

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové právní věci žalobce: **J. P.**, zast. JUDr. Josefem Pavelkou, advokátem, se sídlem Na Srážku 2071/6, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2014, č. j. 33675/14/5200-20446-702189, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 3. 10. 2017, č. j. 46 Af 1/2015 - 96,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Rekapitulace předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 12. 2014, č. j. 33675/14/5200-20446-702189, zamítl odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „prvoinstanční orgán“) ze dne 11. 9. 2013, č. j. 3370692/13/2125-05701-202765, č. j. 3370858/13/2125-05701-202765 a č. j. 3370907/13/2125-05701-202765, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za první, druhé a třetí čtvrtletí roku 2012 ve výších 45.247 Kč, 77.390 Kč a 42.611 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výších 9.049 Kč, 15.478 Kč a 8.522 Kč.

[2] V odůvodnění rozhodnutí žalovaný shrnul, že prvoinstanční orgán v rámci daňové kontroly prověřoval, zda žalobce oprávněně uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za první, druhé a třetí čtvrtletí roku 2012, a to na základě čtyř faktur s daty uskutečnění plnění dne 24. 3. 2012, dne 19. 4. 2012 a dne 27. 6. 2012 v celkové výši 976.277

Kč, která žalobci poskytla Chodovia Plus a.s. prodejem motorové nafty. Prvoinstanční orgán přitom zjistil, že místně příslušný správce daně společnosti Chodovia Plus a.s. dne 5. 7. 2011 zrušil registraci plátce k dani z přidané hodnoty. Žalovaný vyhodnotil jako spornou otázku, zda na fakturách za předmětná plnění, u nichž žalobce uplatnil nárok na odpočet daně, měla být společnost Chodovia Plus a.s. označena jako plátce daně z přidané hodnoty a zda žalobce uplatnil odpočet oprávněně. Žalovaný dovodil, že žalobce společnosti Chodovia Plus a.s. uhradil částky vyplývající z výše uvedených faktur. Konstatoval však, že tato skutečnost je „ [...] *irelevantní pro uznání nároku na odpočet daně, protože z ní nevyplývá, zda předmětná plnění poskytl dodavatel plátce, případně osoba povinná k dani, jejíž obrat by překročil částku uvedenou ust. § 6 ZDPH, která si nesplnila svoji registrační povinnost podle ust. § 94 odst. 1 ZDPH.*" Žalovaný v této souvislosti uvedl, že Finanční úřad pro Zlínský kraj rozhodnutím ze dne 1. 8. 2014, č. j. 1518456/14/3312-05401-800639, zastavil řízení o registraci společnosti Chodovia Plus a.s. zahájené z moci úřední na základě nesplnění povinnosti registrovat se podle § 95 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012. Podle odůvodnění tohoto rozhodnutí Finanční úřad pro Zlínský kraj neprokázal, že by společnost uskutečnila plnění deklarovaná na jednotlivých daňových dokladech a že by tak byla povinna registrovat se k dani z přidané hodnoty z důvodu překročení stanoveného obratu. Podle žalovaného tak žalobce nikterak neprokázal, že společnost Chodovia Plus a.s. byla povinna registrovat se jako plátce k dani z přidané hodnoty na základě objemu svých zakázek, ať už s ním nebo s jinými obchodními partnery.

[3] V této souvislosti se dále žalovaný zabýval otázkou, zda v posuzované věci byly naplněny podmínky vyplývající z rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 13. 2. 2010, sp. zn. C-438/09, to znamená, zda žalobce má daňové doklady se všemi náležitostmi, kromě daňového identifikačního čísla plátce jako poskytovatele zdanitelného plnění, a zda plnění uskutečnila osoba povinná k dani, která nesplnila registrační povinnost, přičemž překročila obrat stanovený pro registraci plátce daně z přidané hodnoty. Žalovaný dospěl k závěru, že faktury, které žalobci vystavila společnost Chodovia Plus a.s. za motorovou naftu, na jejichž základě žalobce uplatnil nárok na odpočet, splňují náležitosti běžného daňového dokladu ve smyslu § 28 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný však zopakoval, že Finanční úřad pro Zlínský kraj v registračním řízení neprokázal, že společnost Chodovia Plus a.s. uskutečnila plnění deklarovaná na předmětných daňových dokladech, že její obrat překročil stanovenou částku podle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty a že je tedy povinna registrovat se jako plátce daně z přidané hodnoty. Vzhledem k těmto závěrům žalovaný dovodil, že v posuzované věci nebyly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v návaznosti na podmínky vyplývající z rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 13. 2. 2010, sp. zn. C-438/09.

[4] K námitce žalobce se žalovaný též zabýval otázkou, jaké důsledky mají v nyní posuzované věci závěry Evropského soudního dvora uvedené v rozsudku ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech sp. zn. C-354/03, C-355/03 a C-484/03. V této souvislosti žalovaný dospěl k závěru, že žalobce mohl či měl vědět o nestandardních okolnostech deklarovaných plnění a lze jej proto považovat za osobu, která se účastnila podvodu. Svůj závěr přitom opřel o skutečnost, že společnost Chodovia Plus a.s. byla nekontaktní a v minulosti jí správce daně již dvakrát z úřední povinnosti zrušil registraci k dani z přidané

hodnoty, protože neplnila povinnosti podle zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce měl podle žalovaného přihlédnout ke skutečnosti, že předseda představenstva společnosti Chodovia Plus a.s. má trvalý pobyt na adrese ohlašovny, a to v rozporu se zápisem v obchodním rejstříku, přičemž i on je nekontaktní. Sídlem Chodovia Plus a.s. je rodinný dům, jehož majitel o společnosti nic neví. Žalovaný přičetl k tíži žalobce, že si podle vlastních tvrzení ověřoval registraci společnosti Chodovia Plus a.s. k dani z přidané hodnoty osm měsíců před první transakcí a nikoliv v době, kdy to bylo aktuální. Žalobci přitom vysvětlil, že mohl čerpat informace z dostupného rejstříku, případně od místně příslušného správce daně. Žalovaný shrnul, že žalobce získal kontakt na společnost Chodovia Plus a. s. od známého a jednal s ní prostřednictvím další osoby, která podle obchodního rejstříku nebyla členem jejího statutárního orgánu. Objednávky činil toliko přes telefon, a to na plnění v nemalé hodnotě. To vše přitom činil u komodity, která často bývá předmětem daňových úniků. Žalobce podle žalovaného mohl zjistit, že podpis předsedy představenstva společnosti Chodovia Plus a.s. na nákladních listech neodpovídá podpisovému vzoru v obchodním rejstříku a data uvedená na fakturách neodpovídají datům na přepravních listech a měřících lístcích. Nadto, na dokladech je jiná adresa sídla společnosti, než jaká je uvedena v obchodním rejstříku. O nestandardních okolnostech podle žalovaného vypovídá i to, že Chodovia Plus a.s. nezveřejňovala účetní závěrky v obchodním rejstříku, neměla žádnou provozovnu, na plnění nepožadovala zálohu a žalobce ani nebyl pojištěný. Všechny uvedené skutečnosti podle žalovaného nasvědčují závěru, že žalobce nejednal s péčí řádného hospodáře, přičemž mohl a měl vědět, že obchod, kterého se účastní, je zasažen daňovým podvodem.

[5] K námitce, že zákon žalobci neukládá kontrolovat, zda je jeho obchodní partner plátcem daně z přidané hodnoty, žalovaný odkázal na stanovisko Generálního finančního ředitelství ze dne 8. 6. 2011, podle kterého si musí být daňový subjekt vědom, že jeho nárok na odpočet daně může být zpochybněn, přičemž se nemůže bez dalšího dovolávat povinnosti správce daně vyhledávat relevantní skutečnosti. Žalovaný odmítl, že správce daně měl doměřit daň společnosti Chodovia Plus a.s., přičemž poukázal na § 108 odst. 1 písm. k) zákona o dani z přidané hodnoty a čl. 203 směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. V této souvislosti konstatoval, že „[v] *souladu s ustálenou judikaturou ESD není nesprávně uplatněná částka daně u plnění, jež dani nepodléhá, daní ve smyslu Směrnice a stejně tak z plnění, které dani nepodléhá, nestává se plnění zdanitelné z toho důvodu, že plátce uvede daň na daňovém dokladu. Z toho vyplývá, že takto nesprávně uplatněná daň na plnění nepodléhající dani neopravňuje plátce k uplatnění odpočtu daně. Jak totiž vyplývá z rozhodnutí ESD ve věci C-342/87 Genius Holding, nárok na odpočet daně z přidané hodnoty se omezuje pouze na splatnou daň, tj. na daň vztahující se k plnění, které je předmětem daně z přidané hodnoty, nebo na daň odvedenou ve splatné výši.*

[6] K námitce žalobce, že podle § 92 odst. 2 daňového řádu leží důkazní břemeno na správci daně, žalovaný uvedl, že daňové řízení je ovládáno zásadou formální, nikoliv materiální pravdy. Žalobce byl povinen prokázat nárok na odpočet daňovými doklady. Správce daně však zjistil, že doklady, které žalobce předložil, nebyly vystaveny plátcem daně z přidané hodnoty. Toto zjištění již žalobce nerozptýlil. Žalovaný nepřisvědčil námitce, že v aplikaci ARES nebyla žádná zmínka o řízení se společností Chodovia Plus a.s. zahájeném na základě nesplnění povinnosti registrovat se k dani z přidané hodnoty podle § 95 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný konstatoval, že na základě

registračního řízení nedošlo k registraci společnosti k dani z přidané hodnoty, přičemž v aplikaci ARES jsou vedeni toliko plátci daně. Dodal, že žalobce byl oprávněn vyjasnit si situaci u správce daně a ačkoliv k tomu nebyl povinen, měl si být vědom důkazního břemene, které jej může zatížit.

[7] Rozsudkem ze dne 10. 5. 2016, č. j. 46 Af 1/2015 - 62, Krajský soud v Praze zamítl žalobu proti napadenému rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud však rozsudkem ze dne 6. 4. 2017, č. j. 4 Afs 129/2016 - 34, naposledy uvedený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V odůvodnění Nejvyšší správní soud s odkazem na svůj rozsudek ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, odmítl tvrzení krajského soudu, že nebyl povinen zkoumat, zda stěžovatel splnil podmínky pro odpočet daně z přidané hodnoty za situace, kdy mu nesvědčila dobrá víra. Nejvyšší správní soud shrnul, že krajský soud nevypořádal námitky ohledně splnění hmotněprávních a formálních podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a zabýval se toliko otázkou, zda stěžovatel věděl, respektive musel vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Takový postup se může na první pohled jevit jako logický. Pokud stěžovatel věděl, nebo musel vědět, že se účastní daňového podvodu, je již irelevantní, zda v daném případě byly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Nejvyšší správní soud však v rozsudku ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33, uvedl, že posuzování vědomosti o účasti na daňovém podvodu je kontextuální otázkou, neboť nelze bez dalšího vyloučit, že posouzení, zda došlo ke splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, nemůže mít vliv na posouzení, zda daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že se účastní daňového podvodu. V posuzované věci Nejvyšší správní soud tuto otázku nemohl posoudit jako první, neboť takový postup by byl překvapivý a odporoval by smyslu řízení o kasační stížnosti, který spočívá v posouzení správnosti závěrů krajského soudu. Nadto, způsob vypořádání žalobních námitek krajským soudem odporuje zásadě procesní ekonomie. Kdyby se totiž Nejvyšší správní soud vyjádřil k závěrům krajského soudu ohledně vědomosti stěžovatele o účasti na daňovém podvodu a nesouhlasil by s nimi, zůstalo by i nadále nejisté splnění hmotněprávních a formálních podmínek vzniku nároku stěžovatele na odpočet daně z přidané hodnoty.

[8] Krajský soud v Praze v dalším řízení žalobu opět zamítl, a to rozsudkem ze dne 3. 10. 2017, č. j. 46 Af 1/2015 - 96. V odůvodnění shrnul průběh nařízeného jednání a konstatoval, že neprovedl navrhovaný důkaz výslechem žalobce a jeho otce, neboť žalobní řízení neslouží k nápravě procesní pasivity v daňovém řízení. Krajský soud neprovedl ani důkaz fakturami od dalších žalobcových dodavatelů, neboť z žaloby nebylo zřejmé, k čemu by takový důkaz sloužil. K naplnění hmotněprávních a formálních podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty krajský soud poukázal na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 22. 12. 2010, zn. C-438/09, ve věci Dankowski. Přitom dovodil, že předpokladem uznání nároku na odpočet je, že došlo k poskytnutí zdanitelného plnění a v případě, kdy plnění poskytla osoba, která není registrovaná k dani, rovněž skutečnost, že je povinná k dani. V nyní posuzované věci krajský soud vysvětlil, že realizace fakturovaných zdanitelných plnění byla zpochybněna až v odvolacím řízení, a to sdělením dožádaného správce daně o výsledku registračního řízení k dani z přidané hodnoty. Žalobce na řízení nereagoval, přestože s ním byl seznámen. Navzdory tomu však krajský soud odmítl, že by žalobce neunesl důkazní břemeno k tvrzení o realizaci

zdanitelných plnění, z nichž byl uplatňován sporný nárok na odpočet. Uvedl, 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 stáčecími 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.*“

[9] Krajský soud se neztotožnil se závěrem žalovaného, že společnost Chodovia Plus a.s. nebylo možné považovat za osobu povinnou k dani. Krajský soud uvedl, že i zde „[...] *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 Chodovia Plus 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 nějž 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 Chemicals, 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 Chodovia Plus 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.*“

[10] Podle krajského soudu, s ohledem na rozsudky Evropského soudního dvora ze dne 13. 12. 1989, zn. C-342/87, a ze dne 31. 1. 2013, C-643/11, v posuzované věci neměl význam § 108 odst. 1 písm. k) zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty i ten, kdo vystaví doklad, na kterém uvede částku daně z přidané hodnoty, bez ohledu na to, zda plnění dani skutečně podléhá. Evropský soudní dvůr totiž uvedl, že nárok na odpočet daně se nevztahuje na daň, která je splatná jen proto, že je uvedená na faktuře. Krajský soud shrnul, že za daného stavu shromážděných podkladů nesdílí 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 Chodovia Plus a.s. byla osobou povinnou k dani. Bez bližšího vysvětlení či doplnění podkladů není možné tvrdit, že žalobce nesplnil podmínky vytčené v rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 22. 12. 2010, C-438/09, ve věci Dankowski.

[11] Bez ohledu na výše uvedené však krajský soud dovodil, že se žalobce v důsledku vlastní nedbalosti podílel na plnění, které bylo zatíženo daňovým podvodem, a nemá tak nárok na odpočet daně. Zjištěný skutkový stav podle krajského soudu neodpovídá závěru žalovaného, že žalobce vědomě uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v situaci, kdy společnost Chodovia Plus a.s. neodvedla odpovídající daň. Kdyby však žalobce řádně zhodnotil okolnosti obchodů, musel by nabýt podezření, že se jeho dodavatelka nechystá odvést daň z přidané hodnoty. Krajský soud slovy Evropského soudního dvora konstatoval, že daňový podvod žalobcovy dodavatelky představoval „[...] *nejjednodušší případ daňového úniku, v němž osoba povinná k dani záměrně nesplní své formální povinnosti s cílem se vyhnout zaplacení daně*“. Přičemž 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, zn. C-332/15). Vzhledem k tomu, že žalobce rezignoval na jakoukoliv kontrolu při prověřování obchodních partnerů, umožnil svému dodavateli neodvést daň z přidané hodnoty, a proto musí nést následky své nedbalosti. Konkrétně krajský soud uvedl, že „[...] *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 Chodovia Plus 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 důkaznými návrhy, stejně jako novými tvrzeními, které měly být uplatněny už v daňovém řízení.“

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[12] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s. ř. s.“). V ní namítl, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, neboť neposoudil všechny žalobní námitky, nezkoumal, zda stěžovatel věděl nebo musel vědět, že se účastní daňového podvodu, v kontextu skutečnosti, že splnil hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Krajský soud tak dospěl k nesprávnému závěru, že stěžovatel v posuzované věci nebyl v dobré víře o své účasti na daňovém podvodu. Stěžovatel namítl, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Navzdory skutečnosti, že krajský soud vytkl žalovanému množství pochybení a dospěl k závěru, že společnost Chodovia Plus a.s. byla povinná registrovat se k dani z přidané hodnoty, totiž dospěl k závěru, že stěžovatel uplatnil odpočet daně nesprávně. Závěr krajského soudu, že společnost Chodovia Plus a.s. byla povinná registrovat se k dani, přitom podle stěžovatele nasvědčuje, že byl v dobré víře. Krajský soud si protiřečil, neboť současně uvedl, že žalobce nepojal podezření a na druhou stranu, že nebyl v dobré víře.

[13] Stěžovatel namítl, že krajský soud pochybil, když nepřipustil provedení navržených důkazů a současně mu vyčetl, že neunesl důkazní břemeno o své dobré víře. Soudní řád správní totiž nevylučuje provedení důkazu, který žalobce nenavrhl již v daňovém řízení. Nadto, navržený svědek J. P. při ústním jednání u Finančního úřadu pro Středočeský kraj dne 3. 9. 2013 žádal o dohledání neoprávněného vyúčtování daně z přidané hodnoty ze strany společnosti Chodovia Plus a.s., přičemž se také dotázal, zda se postup této společnosti dotkl i dalších subjektů. Stěžovatel namítl, že správce daně věděl o skutečnostech, které měly být prokázány výslechem J. P. V příloze protokolu o zmíněném jednání je uvedeno, že daňový subjekt předložil požadované doklady k nakoupenému zboží a stáčecí lístky. Stěžovatel rovněž uvedl, jakým způsobem kontaktoval svou dodavatelku, jakož i další skutečnosti, které měly být prokázány navrženým výslechem. Nedostatek dobré víry kladl stěžovateli k tíži až žalovaný, a to v žalobou napadeném rozhodnutí. K prokázání dostatku dobré víry jej nikdo nevyzval. Proto stěžovatel navrhl důkazy k prokázání dobré víry až v žalobním řízení. Kromě toho, soud je podle soudního řádu správního oprávněn provést i jiné než navržené důkazy. Stejně tak, pokud orgán finanční správy zjistil okolnosti, vyžadující dokazování, měl postupovat podle § 92 odst. 2 daňového řádu, tedy provést výslech svědků, a to případně i řidičů cisterny dovážející stěžovateli pohonné hmoty a zástupců přepravních společností. Pasivita a nečinnost finanční správy nemůže jít k tíži daňového subjektu. Vzhledem k uvedeným tvrzením stěžovatel uzavřel, že byl aktivní již v daňovém řízení, přestože není plně znalý práva.

[14] Stěžovatel připomněl, že krajský soud nezpochybnil realizaci zdanitelného plnění. Stěžovatel z tohoto plnění řádně zaplatil daň, načež mu bylo uloženo zaplatit ji znovu i s penále. Takový postup je však podle stěžovatele v rozporu s dobrými mravy, a to i s

ohledem na pochybnosti, které o řízení před orgány finanční správy vyjádřil krajský soud. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, podle kterého „[o] *zneužívající způsob dovolání se práva jde i tehdy, kdy se samotná osoba povinná k dani dopustila daňového úniku nebo když musela vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.*“ Přitom stěžovatel zdůraznil, že Nejvyšší správní soud použil spojení „musel vědět“ nikoliv „měl vědět“.

[15] Stěžovatel namítl, že podle krajského soudu pochybil jen proto, že svého obchodního partnera neprověřil v registru plátců daně z přidané hodnoty. V této souvislosti však nelze přehlédnout, že stěžovatel byl v dané době začínajícím podnikatelem s pohonnými hmotami, který na malé vesnici s pomocí rodiny vybudoval čerpací stanici. Povinnost kontrolovat obchodní partnery nebyla v dané době stanovena v žádném právním předpisu. Stěžovatel odmítl tvrzení krajského soudu, že obchody, které provedl se společností Chodovia Plus a.s., byly natolik významné, že je měl prověřit. Stěžovatel nic neriskoval, neboť za pohonné hmoty platil až v okamžiku, kdy je měl přečerpané v podzemních nádržích. Nehradil přitom ani žádnou zálohu. Odmítl ovšem, že by dodavatelku vůbec neprověřoval. Společnost Chodovia Plus a.s. mu totiž doporučila sousedka. K tomuto tvrzení však krajský soud vůbec nepřihlédl. Nadto, i nahlédnutí do registru plátců daně z přidané hodnoty prostřednictvím aplikace ARES má podle stěžovatele jen pochybný význam. Zapsané údaje se totiž v době od objednávky do dodání zboží mohou měnit. Ani krajský soud přitom nevysvětlil, kdy a jak často by měl daňový subjekt takovou kontrolu provádět.

[16] Stěžovatel konstatoval, že krajský soud neposoudil všechny žalobní námitky, jak mu uložil Nejvyšší správní soud. Opomněl například otázku, zda vůbec existuje subjekt, který je dodavatelem pohonných hmot v cisternách o objemu desítek tisíc litrů, funguje po delší dobu, a přesto není plátcem daně z přidané hodnoty. Krajský soud podle stěžovatele rovněž nezohlednil, že společnost Chodovia Plus a.s. existovala delší dobu a dodávala pohonné hmoty dalším subjektům. Opomněl také otázku, proč finanční správa nepožadovala úhradu daně, respektive náhradní daň po společnosti Chodovia Plus a.s., proč umožnila její další fungování na volném trhu, když o ní měla tolik pochybností, a proč nepodala trestní oznámení orgánům činným v trestním řízení. Podle stěžovatele mělo být rovněž prověřeno, zda společnost Chodovia Plus a.s. řádně hradila daň z přidané hodnoty v době, kdy k ní byla registrovaná, popřípadě, proč nebylo uvedeno, že se jedná o nespolehlivého plátce. Krajský soud podle stěžovatele nezohlednil tvrzení, že společnost Chodovia Plus a.s. vystavila daňový doklad, který na první pohled splňoval všechny náležitosti, přičemž za správnost údajů na daňovém dokladu odpovídá plátce. Stěžovatel chtěl fakturami od dalších dodavatelů prokázat, že i v jiných případech postupoval stejně a dodávky proběhly v pořádku. Krajský soud podle stěžovatele opomněl námitku, že sídlo Chodovia Plus a.s. bylo v různých rejstřících vedeno na různých místech, což však pravděpodobně způsobila státní správa. Nezabýval se ani otázkou, jak probíhal paralelní obchod mezi společností Chodovia Plus a.s. a RM Chemicals s.r.o.

[17] Stěžovatel uzavřel, že společnost Chodovia Plus a.s. neměla na daňovém dokladu uvádět, že je registrovaná jako plátce daně z přidané hodnoty a požadovat po něm platbu této daně. Stěžovatel shrnul historii registrace společnosti Chodovia Plus a.s. k dani z

přidané hodnoty a konstatoval, že ani finanční správa si po delší dobu nebyla jistá, zda měla být registrovaná jako plátce daně z přidané hodnoty. V takovém případě je však podle stěžovatele absurdní, že mu orgány finanční správy, respektive krajský soud, kladou k tíži nedostatek dobré víry.

[18] S ohledem na uvedené závěry stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí finanční správy a přiznal mu náhradu nákladů řízení, případně aby zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud vycházel z objektivně zjištěného a prokázaného skutkového stavu, dodržel pokyny vyjádřené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2017, č. j. 4 Afs 129/2016 - 34, a vysvětlil, proč nevyhověl žalobě. Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu, i tak ovšem označil za stěžejní, že dodavatelka stěžovatele v předmětné době nebyla plátkyní daně z přidané hodnoty. Otázka, zda byla jako plátkyně registrovaná, není primárním předmětem řízení. Dožádaný správce daně prověřoval doklady, na jejichž základě zahájil registrační řízení, avšak uskutečnění zdanitelných plnění nebylo prokázáno. Žalovaný zdůraznil, že registrace stěžovatelovy dodavatelky k placení daně z přidané hodnoty byla v době před uskutečněním zdanitelného plnění již dvakrát z moci úřední zrušena, a to pro neplnění povinností podle zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný uvedl, že podle písemnosti ze dne 1. 8. 2014, č. j. 1537405/14/3312-05401-800639, stěžovatelova dodavatelka vůbec nebyla osobou povinnou k dani, neboť předmětná plnění nenastala. Na tom nic nemění ani krajským soudem zmiňované obraty na účtu. Zákon o dani z přidané hodnoty totiž přesně stanoví, které úplaty lze počítat do obratu pro účely daně z přidané hodnoty. Žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2009, č. j. 7 Afs 54/2009 - 90, a ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, a uzavřel, že stěžovatel během daňového řízení neprokázal, že má nárok na odpočet podle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost a přiznal mu náhradu nákladů řízení.

[20] V replice stěžovatel setrval na své kasační stížnosti a ohradil se proti vyjádření žalovaného. Skutečnost, že Chodovia Plus a.s. byla povinná registrovat se k dani z přidané hodnoty, představuje důležitý poznatek pro posouzení otázky, zda byl stěžovatel v dobré víře. Dále stěžovatel vyjádřil výhrady proti tvrzenému zapojení do obchodního řetězce. Uvedl, že se jedná o zcela nové tvrzení žalovaného, neboť ten dosud žádný řetězec nezmínil. Stěžovatel objednal pohonné hmoty přímo u společnosti Chodovia Plus a.s. a ta mu je také dodala.

III. Posouzení kasační stížnosti

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout i z úřední povinnosti. V kasační stížnosti stěžovatel označil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[22] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. „[k]*asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím*

řízení.“ Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popřípadě je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[23] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. „[k]*asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem*, *mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*“

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s tvrzením stěžovatele, že napadený rozsudek není přezkoumatelný, neboť krajský soud opomněl řadu žalobních námitek. V této souvislosti je třeba připomenout, že krajský soud odmítl závěry žalovaného, podle nichž stěžovatel neunesl důkazní břemeno o realizaci zdanitelného plnění, a nebylo tak prokázáno, že společnost Chodovia Plus a.s. je povinná k dani z přidané hodnoty. V posuzované věci již proto nebylo třeba, aby se krajský soud zvlášť vypořádal s otázkou, zda existuje subjekt, který dlouhodobě dodává pohonné hmoty, avšak není plátcem daně z přidané hodnoty, zda společnost Chodovia Plus a.s. existovala delší dobu a dodávala pohonné hmoty dalším subjektům, jestli v době, kdy byla registrovaná jako plátce daně z přidané hodnoty, tuto daň řádně platila, zda stěžovateli vydala daňový doklad, který na první pohled splňoval všechny náležitosti, popřípadě, jak probíhal paralelní obchod mezi společností Chodovia Plus a.s. a RM Chemicals s.r.o. Uvedené námitky totiž nemohou potvrdit ani vyvrátit, zda byl stěžovatel v posuzovaných obchodních případech v dobré víře, že se neúčastní podvodného jednání, což je důvod, proč krajský soud dovodil, že stěžovatel nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Uvedené námitky tak mohly mít význam jen v těch souvislostech, v nichž již krajský soud stěžovateli přisvědčil. Skutečnost, že se s těmito námitkami nevypořádal konkrétněji, proto nemohla mít vliv na přezkoumatelnost jeho rozsudku. Námitka ohledně odlišnosti záznamů o sídle společnosti Chodovia Plus a.s. v různých rejstřících sice směřovala k otázce, zda byl stěžovatel v dobré víře, že se neúčastní daňového podvodu, nicméně krajský soud nepřisvědčil veškerým důvodům, ze kterých žalovaný dovodil absenci stěžovatelovi dobré víry. Stěžovateli vyčetl skutečnost, že nenahlédl do registru plátců v období blízkém realizaci obchodu, a to v situaci, kdy společnost Chodovia Plus a.s. byla v minulosti opakovaně zrušena registrace plátce daně z přidané hodnoty, stěžovatel s uvedenou společností obchodoval poprvé, v relativně vysokém objemu a na rizikovém trhu s pohonnými hmotami. Kontakt na dodavatelku přitom dostal od třetích osob bez obchodní reputace. Vzhledem k tomu, že krajský soud stěžovateli nekladl k tíži odlišné údaje o sídle společnosti Chodovia Plus a.s. ve veřejných rejstřících, nezatížil rozsudek nepřezkoumatelností, když se uvedenou námitkou nezabýval podrobněji. Nejvyšší správní soud nezjistil, že by si krajský soud protiřečil, když na jedné straně konstatoval, že stěžovatel nepojal podezření o úmyslech své obchodní partnerky a na druhé straně, že nebyl v dobré víře. V posuzované věci je podstatné, že stěžovatel nebyl v dobré víře právě proto, že nepojal podezření, ačkoliv mohl s minimálním úsilím zjistit skutečnosti, které měly toto podezření založit.

[26] Krajský soud stěžovateli vyčetl, že mohl a měl mít zcela konkrétní poznatky o riziku zapojení do daňového podvodu, které jej měly vést k vyšší opatrnosti a přijetí

odpovídajících preventivních opatření, popřípadě k ukončení rizikové obchodní spolupráce. Pro posouzení dobré víry stěžovatele při jeho obchodní činnosti již tedy nemělo žádný význam, jestli daňová správa mohla a měla zabránit společnosti Chodovia Plus a.s. působit na volném trhu, informovat veřejnost, že se jedná o nespolehlivého plátce, popřípadě podat na ni trestní oznámení. Skutečnost, že se krajský soud konkrétněji nevyjádřil ani k těmto námitkám, proto nezakládá nepřezkoumatelnost jeho rozsudku. I kdyby totiž krajský soud dospěl k závěru, že daňová správa mohla a měla učinit více, aby ochránila veřejnost před rizikovou spoluprací se společností Chodovia Plus a.s., nic by to nezměnilo na závěru, že se stěžovatel mohl a měl dovědět o rizicích připravovaného obchodu. Krajský soud rovněž neopomenul námitku stěžovatele, že žalovaný nepožadoval úhradu daně od společnosti Chodovia Plus a.s. Konstatoval, že „[p]*okud 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.*“ Krajský soud tak dovodil, že stěžovatel za situace, kdy společnost Chodovia Plus a.s. zdanitelné plnění zatajila, přišel o nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť v důsledku vlastní nedbalosti nepojal podezření o rizicích uzavíraného obchodu. Nejvyšší správní soud doplňuje, že toto krajský soud konstatoval v situaci, kdy podle správního spisu daňové orgány zahájily se společností Chodovia Plus a.s. registrační řízení, v němž však uvedená společnost nebyla kontaktní, a zjevně tedy neměla v úmyslu plnit daňovou povinnost, ať již podle § 108 odst. 1 písm. a), nebo k) zákona o dani z přidané hodnoty. Ani v tomto ohledu tedy krajský soud nezaložil nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[27] Podle Nejvyšší správního soudu napadený rozsudek netrpí ani nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost. Stěžovatel uvedl, že rozsudek není srozumitelný, neboť navzdory množství pochybení daňových orgánů krajský soud shledal, že stěžovatel uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty neoprávněně. Uvedená skutečnost však podle Nejvyššího správního soudu sama o sobě nesvědčí o nesrozumitelnosti rozsudku. Krajský soud totiž ve věci zjistil okolnosti, které nárok stěžovatele vylučují bez ohledu na pochybení daňových orgánů v dalších otázkách.

[28] Nejvyšší správní soud neshledal, že by krajský soud pochybil, když neprovedl stěžovatelem navržený důkaz jeho účastnickým výslechem a výslechem jeho otce. Stěžovatel tyto důkazní návrhy vznesl až v žalobním řízení, a to ve sdělení ze dne 7. 8. 2017. Na tom nic nemění, že se stěžovatelův otec k věci vyjadřoval již v daňovém řízení. Vyjádření stěžovatelova otce totiž nelze zaměňovat s neprovedeným důkazním návrhem jeho výslechem. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, uvedl, že „[l]*ze tak shrnout, že krajský soud je vždy povinen podané důkazní návrhy buď provést, anebo se s nimi musí alespoň argumentačně vypořádat a jejich provedení odmítnout. V případě odmítnutí jejich provedení v daňové věci však nestačí poukázat na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., nýbrž vždy je třeba vyložit, proč navržený důkaz nemá pro rozhodovanou věc žádnou relevanci, je zjevné, že se jedná o důkaz nevěrohodný nebo naopak důkaz potvrzující tvrzení, která již byla postavena najisto. Neprovedení tohoto důkazu soudem ze shora uvedených důvodů však může být odůvodněno též tím, že jej mohl a měl navrhnout stěžovatel již v*

daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován. Koncepce daňového řádu je totiž založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho pochybnostem (§ 16 odst. 8, § 43 odst. 1), zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání [§ 48 odst. 3 písm. e) daňového řádu] a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto (odst. 7 cit. ustanovení)." Nejvyšší správní soud se s uvedenými závěry argumentačně ztotožnil, přestože citovaný rozsudek zrušil Ústavní soud nálezem ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09. Citovaných závěrů se totiž Ústavní soud ve svém nálezu nedotkl. Stěžovatel sice namítl, že jej žalovaný nevyzval k prokázání dobré víry při spolupráci se společností Chodovia Plus a.s., Nejvyšší správní soud však této námitce nepřisvědčil. Žalovaný stěžovateli výslovně sdělil, že mohl a měl vědět o nestandardních okolnostech deklarovaných plnění v dokumentu označeném „seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení" ze dne 25. 9. 2014, který byl stěžovateli doručen dne 29. 9. 2014. Přestože měl stěžovatel možnost vyjádřit se k této výzvě do 15 dní od jejího doručení, předmětné důkazní návrhy v daňovém řízení neučinil.

[29] K tvrzení stěžovatele, že žalovaný měl být v daňovém řízení aktivnější při vyhledávání důkazů, Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44, podle kterého „[v]*zhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu* [...]." Žalovaný této povinnosti dostál, neboť závěr, že stěžovatel mohl a měl vědět o nestandardních okolnostech deklarovaných plnění, opřel o skutečnosti popsané v dokumentu označeném „seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení" ze dne 25. 9. 2014, tedy mimo jiné i o skutečnost, že stěžovatel neprověřil společnost Chodovia Plus a.s. v registru plátců daně z přidané hodnoty bezprostředně před realizací jejich obchodních transakcí.

[30] Nejvyšší správní soud neshledal, že by se krajský soud po vrácení věci neřídil závazným právním názorem. Nejvyšší správní soud v předcházejícím rozsudku ze dne 6. 4. 2017, č. j. 4 Afs 129/2016 - 34, s odkazem na rozsudek ze dne 30. 7. 214, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33, konstatoval, že posuzování vědomosti o účasti na daňovém podvodu je kontextuální otázkou, neboť nelze bez dalšího vyloučit, že posouzení, zda došlo ke splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, nemůže mít vliv na posouzení, zda daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že se účastní daňového podvodu. Krajský soud v souladu s tímto závěrem posoudil, zda byla společnost Chodovia Plus a.s. osobou povinnou k dani z přidané hodnoty a zda se stěžovatelem realizovala deklarovaná plnění, přičemž dospěl ke kladným odpovědím na obě uvedené otázky. Přitom ovšem nezjistil takový kontext věci, který by měl vliv i na posouzení otázky, zda stěžovatel mohl a měl vědět, že se zapojil do podvodného jednání. Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku neuvedl, že zde takový kontext musí být, ale že by zde mohl být. To ovšem samo o sobě neznamená, že stěžovatel nemohl zjistit, že se zapojil do podvodného jednání. Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku vysvětlil, že by krajský soud při posuzování, zda došlo k realizaci plnění a zda společnost Chodovia Plus a.s. byla osobou povinnou k dani z

přidané hodnoty, mohl zjistit kontext významný i pro posouzení otázky, zda stěžovatel mohl a měl vědět, že se zapojil do podvodného jednání. To ovšem neznamená, že takový kontext nutně musel zjistit. Kontext zjištěný krajským soudem přitom podle Nejvyššího správního soudu nevyloučil, že stěžovatel mohl a měl vědět, že se zapojil do podvodného jednání, kdyby vynaložil alespoň minimální opatrnost a prověřil si společnost Chodovia Plus a.s. v registru plátců daně z přidané hodnoty.

[31] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, že daňové orgány, popřípadě krajský soud, měly přihlédnout ke skutečnosti, že stěžovatel je teprve začínajícím podnikatelem s pohonnými hmotami. V rozsudku ze dne 29. 4. 2015, č. j. 2 As 199/2014 - 58, Nejvyšší správní soud konstatoval, že pohonné hmoty představují vysoce rizikovou komoditu z hlediska placení daně z přidané hodnoty. Obdobně jako v rozsudku ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, tak Nejvyšší správní soud shledal, že vzhledem ke zvýšenému riziku podvodů v oblasti obchodování s pohonnými hmotami je třeba klást na daňové subjekty vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že se stěžovatel rozhodl obchodovat s takto rizikovou komoditou, Nejvyšší správní soud nemůže jeho pochybení při prověřování obchodního partnera přičíst na vrub toliko nedostatečným zkušenostem. Daňové orgány ani krajský soud tedy v tomto ohledu nepochybily. K námitce, že stěžovateli žádný právní předpis nestanovil povinnost kontrolovat své obchodní partnery, Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343, podle kterého „[z]*ávěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli.* [...] *pouze za situace, kdyby stěžovatel prokázal, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod domnívat se, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jinými slovy, že byl do řetězce zapojen zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží od deklarovaného dodavatele fakticky přijal, mohl by mu být nárok na odpočet uznán.*“ Přestože tedy právní řád stěžovateli výslovně nestanovil povinnost prověřovat své obchodní partnery v registru plátců daně z přidané hodnoty, ze shora citovaného rozsudku, respektive ze závazných norem práva Evropské unie, vyplývá, že měl obecnější povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům. Tato obecnější povinnost v kontextu posuzované věci obsahovala i stěžovatelem zpochybňovanou konkrétní povinnost. Daňové orgány ani krajský soud přitom stěžovateli netvrdily, že by po nahlédnutí do registru plátců daně z přidané hodnoty bezprostředně před realizací obchodu, získal úplnou představu o úmyslech společnosti Chodovia Plus a.s., ale že by musel nabýt pochybnosti, které by jej vedly k vyšší opatrnosti a dalším preventivním krokům. Krajský soud přitom po stěžovateli nepožadoval, aby do registru nahlížel neustále nebo před každým jednotlivým obchodem, avšak aby tak učinil v blízké časové souvislosti s realizací obchodu. Nejvyšší správní soud přitom nepovažuje za naplnění stěžovatelovy povinnosti, že se spolehl na doporučení sousedky. Již na první pohled je zjevné, že takové doporučení nemůže být objektivně srovnatelné s údaji, které o společnosti Chodovia Plus a.s. vedly orgány daňové správy. I kdyby tyto údaje nebyly vždy přesné, poskytují stěžovateli možnost k jejich dalšímu prověření. Krajský soud tedy nikterak nepochybil, neboť dospěl k závěru, že pouhé doporučení společnosti Chodovia

Plus a.s. neposkytovalo potřebnou reputaci. K námitce stěžovatele, že posuzované obchody pro něj nebyly natolik významné, aby prověřoval svou dodavatelku, a že při nich nic neriskoval, Nejvyšší správní soud konstatuje, že nastalá situace prokazuje opak. Stěžovatel riskoval, že jeho dodavatelka neodvede daň z přidané hodnoty, že neunese důkazní břemeno o své dobré víře a že mu správce daně neuzná nárok na odpočet této daně.

[32] Nejvyšší správní soud se dále neztotožnil s tvrzením, že ani daňové orgány si po delší dobu nebyly jisté, zda společnost Chodovia Plus a.s. je či není osobou povinnou k dani a že tedy nelze dovodit, že stěžovatel nebyl v dobré víře. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že nelze poměřovat minimální úsilí, které měl stěžovatel vynaložit, aby nabyl pochybnosti o své obchodní partnerce, a úsilí, které musela vynaložit daňová správa ve formalizovaném registračním řízení se společností Chodovia Plus a.s., která již v té době nebyla kontaktní. Pokud tedy daňová správa měla obtíže uzavřít registrační řízení se společností Chodovia Plus a.s., neznamená to, že stěžovatel nemohl vědět o zapojení do podvodného jednání.

[33] Nejvyšší správní soud neshledal, že žalobou napadené rozhodnutí odporuje dobrým mravům, neboť stěžovatel musí de facto zaplatit daň z přidané hodnoty dvakrát. Ve věci totiž není podstatné, zda stěžovatel z podvodného jednání společnosti Chodovia Plus a.s. měl nějaký prospěch, nebo naopak ztrátu. Podstatné je, že daňové subjekty jsou povinny obchodovat tak, aby vlastní neopatrností neumožňovaly obchodním partnerům daňové podvody. Ostatně, Soudní dvůr Evropské unie v rozhodnutí ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech zn. C-439/04 a C-440/04, konstatoval, že „[...] *osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.*“ Na výše uvedených závěrech nemůže nic změnit, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, uvedl, že „[o] *zneužívající způsob dovolání se práva jde i tehdy, kdy se samotná osoba povinná k dani dopustila daňového úniku nebo když musela vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.*“ Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku nezpochybnil, že daňový subjekt nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, jestliže mohl a měl vědět o podvodném jednání svého dodavatele, jak to vyplývá například ze shora citovaného rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech zn. C-439/04 a C-440/04. Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 9 Afs 181/2014 toliko konstatoval, že daňový subjekt nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty i v přísnějším případě, kdy musel vědět o podvodném jednání svého dodavatele.

IV. Závěr

[34] Nejvyšší správní soud na základě všech shora uvedených skutečností dospěl k závěru, že námitky stěžovatele nejsou důvodné, a proto podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jeho kasační stížnost zamítl.

[35] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které

důvodně vynaložil. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rozsah vyplývající z jeho úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 6. prosince 2017

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu