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. společnost Č, a.s., jeden z největších dodavatelů na trhu, má obchodní praxi naprosto stejnou. 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. Žalovaný 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. 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. Taktéž nesoulad data uskutečnění zdanitelného plnění na jednotlivých dokladech lze vysvětlit obchodní praxí.

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.

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 nějž 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 rozporuje odkaz žalovaného na rozsudek Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) ze dne 22. 10. 2010, ve věci C-438/09 *Dankowski* 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 spravedlivě 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.

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 Soudní 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 plátcem 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. Tento výklad pak dále opírá o judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“).

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. 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.

Žalobce v replice dokládá, že společnost Ch. P. a.s. měla takový obrat, že byla povinna být registrována jako plátce DPH, a to na základě dodávky doložené nákladním listem ze dne 19. 4. 2012, kdy celkový objem pohonných hmot dodaných žalobci a společnosti Č. R. Ch. s.r.o. (celkem 30 000 litrů) přesáhl svojí hodnotou jeden milion korun bez DPH.

Krajský soud v Praze, poté co ověřil včasnost žaloby a splnění dalších procesních podmínek, přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud vyzval účastníky řízení, aby se vyjádřili, zda ve věci požadují nařídít jednání, přičemž žalobce i žalovaný s rozhodnutím věci bez nařízení jednání souhlasili. Soud proto o žalobě rozhodoval podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.

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 společnostmi Ch. P.

a.s., která nebyla v době vystavení příslušných dokladů registrovaným plátcem DPH. Na základě těchto zjištění FÚ pokračoval ve správním řízení, ve kterém neuznal tvrzení a důkazy předložené žalobcem a na jehož konci rozhodl platebními výměry o doměření DPH a příslušných penále, jak je uvedeno výše. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce řádně odvolání dne 11. 10. 2013, které doplnil o vyjádření dne 14. 10. 2013. V následném odvolacím řízení pak žalovaný toto odvolání zamítl napadeným rozhodnutím.

V napadeném rozhodnutí žalovaný 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 uskutečnitelného 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 o tom, že žalobce nepostupoval v obchodním styku s péčí řádného hospodáře a mohl vědět, že se stává součástí daňového podvodu, který byl prokázán.

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 mil. 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.

Soud shrnuje, 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 poskytnutých zdanitelných plnění plátcem DPH na základě dosažení zákonné hranice obratu, resp. zda žalobci svědčilo pravidlo postulované ESD ve věci *Dankowski*.

Z logiky věci je třeba nejprve zodpovědět otázku první, tedy jestli byl žalobce v dobré víře, či nikoliv. Pokud mu totiž v daném případě 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.

V tomto směru je třeba respektovat skutečnost, že zákon o DPH představuje harmonizační předpis, kterým je do českého právního řádu implementován jednotný systém DPH, který v rámci Evropské unie zakotvuje především směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, 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.

Ustanovení směrnic jsou opakovaně předmětem závazného výkladu ESD, který jednak dovodil přímý účinek jejich ustanovení, jež jsou soudy a správní orgány členských států povinny respektovat, a jednak dovodil pravidlo (srov. zejm. rozsudek ESD z 18. 12. 2014, C-131/13, C-163/13 a C-164/13 *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti*), že „vnitrostátní správní orgány a soudy musí osobě povinné k dani odmítnout v rámci dodání zboží uvnitř Společenství přiznat nároky na odpočet, osvobození nebo vrácení daně z přidané hodnoty, a to i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na dani z přidané hodnoty, který byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce.“

Jak ESD konstatoval, procesní subjekty se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem a tento důsledek zneužití nebo podvodu se v zásadě vztahuje i na nárok na osvobození od daně při dodání zboží uvnitř Společenství. Případné odmítnutí nároku odráží obecnou zásadu, podle které nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému, a vnitrostátní správní orgány a soudy takový nárok musí odmítnout přiznat obecně, bez ohledu na to, o jaký nárok v oblasti DPH, jehož se podvod týká, se jedná, tedy včetně nároku na vrácení DPH. 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 ani se dovolávat zásad ochrany legitimního očekávání nebo právní jistoty, s cílem bránit se proti odmítnutí dotyčného nároku. Odmítnutí přiznat výhodu plynoucí ze směrnice neznamená, že je dotyčnému jednotlivci uložena povinnost na základě této směrnice, ale je pouhým důsledkem zjištění, že objektivní podmínky pro přiznání požadované výhody, které jsou v souvislosti s tímto nárokem stanoveny směrnicí, nejsou ve skutečnosti splněny. Vzhledem k tomu toto odmítnutí nemá povahu trestu nebo sankce ve smyslu článku 7 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod nebo článku 49 Listiny základních práv Evropské unie.

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 C-446/2006 *Kittel a Recolta Recycling*, body 45, 46, 56 a 60, jakož i 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 (v tomto smyslu viz rozsudek C-277/14 *PPUH Stehcamp*, odst. 52).

Jádrem sporu tedy je, zda okolnosti provedených obchodů byly natolik podezřelé, že postupoval-li by žalobce s péčí řádného hospodáře, nikdy by do takových vztahů nevstoupil, neboť by se z opatrnosti musel vyhnout účasti na potenciálním daňovém podvodu. Žalovaný předestřel ve svých vyjádřeních mnoho okolností, které měly „podkopat“ dobrou víru žalobce. Mnohé z nich jsou nepřiměřené, zejména stojí-li samy o sobě. Například představa, že by měl v běžném obchodním styku objednatel navštěvovat veškerá sídla a provozovny deklarovaná jeho potenciálním dodavatelem, zjišťovat vlastníky těchto nemovitostí a dotazovat se jich na sídlo svého potenciálního obchodního partnera, je absurdní. Zejména za situace, kdy v běžné praxi k obchodu s pohonnými hmotami není třeba bezpodmínečně mít fungující a reprezentativní kancelář či sklady k tomu, aby mohl obchod řádně proběhnout a byly řádně odvedeny i příslušné daně. Stejně tak nelze předpokládat, že by reálně mohl objednatel zjišťovat nesoulad zápisu trvalého bydliště člena představenstva v obchodním rejstříku se skutečným stavem a vyvozovat z případného nesouladu nějaká zásadní obchodní rozhodnutí, že by ověřoval složitými postupy podpisy na všech dokladech vystavených protistranou apod. U některých požadavků žalovaného je dokonce sporné, zda by jejich naplnění mohl žalobce docílit legální cestou. Stejně tak je nepřipadný názor žalovaného, že žalobce měl mít smluvně zajištěno pojištění přepravovaných pohonných hmot. Přecházelo-li nebezpečí škody na zboží skutečně až okamžikem dodání pohonných hmot žalobci, neměl nejmenší důvod takové pojištění uzavírat a nebylo ani nezbytné, aby vyžadoval jeho uzavření na straně dodavatelů. Ověřování veškerých detailů a údajů vyjmenovaných žalovaným by nemělo být vyžadováno automaticky ve všech případech. Takový požadavek by fakticky znemožnil běžný obchodní styk, neboť většinu času a prostředků by subjekty obchodních vztahů vynaložily na ověřování svých obchodních partnerů.

Na druhé straně však soud konstatuje, že zde byly určité signály, které měly u žalobce, resp. osoby jednající s péčí řádného hospodáře vyvolat pochybnosti o skutečném stavu věci 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. Uzavírá-li 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.) a ani žalobce nepochybně, že zvýšený výskyt podvodných transakcí právě na trhu s pohonnými hmotami byl veřejně znám. To vše mělo vést žalobce ke zvýšené ostražitosti.

Za základní kontrolní mechanismus, který má mimo jiné ochránit daňový subjekt před „zavlečením“ do daňového podvodu, je přirozeně kontrola 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.

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 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 okamžiku takřka tři čtvrtě roku předcházejícím 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).

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 přiléhavá, 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 (byť v té době ještě fakultativní). 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.

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 spolehlivou. Ostatně žalobce neuvádí, že by se jednalo o subjekt dlouhodobě a bezproblémově působící na trhu pohonných hmot (to ostatně naznačuje i informace v databázi ARES, že již v roce 2009 byla jednou zrušena registrace dodavatele k DPH; v roce 2011 k tomu došlo již podruhé). Proto žalobci lze 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.

Lze tedy shrnout, že v předmětném případě údaje získané z registru ARES (popř. i v kombinaci s veřejně dostupným obsahem sbírky listin obchodního rejstříku dodavatele) v době nákupu pohonných hmot musely 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, nebo k tomu, že do uvedených obchodů nevstoupí. 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 lze uzavřít se závěrem, že mu 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.

Protože bylo jednoznačně zjištěno, že žalobci dobrá víra nesvědčila, je bezpředmětné se dále zabývat otázkami aplikace rozhodnutí ESD ve věci *Dankowski* a souvisejícími argumenty obou stran. I pokud by totiž byla dle práva společnost Chodovia Plus a.s. plátcem DPH, tato skutečnost by nevykloučila, že k daňovému podvodu skutečně došlo (viz shora citovaný rozsudek ESD C-131/13, C-163/13 a C-164/13 *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti*). Zásadní zde totiž je, že si společnost Ch. P. a.s. ponechala částku ve výši DPH dle předmětných faktur, aniž by ji dále odvedla státu, a následně si tuto částku nárokoval žalobce

jako odečet DPH. Taková situace jednoznačně implikuje daňový podvod na DPH, a je zcela irrelevantní, zda byla v té chvíli společnost Ch. P. a.s. plátcem DPH, či nikoliv. Zásadní otázkou, kterou byl žalovaný za této situace povinen zkoumat jako první v pořadí, proto bylo to, zda žalobce věděl nebo mohl vědět o tom, že se stává součástí podvodného řetězce. Otázku splnění podmínek nároku na DPH má smysl řešit pouze v situaci, kdy žalobci nelze vyčítat, že by se, byť z nedbalosti, na daňovém podvodu účastnil. Žalobce se však i podle přesvědčení soudu přinejmenším v důsledku své nedbalosti na takovém podvodu podílel. Za takových okolností je pak jím vznesený nárok na odpočet DPH třeba vnímat jako požadavek zakládající se na zneužití práva a i přes případné formální naplnění podmínek pro vznik takového nároku není namístě mu vyhovět. Proto soud žalobu neshledal důvodnou, a to aniž by bylo nutné se blíže zabývat dalšími argumenty týkajícími se formálních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH (např. § 108 zákona o DPH aj.).

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 nejblíže 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.

V Praze dne 10. května 2016

Olga Stránská, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost: Alena Léblová