



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobkyně: **Talmon s.r.o.**
sídlem Lovosická 711/30, Praha 9,
zastoupena daňovým poradcem - společností BDO Tax s.r.o.
sídlem Muchova 240/6, Praha 6

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí ministra financí ze dne 21. 2. 2018, č. j. 7073/18/5300-21443-701707,

takto:

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

Odůvodnění

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí ministra financí uvedené v záhlaví tohoto rozsudku, jímž byla zamítnuta její odvolání a byla potvrzena 2 rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 3. 10. 2016 - platební výměr č. j. 7259195/16/2009-52521-108226, kterými byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2015 a č. j. 7260375/16/2009-52521-108226, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období březen 2015 z důvodu neuznání nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet daně nebyl uznán z plnění, které dle předložené fakturace žalobkyně přijala od dodavatele a následně dodala odběrateli v řetězci obchodních vztahů s tím, že tyto obchodní vztahy byly zatíženy daňovým podvodem.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2. Předmětem sporu je otázka, zda lze žalobkyni odmítnout nárok na odpočet daně z plnění přijatých od dodavatele GAME TEAM PLUS spol. s r.o. z důvodu, že tato plnění byla zasažena podvodem, zda žalobkyně o podvodném jednání (ne)věděla nebo vědět nemohla a zda mohla podvodnému jednání předejít.
3. Platební výměry vycházely z kontrolních zjištění vzešlých z daňové kontroly, popsaných ve zprávách o daňové kontrole č. j. 6707055/16/2006-60561-110104 (zdaňovací období únor 2015) a č. j. 6772363/16/2006-60561-110104 (zdaňovací období březen 2015), podle kterých měla žalobkyně na základě daňových dokladů nakoupit od společnosti GAME TEAM PLUS spol. s r.o., se sídlem v Praze 10 bižuterní komponenty. Správce daně ve zprávách o daňové kontrole popsal řetězec, v němž žalobkyně obchodovala, a dospěl k závěru, že se jednalo o transakce zatížené podvodem a žalobkyně nesplnila zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro daná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“), proto daň vyměřil.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádával s odvolacími námitkami žalobkyně, že správce daně neprokázal existenci daňového podvodu a vědomost žalobkyně o daňovém podvodu, že objektivní prokazování nahradil pouhým dovozováním a dále s řadou dílčích námitek k jednotlivým kontrolním zjištěním, které správce daně považoval za objektivní okolnosti svědčící o daňovém podvodu.
5. Žalovaný k odvolacím námitkám žalobkyně nejprve uvedl právní základ nároku na odpočet daně a vycházejí z judikatury Soudního dvora Evropské unie zabýval se soudem vyloženými předpoklady pro posouzení existence daňového podvodu a vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání. Vyšel z typových znaků podvodných transakcí a chování subjektů v obchodních řetězcích svědčících o nestandardních okolnostech obchodního stavu (k existenci daňového podvodu) a dále ze skutečností, za nichž by daňový subjekt mohl vědět o tom, že přijal nebo uskutečnil plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem (vědomostní test).
6. Při aplikaci právního základu na skutkový stav věci z hlediska odvolacích důvodů žalovaný uvedl jednotlivé zjištěné okolnosti obchodování žalobkyně na základě daňového dokladu č. 03/2015 s datem zdanitelného plnění dne 27. 2. 2015 vystaveného dodavatelem GAME TEAM PLUS spol. s r.o. na částku 4 494 937,60 Kč a dále na základě daňového dokladu č. 04/2015 ze dne 9. 3. 2015 za zboží v částce 21 914 227,47 Kč za dodávku bižuterních komponentů. Zjištěné okolnosti správce daně i žalovaný považovali za nestandardní okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu. Šlo o následující skutečnosti:
 - Žalobkyně obchodovala jako článek v řetězci: ? - GAME TEAM PLUS spol. s r.o. – žalobkyně Talmon s.r.o. – odběratel Diamond Spider Investment Ltd. (Seychelly) nebo příjemce Al Ghayt for Trade and Transport. První dodavatel v řetězci není znám, neboť dodavatel žalobkyně – společnost GAME TEAM PLUS spol. s r.o. odmítla sdělit svého dodavatele a nebylo možné ani ověřit původ zboží. Společnost GAME TEAM PLUS spol. s r.o. nepřiznala za zdaňovací období únor a březen 2015 daň z předmětných daňových dokladů.
 - Zboží bylo dodáno v řetězci, kdy žalobkyně je článkem, který nárokuje odpočet daně a požaduje jeho vyplacení a zároveň deklaruje vývoz osvobozený od daně dle § 66 ZDPH.

- Uvedená situace a postavení žalobkyně v řetězci byla obdobná jako situace a postavení žalobkyně ohledně nároku na odpočet DPH za období září 2014 až leden 2015, kdy jedním článkem obchodního řetězce nebyla odvedena daň a druhý článek (žalobkyně) čerpal DPH za nestandardních okolností (zde problémový dodavatel žalobkyně a jeho neznámý dodavatel).
 - Jednalo se o zboží v hodnotě desítek miliónů, bez znalosti původu zboží a fyzická kontrola probíhala namátkově.
 - Žalobkyně deklarované přijetí zboží neuhradila a společnost GAME TEAM PLUS spol. s r.o. nevymáhala dlužnou částku.
 - K předmětnému plnění nebyla doložena odpovídající dokumentace, stavy skladu byly po položkách vytvořeny až dodatečně, dodací listy byly stejného čísla, na žádném z nich nebyl uveden výsledek fyzické kontroly zboží.
 - Jediný společník a jednatel dodavatele žalobkyně uvedl, že neměl velké zkušenosti v obchodování s bižutérií, neuměl posoudit kvalitu zboží, což bylo posouzeno jako rozpor s výpovědí žalobkyně, že dodavatel má aktivity na Jablonecku a že se žalobkyně se přesvědčila o jeho znalostech ve sklárství.
 - Žalobkyně uzavřela smlouvu o obchodní spolupráci se společností Al Ghayth for Trade and Transport v Libanonu jako kupujícím, dle daňových dokladů však odběratelem byla společnost Diamond Spider Incestment Ltd. Seychelles.
 - Způsob úhrady mezi žalobkyní a společností Al Ghayth for Trade and Transport v Libanonu, kdy žalobkyně úhrady od tohoto kupujícího v zahraničí přebírala osobně od osoby pověřené kupujícím v hotovosti na území České republiky osobním předáním v českých korunách.
 - Dodavatel žalobkyně od svého vzniku nezveřejnil v obchodním rejstříku od svého vzniku jedinou účetní závěrku.
 - Společnost GAME TEAM PLUS spol. s r.o. sídlí od 13. 11. 2014 na adrese, na které má dle obchodního rejstříku sídlo také 580 subjektů. Společnost neměla do 17. 2. 2015 zveřejněný bankovní účet v registru plátců DPH.
 - Společnost GAME TEAM PLUS spol. s r.o. nebyla k výzvám správce daně ze dne 13. 5. 2015 a ze dne 26. 5. 2015 kontaktní.
7. Žalovaný zhodnotil, že uvedené situace, s výjimkou nezveřejnění účetní závěrky, sice nejsou nezákonné, avšak ve svém souhrnu vypovídají o tom, že žalobkyně a uvedené společnosti nejsou běžnými obchodníky a situace indikují, že se jedná o subjekty účastnící se podvodného jednání na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Uvedené skutečnosti ve svém souhrnu tvoří ucelený soubor nepřímých důkazů o tom, že předmětný obchod byl zatížen podvodem na DPH.
8. Žalovaný dále hodnotil okolnosti, na základě kterých žalobkyně vědět mohla a měla, že se účastní podvodu na DPH. Kromě výše uvedených jednotlivých okolností svědčících o nestandardním jednání mezi žalobkyní a jejím dodavatelem a odběratelem, vyšel žalovaný nadto ze zjištění, že žalobkyně uzavřela dne 1. 12. 2014 Smlouvu o dodávkách zboží na rok 2015 se společností JGI Energy s.r.o. (dodavatel žalobkyně bižuterních komponentů ve zdaňovacím období září a říjen 2014), a to i přesto, že tato společnost mu odmítla dodávat

zboží. Totožnou smlouvu o dodávkách zboží na rok 2015 žalobkyně uzavřela již 6. 9. 2014 se společností CIRCA MEDIA s.r.o.

9. Žalovaný se dále v rámci vědomostního testu zabýval kritériem obezřetnosti žalobkyně při uzavírání předmětných obchodů. I když dle SDEU nelze po daňovém subjektu, nemá-li indicie o daňovém podvodu, požadovat, aby si ověřoval svého dodavatele či činil opatření k zabránění podvodu, v dané věci byly žalobkyni známy skutečnosti, které v ní měly vzbudit pochybnosti o serióznosti jejích obchodních partnerů. Nestandardnosti transakce žalovaný spatřoval přímo v jednání žalobkyně. Žalobkyně nepřijala preventivní opatření, ačkoliv šlo o objednávku zboží v hodnotě několika milionů korun, ačkoliv dodavatel - společnost GAME TEAM PLUS spol. s r.o. neměl zkušenosti v obchodech s danou komoditou a dodával zboží ve velkém objemu, přestože žalobkyně zboží nehradila a neposkytla žádnou záruku platby. Žalovaný proto zhodnotil provedené důkazy tak, že žalobkyně nejednala s dostatečnou obezřetností a nečinila preventivní opatření ve vztahu k její případné účasti na podvodu na DPH.
10. Žalovaný dále uvedl poznatky z obchodního rejstříku ohledně dodavatele žalobkyně - společnosti GAME TEAM PLUS spol. s r.o., na které žalobkyně rezignovala, a sdělení jednatele uvedené společnosti, které svědčí o neznalosti obchodu s předmětnou komoditou a jejím původu. Dle žalovaného měla mít žalobkyně povědomí o rizikovosti obchodní transakce se svým dodavatelem. Pokud si žalobkyně svého dodavatele prověřovala, jak tvrdí, pak musela mít vědomost o tom, že dodavatelská společnost nezveřejňovala účetní závěrky, neměla zveřejněný bankovní účet v registru plátců DPH a bylo neobezřetné s ní obchodovat v milionových částkách.
11. Za neobezřetné ze strany žalobkyně žalovaný považuje i způsob obchodování žalobkyně se společností z Libanonu. Žalovaný na webových stránkách zjišťoval obecné údaje o podmínkách obchodování s partnery z Libanonu a shledal doporučení věnovat pozornost dohodě o platebních podmínkách, realizovat platební styk na bázi platebního akreditivu či prostou platbou přes bankovní účty. Úhrada plnění v hotovosti přes jinou osobu, která žalobkyni peníze předala, představuje rizikové chování žalobkyně, neboť tato úhrada neumožňuje spolehlivé zachycení finančních toků. Neobezřetné bylo také to, že žalobkyně objednávala zboží v hodnotách desítek milionů Kč, aniž by věděla, kdo zboží vyrobil a jaký je jeho původ. Certifikát o původu a kvalitě nebyl vystaven. Žalobkyně k předmětným obchodům nevedla žádnou doprovodnou dokumentaci a fyzická kontrola zboží probíhala namátkově. Žalovaný proto uzavřel, že žalobkyně, shodně jako v předchozích zdaňovacích obdobích, obchodovala s dodavatelem, který vykazoval znaky rizikového obchodního partnera a toto jednání, při celkové výši přijatých plnění přes 26 000 000 Kč, nelze považovat za dostatečně obezřetné a žalobkyně nemohla být v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání.
12. Žalovaný se dále v napadeném rozhodnutí dále vyjadřoval k jednotlivým odvolacím důvodům dle zásad platících pro unesení důkazního břemene v daňovém řízení, když vyvracel námitky žalobce, že závěry správce daně jsou založeny na pouhém dovozování v rozporu se skutkovým stavem věci, a poukázal na to, že naopak je to žalobkyně, která své námitky nikterak nerozvádí a nedokladuje, a pouze vyjadřuje nesouhlas se správcem daně a poukazuje na důkazní prostředky, které v odvolání nijak nespecifikuje. Žalovaný poukázal na opakovaný scénář obchodních transakcí žalobkyně v období od září 2014, zdůvodnil, proč je nepřiléhavá judikatura Nejvyššího správního soudu, jíž se žalobkyně v otázce vědomostního testu dovolávala a z hlediska absence neobezřetnosti žalobkyně při

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

uzavíraných obchodech se vypořádal s tvrzením o dobré víře žalobkyně a s namítanou zásadou legitimního očekávání.

13. Z uvedených důvodů ve shodě se správcem daně žalovaný konstatoval, že u žalobkyně byly zjištěny takové skutečnosti, které značí, že předmětné obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH a současně bylo prokázáno, že žalobkyně o své účasti na podvodném jednání věděla nebo alespoň vědět mohla a měla, na základě čehož jí nárok na odpočet daně nebyl uznán.
14. Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

15. Žalobkyně v podané žalobě nesouhlasila s neuznáním nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele GAME TEAM PLUS spol. s r.o. s tím, že pokud skutečně došlo k podvodnému jednání, žalobkyně o tom nevěděla a vědět nemohla, resp., že učinila dostatečná opatření k zabezpečení, že se nestane součástí podvodu na DPH.
16. Žalobkyně nejprve k charakteru své společnosti uvedla, že společnost vznikla v dubnu 2011, je zavedenou, dlouhodobě fungující a prosperující společností a zaměstnává cca 120 zdravotně postižených osob. Řádně plní své daňové povinnosti a v letech 2013-2015 vykazovala poměrně vysoké zisky. Uvedla, že kromě obchodů s bižutériími komponenty se zabývá výrobou komponentů do aut a dalšími službami, Společnost se rozšiřuje a plánuje další aktivity v oblasti nových technologií a je i dodavatelem i do státního sektoru.
17. Žalobkyně s odkazem na judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu (č. j. 6 Afs 148/2016, 9Afs 163/2015-44, č. j. 9Afs 181/2014-34) vyzdvihla znaky daňového podvodu, kterými jsou objektivní skutečnosti svědčící o porušení daňové neutrality a existence daňové ztráty. Vyvracela, že by porušením daňové neutrality byla situace, popsána v napadeném rozhodnutí, kdy na počátku obchodního řetězce stojí nedohledatelný subjekt. Namítala, že nekontaktnost dodavatelské společnosti nepostačuje ke spolehlivému závěru o účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, nýbrž je nezbytné, aby správce daně porušení daňové neutrality prokázal.
18. V souvislosti s touto námitkou, týkající se zjištění objektivních okolností jako znaku podvodného jednání žalobkyně vyvracela, že by jednotlivé skutečnosti prokazovaly daňový podvod, resp., vědomost žalobkyně o daňovém podvodu.
19. K otázce existence daňového podvodu žalobkyně konkrétně namítala následující:
 - Existence virtuálního sídla dodavatele je v současné době běžnou věcí a pro obchodování se žalobkyní nemá žádnou relevanci, podstatná je skutečnost, že dodavatel disponoval skladovacími prostory v Jablonci nad Nisou, což žalobkyně prověřila a tyto skladovací prostory navštívila.
 - Nezveřejnění účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku je rovněž praxí převážné části obchodních společností, a tedy nebylo možné dedukovat, že by dodavatel měl podvodné záměry, nadto finanční orgány mají kontrolní mechanismy k tomu, aby vynucovaly plnění této účetní povinnosti.
 - Nezveřejnění bankovního účtu dodavatele žalobkyně v době do 12. 2. 2015, kdy došlo k navázání obchodních spolupráce, nebylo relevantní, rozhodující byla skutečnost, že tyto účty měl dodavatel zveřejněny v době, kdy docházelo k platbám za dodávky, což

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalobkyně před každou platbou prověřila a platby hradila na takto zveřejněný účet. Ze strany žalobkyně se jednalo o vážně míněný vztah v rámci její ekonomické činnosti, kdy měla na předmětnou komoditu odběratele. Nezveřejnění bankovního účtu v době, kdy probíhala obchodní jednání tedy neznamenal žádné potenciální riziko.

- Neuhrazení první dodávky zboží žalobkyní dle faktury č. 03/2015 nesvědčí o laxním přístupu žalobkyně, když zde existovala dohoda jednatele dodavatele se zástupcem žalobkyně p. Harasimem o snaze žalobkyně vše uhradit a kdy bylo dle faktury č. 04/2015 ve dnech 2. - 5. 3. 2015 dodáno další zboží v několikanásobně vyšší hodnotě než v první dodávce s dlouhým termínem splatnosti. Žalobkyně v této souvislosti argumentovala skutečností o seznámení dodavatele se skladovými zásobami žalobkyně, jejím účetnictvím z r. 2014 (10,5 mil.) a referencemi na zákazníky, se kterými žalobkyně obchoduje. Dodavatel tedy neměl důvod nevěřit, že zboží bude zaplacen a žalobkyně ze skutečnosti, že i přes neuhrazení první dodávky dodavatel sjednal se žalobkyní další obchody, dovozuje důvěru dodavatele ve firmu žalobkyně.
- Odebrání dalšího zboží žalobkyní od dodavatele dne 14. 7. 2015 přesto, že byla správcem daně již dne 1. 7. 2015 při jednání prokazatelně informována, že tento dodavatel nezahrnul předmětné faktury do daňových přiznání za příslušná zdaňovací období a dosud nereagoval na výzvy k poskytnutí informací, žalobkyně odůvodnila tím, že dodávky byly předem předjednané, nasmlouvané již v den, kdy se žalobkyně o nezahrnutí dokladů dodavatelem do jeho daňového přiznání dozvěděla. V případě neodebrání zboží by se žalobkyně vystavila sankcím ze strany dodavatele. Při místním šetření správce daně v provozovně žalobkyně právě dne 14. 7. 2015 byly do provozovny přivezeny z Jablonce nad Nisou bižuterní komponenty a byla pořízena fotokopie dodacího listu. Uskutečnění dodávky tedy nelze hodnotit jako neobezřetné. Nicméně žalobkyně následně po informacích od správce daně spolupráci se společností GAME TEAM PLUS spol. s r.o. Není tedy pravdou, že žalobkyně obchodovala s dodavatelem i přes nepříznivé informace od správce daně. Žalobkyně proto i tuto žalovaným pojatou nestandardnost logicky vysvětlila. Informovala, že se jednalo o poslední dodávku před tím, než byla její dobrá víra, s níž až dosud postupovala, narušena.
- Nedostatek odborných zkušeností a neznalost jednatele GAME TEAM PLUS spol. s r.o. v oboru bižuterních komponentů nebyla rozhodující, neboť společnost jen přeprodovala zboží, k čemuž nebyly zapotřebí žádné odborné zkušenosti a znalosti, společnost byla žalobkyni doporučena panem O. H. z fungujícího obchodu z Jablonce nad Nisou a pro žalobkyni bylo rozhodující, že jednatel GAME TEAM PLUS spol. s r.o. předložil vzorek sortimentu a žalobkyně tento vzorek zkontrolovala a vzhledem k tomu, že odpovídaly jejím požadavkům, byla spolupráce navázána. Žalobkyně uvedla, že právě tuto skutečnost měla na žalobkyně na mysli, když uváděla, že se přesvědčila o znalostech pana I. R. Důkladnější kontrola pak probíhala po dodávce v provozovně žalobkyně. Pokud správce daně z dopisu jednatele žalobkyně pana I. R. dovodila, že shledání zkušeností pana I. R. předcházelo předložení vzorků, žalobkyně namítala, že správce daně zjevně nechápe běžnou praxi při navázání spolupráce s novým dodavatelem, kdy jednatel žalobkyně před navázáním spolupráce navštívil sklad dodavatele v Jablonci nad Nisou, kde se osobně přesvědčil o tom, jaké zboží je společnost schopna dodávat, tj. viděl zde vzorky zboží, a pakliže je následně ještě požadoval dopisem, činil tak k prověření kvality zboží ke každé dodávce.

- Stavy skladových zásob byly vedeny ve skladové evidenci v jednoduše v jednotkách kg, byly-li stavy skladu vytvořeny až dodatečně k požadavku správce daně po položkách, žalobkyně poukázala na to, že jí žádný právní předpis neukládá, v jakých jednotkách je třeba vést skladovou evidenci. Podstatné je, že přijaté a vydané faktury spolu položkově korespondují.
 - Kontrola dodávaného zboží prováděná namátkově jeho převážením byla z hlediska povahy zboží (277 mil. ks zboží) reálná.
 - Nestandardní nebyla ani skutečnost, že dle předložené kupní smlouvy je kupujícím (od žalobkyně) uvedena společnost Al Ghayth for Trade and Transport, přičemž odběratelem je společnost Diamond Spider Investment Ltd. Tato skutečnost byla žalobkyní vysvětlena z hlediska plateb z účtu odběratele, když příjemcem zboží byla společnost kupujícího a stalo se tak z důvodu požadavku na provádění bezhotovostních plateb.
 - Neúhrada zboží v řetězci nebyla nestandardní, neboť šlo o první dodávku a žalobkyně dále zboží hradila se zpožděním. Ohledně plateb mezi žalobkyní a kupujícím – společností Al Ghayt for Trade and Transport z Libanonu, hotovost od zahraničního odběratele uhradila žalobkyni známá osoba a žalovaný nezohlednil skutečnost, že žalobkyně zná zákazníky v tomto regionu dlouhodobě a obchod je založen na důvěře a osobních vazbách. Žalobkyně byla nucena přizpůsobit se požadavkům obchodního partnera. Způsob úhrady v hotovosti neodporoval českému právnímu řádu.
20. K objektivním okolnostem, dle nichž žalobkyně vědět mohla a měla, že se účastní na podvodu na DPH žalobkyně namítala, že není zřejmé, proč je jednou z hodnotících okolností jednání žalobkyně, jímž žalobkyně uzavřela již v r. 2014 smlouvy o dodávkách s jinými společnostmi JGI ENERY s.r.o. a CIRCA MEDIA s.r.o. K ostatním okolnostem, které považuje za standardní, uvedla, že se k nim již vyjádřila v rámci znaků podvodného jednání považuje za zcela standardní.
21. Žalobkyně oponovala tomu, že by se nechovala obezřetně a nepřijala opatření k prevenci své účasti na podvodném jednání. Namítala, že žalovaný nevyhodnotil všechny rozhodné skutečnosti, v důsledku čehož dospěl k nesprávnému právnímu závěru. Žalobkyně tvrdí, že ověřila, že dodavatel GAME TEM PLUS spol. s r.o. existuje od r. 2006, není v insolventi, je plátcem DPH, není nespolehlivým plátcem, žalobkyně s ní navázala kontakt na doporučení osoby, vlastníci již 10 let prodeju s bižuterními komponenty v Jablonci nad Nisou, virtuální sídlo dodavatele je běžnou záležitostí, nezveřejňování účetních uzávěrek je běžnou praxí a není relevantní. Žalobkyně se osobně setkala s oprávněným jednatelem dodavatele a seznala jeho skladovací prostory, ověřila vzorky zboží a vyžádala si ověření kvality dodávaného zboží jeho vzorky. Následně k tomu uvedla, že obchodování s dodavatelem probíhalo za ceny obvyklé, úhrady proběhly na zveřejněný účet, žalobkyně prováděla důkladnou kontrolu množství a kvality dodávaného zboží jeho převážením a namátkovou kontrolou, následně detailní kontrolou při zpracování, vedla řádnou skladovou evidenci s dostatečně vypovídající hodnotou (v jednotkách kg) a zboží prokazatelně je vyvezla do zahraničí, což potvrdil celní úřad.
22. Namítala, že oproti tomu žalovaný nehodnotil tyto skutečnosti objektivně, ale přistoupil k odlišnému hodnocení v jejich souhrnu, které neobstojí. Správce daně přičítal okolnosti neplnění daňové povinnosti dodavatelem žalobkyně k tíži žalobkyně, ačkoli leží zcela

mimo její dispozici, Žalobkyně se musela spolehnout na informace od dodavatele a veřejné rejstříky, kde společnost není vedena jako nespolehlivý plátce.

23. Žalobkyně odmítla tvrzení žalovaného, že neznala původ zboží a certifikát o jeho kvalitě nebyl vystaven. Poukázala na to, že věděla, jaká je kvalita nakupovaného zboží a kvalitu si ověřila. To, že pan I. R. žalobkyni informace o původu zboží nesdělil z důvodu zachování obchodního tajemství, je běžnou situací v obchodě, kdy dodavatel nesdílí údaje odběrateli jeho subdodavatele.
24. V souvislosti s uvedeným se žalobkyně dovolávala judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně přijetí přiměřených opatření (rozsudky sp. zn. 5 Afs 129/2006 a sp. zn. 1 Afs 39/2013) a ohledně výběru daňového subjektu, kterému má být vyměřena daň (rozsudek sp. zn. 7 Afs 66/2013). Žalobkyně má za to, že na daňová správa nemůže od osob povinných k dani požadovat, aby složitě a důkladně prověřovaly svého dodavatele a přenesla tak na ně kontrolní úkony, které má sama vykonávat. Žalobkyně proto v závěru žaloby shrnula své námitky tak, že žalovaný neposoudil jednotlivé skutečnosti objektivně, hodnotil je v neprospěch žalobkyně, požadoval po žalobkyni přísnější opatření, než činí sama daňová správa, neboť v jejím registru není dodavatel žalobkyně označen jako nespolehlivý plátce, a neposoudila žalobkyni přijatá opatření v jejich vzájemných souvislostech.
25. Z uvedených důvodů žalobkyně odmítla závěr, že byla prokázána existence podvodného řetězce a že by žalobkyně o existenci daňového podvodu věděla nebo vědět měla. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

26. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské Unie i Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) podrobně zkoumal existenci podvodného řetězce subjektů a vymezil skutečnosti svědčící o tom, že předmětné transakce probíhaly nestandardně. V nyní řešené věci byla prokázána souvislost mezi neodvedenou daní a vylákáním výhody. Problémovým byl shledán přímo dodavatel žalobkyně, společnost GAME TEAM PLUS spol. s r.o., u níž lze konstatovat existenci chybějící daně a žalovaný současně prokázal a detailně popsal i nestandardnosti obchodních transakcí, z nichž plyne, že k neodvedení daně v řetězci došlo v důsledku podvodného jednání a nikoliv v důsledku podnikatelského selhání. Bylo shledáno dostatečné množství indicií, které nasvědčovaly zapojení žalobkyně do daňového podvodu a současně, že nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, ji nepovedou k účasti na daňovém podvodu. V daném případě tedy bylo prokázáno, že žalobkyně o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem měla a mohla vědět. To vše pak ve smyslu evropské judikatury založilo pro žalobkyni nepříznivé účinky v podobě nemožnosti uznat nárok na odpočet daně.
27. K námitce neporušení daňové neutrality žalovaný uvedl, že i bez nedohledatelné korporace a původu zboží v řetězci, lze dospět ke zjištění, že v řetězci došlo k daňovému podvodu. Povinností daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán daňový podvod, ale musí být prokázáno, na jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudky NSS ze dne 21. 4. 2010, c. j. 9 Afs 111/2009-274, a ze dne 10. 10. 2012, c. j. 1 Afs 37/2012-50). Žalovaný uvedl, že postavení žalobkyně v řetězci, vývoz zboží do zahraničí při osvobození od daně,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

nepodání daňového přiznání a neuplatnění odpočtů dodavatelem žalobkyně z nákupu zboží demonstruje situaci, která není v rozporu se žalobkyní citovanými rozsudky NSS ze dne 19. 1. 2017, c. j. 6 Afs 148/2016-30 a ze dne 10. 11. 2015, c. j. 9 Afs 163/2015-44).

28. Žalovaný uvedl, že nepostavil své závěry o účasti žalobkyně na daňovém podvodu toliko na nekontaktnosti dodavatelské společnosti, i když ze žalobkyní citovaného rozsudku NSS č. j. 9 Afs 181/2014-34, nelze dovodit, že nekontaktnost dodavatelské společnosti by nemohla být právě jednou z indicií vzbuzující pochybnosti o standardnosti celé transakce. Naopak jedná se o objektivní skutečnost, na kterou navazuje sled dalších objektivních skutečností, které tvoří ucelený obraz o daňovém podvodu, jde o takový sled nestandardních jednání, že si žalobkyně musela být vědoma rizikovosti předmětného obchodování.
29. Dle žalovaného ani SDEU v žádném ze svých rozsudků ve vztahu k podvodnému jednání na DPH nekonstatoval, že správce daně musí být schopen identifikovat, který subjekt v řetězci neodvedl jakou částku DPH. V opačném případě by zcela postačovalo do řetězce zařadit nedohledatelný subjekt a správce daně tak nikdy nebude mít možnost si ověřit, zda plnění, z nichž je uplatňován nárok na odpočet daně, byla daň odvedena.
30. Žalovaný má za to, že námitky žalobkyně jsou pouhou polemikou se závěry v napadeném rozhodnutí žalovaného, kdy žalobkyně selektivně vytrhává některé části napadeného rozhodnutí a snaží se tímto navodit příznivější skutkový stav. Žalovaný se proto k některým důvodům vyjádřil následovně.
31. Ohledně skladové evidence žalovaný uvedl, že žalobkyně správci daně sice předložila skladovou evidenci po položkách v jednotkách grs, avšak tato byla vytvořena až dodatečně na základě nákupních a prodejních faktur, což žalobkyně sdělila správci daně při jednání dne 30. 6. 2015. Zboží bylo pořizováno v jednotkách grs, žalobkyně vedla původní skladovou evidenci v jednotkách kg bez rozčlenění na jednotlivé druhy, ačkoli každý druh a velikost měly jinou pořizovací cenu. Převodní jednotku z kg na jednotku grs nedokázala žalobkyně ani její dodavatel správci daně sdělit, nikdy nebyly doloženy dodací listy s uvedeným zbožím v jednotkách kg. Podkladem pro vyhotovení dodatečné evidence tedy byly faktury, nikoli skutečný stav skladu.
32. Žalovaný trval rovněž na závěru ohledně nestandardní kontroly zboží převážením, jestliže zboží bylo pořizováno v jednotkách grs, ale dodáváno bylo v jednotkách kg a žalobkyně neumí sdělit a doložit převod mezi těmito jednotkami. Byť lze souhlasit s tvrzením o možnosti námatkové kontroly, nevyznačení výsledků této kontroly na dodacích nebo nákladních listech se při značné hodnotě dodávaného zboží jeví značně nestandardním. Správce daně sice akceptoval vysvětlení žalobkyně ohledně jejího zahraničního odběratele, jsou-li na daňových dokladech uvedeny rozdílné subjekty, nicméně i to je jednou z nestandardností v řetězci. Žalovaný proto v napadeném rozhodnutí zhodnotil, že zjištěné okolnosti obchodování mezi subjekty zapojenými do předmětných obchodů jsou indiciemi, jenž ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů o tom, že předmětný obchod byl zatížen podvodem na DPH. Není tedy pravdivé tvrzení, že žalovaný upřel žalobkyni právo na spravedlivý proces nebo že by rozhodoval neobjektivně a pouze selektivně. Žalovaný rovněž trval na svém závěru o okolnostech fungování společnosti GAME TEAM PLUS, spol. s r.o., o nestandardnosti úhrady zboží v řetězci a ohledně neuhrazení ceny zboží dodané společností GAME TEAM PLUS spol. s r.o. žalobkyni.

33. Žalovaný s ohledem na výše uvedené konstatuje, že skutkový stav zjištěný v rámci daňového řízení je zcela způsobilý k dovození závěru o daňovém podvodu, jehož se žalobkyně účastnila, a žalobní námitky ohledně neprokázání existence daňového podvodu považuje za nedůvodné.
34. K námitkám ohledně vědomosti o daňovém podvodu žalovaný poukázal na řadu objektivních okolností, spočívajících buď přímo v jednání žalobkyně, nebo představujících nestandardní průběh její obchodní spolupráce s dodavatelem, který vzbuzuje podezření o serióznosti jednání či pochybnosti o tom, zda se žalobkyně nezapojí do podvodu na DPH.
35. Nestandardním se již jeví způsob výběru dodavatele na doporučení pana O. H. z prodejny se skleněnými komponenty v Jablonci nad Nisou, neboť doporučená společnost dodavatele vykazovala uvedené rizikové znaky a neměla zkušenosti s obchodováním s předmětnou komoditou, její nový jednatel byl do obchodního rejstříku zapsán několik měsíců před zahájením obchodní spolupráce. Nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že účetní závěrky dnes nezveřejňuje prakticky nikdo, neboť to nemůže vést k tomu, aby neplnění zákonné povinnosti bylo považováno za běžné a standardní. Rizikovosti společností nezveřejňujících účetní závěrky se věnují i odborné články dostupné na internetu, které uvádějí, že společnosti, které nezveřejňují účetní uzávěrky, jsou mnohem rizikovější, než ty, které je zveřejňují. Žalovaný výslovně citoval z internetové analýzy, že firmy, které své uzávěrky nezveřejňují, končí 3x častěji v likvidaci, je 5,5x častěji na ně uvalena exekuce a jsou také 8x častěji nespolehlivými plátcí DPH..... nebo to může znamenat, že se nachází v potížích, nebo že se nejedná o seriózního partnera. Při obchodování s takovými společnostmi je proto na místě zvýšená míra opatrnosti“ (Czech Credit Bureau. *Analýza: firmy, které nezveřejňují účetní závěrky, končí téměř 6x častěji v exekuci* [online]. 8. 8. 2016 [cit. 19. 2. 2018].
36. Další nestandardní okolností dle žalovaného je nedoložení fyzické kontroly nákupu zboží v dodacím nebo nákladním listě, jak bylo ujednáno, a způsob úhrad se zahraničním odběratelem. Uvedl, že je zcela nestandardní hradit zboží zahraničním dodavatelem na území České republiky hotovostními vklady na účet v českých korunách či osobním předáním, a to v rozsahu řádu několika miliónů korun. Dle Nejvyššího správního soudu (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 53/2016 – 55) běžné a obvyklé neobezřetné jednání není skutečností, která by mohla svědčit ve prospěch daňového subjektu a podpořit tvrzení, že si nemohl být vědom účasti na podvodu. Dle Nejvyššího správního soudu právě naopak takové tvrzení svědčí o obecné absenci kontrolních mechanismů v obchodní činnosti daňového subjektu. Žalovaný proto námitky žalobkyně o nevědomosti o daňovém podvodu neshledal důvodnými.
37. Ve vztahu k námitkám ohledně opatření k prevenci účasti žalobkyně na daňovém podvodu žalovaný nejprve uplatnil argumentaci ohledně jiné pozice žalobkyně ve smluvních vztazích z hlediska DPH oproti Generálnímu finančnímu ředitelství s příkladem nákupu mobilního telefonu, která se však neváže na konkrétní námitku žalobkyně, která by byla uplatněna v tomto případě.
38. Žalovaný přisvědčil tomu, že důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně. V rámci vědomostního testu správce daně musí nejdříve přezkoumat standardnosti posuzované obchodní transakce, avšak následně se důkazní břemeno přenáší na daňový subjekt v tom směru, že správce daně následně posuzuje opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu.

39. Žalovaný uvedl, že obezřetnost při prověřování obchodních partnerů je třeba vykládat optikou již zmíněného rozsudku SDEU. Nejde o zevrubné prověřování, ale vždy bude záležet na konkrétních objektivních okolnostech jednotlivých obchodních případů. Čím výraznější existují v konkrétním případě náznaky či nestandardnosti, které by mohly vzbudit podezření o daňovém podvodu, o to vyšší míru obezřetnosti je možné od daňového subjektu vyžadovat a v souvislosti s tím také klást vyšší požadavky na rozsah a kvalitu jím učiněných opatření vůči obchodním partnerům. Mezi taková opatření nenáleží jen ověřování ve veřejných obchodních rejstřících, ale také z poznatků a okolností, které nemůže daňový subjekt jakožto řádný hospodář ignorovat. Adekvátně přijatým opatřením ze strany žalobkyně by pak byl požadavek na bezhotovostní úhrady, kdy tento způsob platby umožňuje spolehlivé zachycení finančních toků. Dalším by pak bylo zavedení řádné doprovodné dokumentace při převímce zboží v souladu se smlouvou a také požadavek na předložení certifikátu o původu a kvalitě zboží. Žalovaný uvádí pouze příklady jednotlivých opatření k zabránění podvodu na dani, neboť důkazní břemeno ohledně přijatých opatření nese výlučně daňový subjekt.
40. Žalovaný tak trvá na svém závěru, že žalobkyně nepřijala žádná způsobilá opatření, aby své účasti na podvodu předešla. Ověření dodavatele v příslušných rejstřících samo o sobě nelze považovat za dostatečné opatření, zejména s přihlédnutím k hodnoceným objektivním okolnostem. Žalobkyní tvrzené provedené kroky (např. ověření existence dodavatele a jeho registrace k DPH při zahájení obchodní spolupráce) se jeví jako ryze formální.
41. Žalovaný rovněž k úvodnímu tvrzení žalobkyně o zkušenostech na trhu s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky č. j. 2 Afs 35/2007 a č. j. 4 Afs 33/2015-47) uvedl, že vyšší nároky ohledně opatření k zamezení podvodu na DPH bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodu na DPH prokazatelně seznámené. Ze závěru judikatury SDEU i NSS k podvodům na DPH učiněným již před rokem 2015 lze dovodit, že objektivní princip podvodu musel být žalobkyni znám již v roce 2015, kdy uskutečňovala předmětné obchodní transakce (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 15/2014-59). Zkušenosti a praxe žalobce jsou skutečností, která ve smyslu judikatury NSS zvyšuje nároky na obezřetnost daňového subjektu při podnikání.
42. Žalovaný na základě výše uvedených skutečností proto neshledal důvodnými námitky, že žalobkyně v daném případě postupovala obezřetně a přijala opatření k prevenci její účasti na podvodném jednání.
43. Žalovaný má za to, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a vadami žalobkyní tvrzenými, a proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

V. Posouzení věci městským soudem

44. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí (§ 75 s.ř.s.). O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení k výzvě soudu dle § 51 s.ř.s. nepožadovali projednání žaloby při nařízeném ústním jednání.
45. Žaloba není důvodná.

46. V dané věci spor mezi účastníky řízení o doměření DPH spočívá v posouzení oprávněnosti nároku žalobce na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období měsíců února a března 2015 na základě faktur za dodání zboží – bižutérních komponentů od dodavatele – společnosti GAME TEAM PLUS, spol. s r.o.
47. Aby bylo možné učinit závěr o existenci nároku na odpočet daně na základě dodání zboží, je vždy prioritně nezbytné dle platné právní úpravy ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl, tj. zda dodání zboží či služeb bylo opravdu uskutečněno, a pokud tomu tak bylo, zda dané zboží či služby byly žalobcem užity pro účely jeho zdanitelných plnění (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 271/2015 - 50, č. j. 9 Afs 115/2016 - 57).
48. Soud vyšel z následující vnitrostátní právní úpravy a pravidel dokazování nároku na odpočet DPH.

Podle ustanovení § 72 zákona o DPH, ve znění účinném pro rok 2015 plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění.

Podle § 73 zákona o DPH daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně na základě daňového dokladu.

49. Posouzení nároku žalobkyně na odpočet DPH se odvíjí od způsobu prokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, tedy i ověření správnosti žalobcem uváděných údajů v daňovém přiznání a oprávněnosti vystavení předmětných daňových dokladů. Prokazování nároku v daňovém řízení se řídí zásadami důkazního břemene, vymezenými v ust. § 92 násl. zákona č. 280 /2009 Sb., daňového řádu.
50. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Podle ustanovení § 8 písm. c) daňového řádu správce daně při vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

51. V případě, že dodání zboží či služby bylo reálně uskutečněno tak, jak to vyplývá z daňového dokladu, a že toto zboží či služba byly na výstupu užity subjektem nárokujícím odpočet, nelze v zásadě přiznání nároku na odpočet odmítnout.
52. Nicméně i za těchto okolností nelze nárok na odpočet daně přiznat za podmínek vyplývajících z rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* a navazující rozhodovací praxe SDEU a Nejvyššího správního soudu, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu, není-li prokázáno, že přijala opatření k zamezení její účasti na podvodu.
53. V dané věci správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že žalobkyně formální podmínky k uplatnění nároku na odpočet podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, splnila. Nárok na odpočet daně na vstupu z titulu přijatých zdanitelných plnění však žalobkyni odepřeli právě s poukazem na její zapojení do daňového podvodu. Žalobkyně pak v podané žalobě nezpochybňuje výsledky kontrolních zjištění vyplývajících ze zpráv o kontrole za zdaňovací období měsíců února a března 2015, nýbrž odmítá hodnocení těchto okolností z hlediska znaků podvodného jednání v řetězci obchodních transakcí a z hlediska zapojení žalobkyně jako daňového subjektu do podvodu na DPH.

54. Podstatou předmětné věci je proto posouzení, zda finanční orgány postupovaly v souladu se zákonem, pokud odepřely žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z důvodu jejího zapojení do daňového podvodu na DPH.
55. Podvody na DPH se v minulosti správní soudy již mnohokrát zabývaly, přičemž se v této problematice opírají o judikaturu SDEU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH [srov. především rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. (dále jen „Optigen“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, (dále jen „Kittel“), či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „Mahagében“)]. V uvedených rozhodnutích se přitom opakovaně konstatuje, že „obchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely“.
56. Správní soudy ve své rozhodovací praxi opakovaně zdůraznily, že judikatura SDEU pojmem „podvod na DPH“ označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice o dani z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V první řadě je tedy třeba identifikovat objektivní skutečnosti, ze kterých mimo jiné vyplývá jeden z nejdůležitějších znaků daňového podvodu, totiž porušení daňové neutrality. Tedy otázka, která je žalobkyní první v podané žalobě namítána s tím, že k porušení zásady daňové neutrality nedošlo. Zodpovězení této otázky není apriorní, je až výsledkem posouzení, zda objektivní skutečnosti provázející předmětné obchodní transakce vedly k závěru o existenci podvodu.
57. V dané věci je tedy k prvnímu okruhu námitek žalobkyně ohledně znaků existence daňového podvodu rozhodné, zda ob stojí žalovaným přijaté posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 94/2009 - 156).
58. V souzené věci žalovaný v řetězci plnění, které žalobkyně přijala od společnosti GAME TEAM PLUS, spol. s r.o. řádně vymezil objektivní okolnosti, které vzbuzují podezření o existenci daňového podvodu. Žalobkyně, která v jednotlivostech poukazovala na běžnost a obvyklost některých okolností v rámci obchodu s dodavatelem, však opominula stěžejní skutkové a již i právně definované okolnosti, které soudní judikatura vymezila jako znaky upozorňující na možnost podvodného jednání. Jedním z těchto znaků je neodvedení daně v řetězci (zde dodavatelem žalobkyně), které zcela jistě narušuje neutralitu daně z přidané hodnoty, když skutkový znak narušení neutrality daně spočívá v tom, že jeden z účastníků

daň neodvede a další si ji odečte. To stalo i v případě obchodu žalobkyně s jejím dodavatelem, byť toto samo nemusí vést k daňové odpovědnosti žalobkyně (bez dalších znaků podvodného jednání jako je vědomost o účasti na podvodu či přijetí preventivních opatření). Nicméně postavení žalobkyně, která deklaruje odpočet daně v řetězci, kdy její dodavatel neodvedl daň, přičemž žalobkyně deklaruje vývoz osvobozený od daně dle § 66 zákona o DPH, je zcela zřejmou objektivní skutečností naznačující možnost existence podvodu. Dalšími objektivními okolnostmi, které vyvolávají stejné podezření, že šlo o daňový podvod, jsou skutečnosti zjištěné správcem daně i posouzené žalovaným ohledně osoby dodavatele žalobkyně. Společnost GAME TEAM PLUS, spol. s r.o. neuhradila daň na výstupu a nezveřejňovala účetní závěrku, *ač to byla její zákonná povinnost*, přičemž současně vykazovala virtuální sídlo v místě sídla dalších 580 daňových subjektů, v době navázání obchodní spolupráce se žalobkyní neměla zveřejněný bankovní účet k prokázání finančních toků, se žalobkyní obchodovala v cenách zboží i přes neuhrazení první dodávky v řádu milionů Kč (dle zprávy o kontrole plnění o základu daně 3 714 824,46 Kč, DPH ve výši 780 113,14 Kč), tato společnost nesdělila žalobkyni původ zboží ani nedisponovala certifikátem o kvalitě zboží, před obchodováním se žalobkyní změnila jediného jednatele a společníka, kterým byl pan I. R. Dle zprávy o kontrole tento jednatel si žádným doložitelným způsobem neprověřoval žalobkyni jako odběratele a neměl žádné zkušenosti a znalosti v oboru bižuterních komponentů. K uvedeným objektivním skutečnostem se přidávají i skutečnosti zjištěné ohledně samotného chování žalobkyně, které v podstatě neumožňovalo ani ověřit rozsah přijatého zdanitelného plnění z důvodu jí prováděné toliko namátkové kontroly převážením zboží v kg, které nebylo spolehlivé, neboť neodpovídalo pořízení zboží v jednotkách grs, dále z důvodu stejného označení dodacích listů bez výkazu o fyzické kontrole převzatého zboží a chybějící dokumentace o přijatém množství zboží na sklad, kdy skladové položky pořízené dodatečně opisovaly stav na daňových dokladech, nikoliv skutečný stav zásob ve skladu.

59. Ve sledu uvedených objektivních skutečností neobstojí námitky žalobkyně vyvracející tyto skutečnosti jako relevantní pro úvahu o podvodném jednání dodavatele, potažmo i žalobkyně, neboť tyto námitky neatakují rozhodnou souvislost těchto objektivních skutečností a význam jejich souhrnu pro kvalifikaci podvodného jednání. Nadto leckdy míří proti zjištěním, která nemohou být vzata v úvahu buď vůbec, nebo jako podstatná. Námitka běžného využívání virtuálního sídla daňovými subjekty, které lze jinak obecně přitakat (dle argumentace žalobkyně - zázemí, administrativa, lukrativní adresa, reprezentativní prostory), nemůže obstát, neboť žalovaný shledal, že tato adresa je využívána nevěrohodně - velkým množstvím dalších subjektů (580) a soud dle umístění této adresy v Praze 10 – Hostivaři ověřil, že jako byt v bytové zástavbě stěží může, při takovém množství zde sídlících osob, k žalobkyní uváděným účelům sloužit. Nadto a to je podstatné, je uvedení virtuálního sídla toliko jednou z řady okolností přistupujících k dalším nestandardním okolnostem, vyložených žalovaným. Žalobkyně své námitky také soustřeďuje na argumentaci o běžné obchodní praxi, spočívající v tom, že ač to zákon ukládá, většina společností nezveřejňuje své účetní závěrky. Nezveřejnění účetních závěrek jako porušení účetní povinnosti však nemůže být vzato jako běžné a standardní jednání, vyvracející nevěrohodnost chování dodavatele a rizikovost vstupu do obchodního vztahu s ním.
60. Okolnost nezveřejnění bankovního účtu v době navázání obchodní spolupráce, kdy způsob bezhotovostních úhrad svědčí o úrovni finančních dispozic, zajištění finanční stránky obchodu a snížení obchodního rizika, žalobkyně bagatelizovala tvrzením o

vážném vztahu s dodavatelem a následným zveřejněním účtu v době platby zboží. K platbě zboží u první dodávky však nedošlo a žalobkyně poukazovala na dohodu s dodavatelem, aniž by doložila, jak byla neúhrada první dodávky dále kompenzována, žalobkyně pouze tvrdí, že další dodávka v mnohem vyšší hodnotě byla splacena v dlouhém termínu splatnosti. Uvedené nikterak neprokazuje, jaká dohoda mezi žalobkyní a dodavatelem tedy byla sjednána a z jakého důvodu nebyla první dodávka ve značné výši finančních prostředků uhrazena, zejména, jestliže žalobkyně v úvodu žaloby poukazuje na prosperitu společnosti a seznámení dodavatele s jejím účetnictvím a stavem prostředků (10,5 mil). Stejně tak nedoloženým a nevěrohodnými tvrzením žalobkyně argumentuje v případě svého obchodu s odběratelem předmětného zboží v zahraničí, kdy jako kupujícího a odběratele vykazala odlišné společnosti, což odůvodnila požadavkem na provádění bezhotovostních plateb od odběratele. Oproti tomu však byla její dodávka hrazena nestandardním způsobem v českých korunách na území České republiky od osoby pověřené kupujícím. V uvedeném směru neobstojí ani poukaz žalobkyně na dlouhodobou znalost zákazníků v tomto regionu a na důvěru a osobní vazby. Žalobkyně neuvedla ani nedoložila žádné praktické zkušenosti s těmito společnostmi na základě dlouhodobých obchodů, nehledě k tomu, že spolehlivé zajištění plateb ve vysokých částkách ze zahraničí je v zájmu a znakem řádného a obezřetného hospodaření společnosti.

61. Žalobkyně dále k rozsahu přijatého plnění nedoložila prokazatelné doklady o množství přijatého zboží a jeho skladování, kdy namítala toliko to, že kontrola probíhala logicky jen namátkově, ačkoliv finanční orgány postavily svou úvahu o nestandardnosti kontroly zboží také na odlišném označování bižuterního zboží při dodávce v grs (gross, jednotka používaná v obchodování s bižuterními komponenty) a na odlišném označení zboží při kontrole převážením v jednotkách kg, přičemž převodní mechanismy společnosti nepoužily a společnost dodavatele je ani neznala. Žalobkyně rozsah zboží obhajovala tím, že přijaté a vydané faktury spolu korespondují, tedy poukazovala na formální stav, který byl právě daňovou kontrolou ověřován ve smyslu § 8 písm. c) daňového řádu z hlediska skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
62. Ostatně nestandardními okolnostmi provázejícími předmětnou obchodní transakci byly také nezkušenost a odborná neznalost dodavatele ohledně kvality bižuterních komponentů, absence certifikátu o původu zboží. V uvedeném směru sama žalobkyně uvádí, že pan I. R. byl toliko překupníkem, což nevyžadovalo odborné znalosti, nicméně nelze odhlédnout od toho, že v takovém případě mělo být na žalobkyni, aby kvalitu kupovaného zboží řádně prověřila. Takovým důkazem o důkladném prověření kvality nemůže být toliko její obecné tvrzení, že se vzorky zboží seznámila ve skladu dodavatele, vzorek komponentů pak následně zkontrolovala při jejich dodání a ty odpovídaly jejím požadavkům. Jakým způsobem žalobkyně prováděla kontrolu kvality zboží, neměla-li ani znalosti o jejich původu a certifikát, jaké požadavky měla a jaké doklady o důkladné kontrole kvality pořídila, žalobkyně v daňovém řízení nepředložila a ani na ně neodkazuje v podané žalobě.
63. Nedostatek informovanosti o původu zboží nemůže být zhojen tvrzením žalobkyně, že jde o obchodní tajemství, jehož zachování v obchodě je běžné. Je třeba rozlišovat obchodní tajemství, tak, jak je pojmově vymezeno v § 17 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, kdy se jedná o skutečnosti obchodní, výrobní či technické povahy související s podnikem, které mají alespoň potenciální hodnotu, nejsou v příslušných obchodních kruzích běžně dostupné, mají být podle vůle podnikatele utajeny a podnikatel musí utajení

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

odpovídajícím způsobem zajišťovat. Obchodním tajemstvím v dané věci nemůže být údaj o kvalitě výrobku a jeho ceně. Žalobkyně mohla nanejvýš respektovat požadavek dodavatele na neuvedení subjektu, od koho dodavatel předmětné zboží pořizuje, z hlediska konkurence zdroje porízení, avšak ve svém zájmu mohla trvat na údajích o kvalitě a výrobci předmětných komponentů pro účely ověření jejich ceny tak, jak je to v obchodě běžné.

64. Na základě shora uvedeného soud přisvědčil žalovanému, že uvedené skutkové okolnosti umožňují učinit závěr, že v uvedeném řetězci došlo k daňovému podvodu. Správce daně učinil v průběhu daňového řízení dostatečná zjištění, na základě kterých mohl na základě uvedených indicií dospět k závěru o tom, že v řetězci k daňovému podvodu došlo a že o něm žalobkyně mohla nebo měla vědět. Žalovaný dokonce přisvědčil žalobkyni v tom, že každá z indicií by sama o sobě nebyla důvodem pro závěr o podvodném jednání, nicméně nestandardnost celé obchodní transakce v řetězci subjektů, předprodávajících si předmětné zboží v rámci jejich postavení z hlediska uplatňování DPH shledal na základě souhrnu celé řady objektivních skutečností, které ve vzájemné souvztáznosti k danému obchodu vytvořily opodstatněné úvahy o existenci daňového podvodu. Žalovaný přitom při vymezení uvedených okolností dostal požadavkům kladeným judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle kterých není třeba prokázat, jakým způsobem a kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán daňový podvod, ale musí být postaveno na jisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1Afs 13/2013 - 61). Žalobkyně oproti tomu v podané žalobě toliko opodstatněně napadá způsob hodnocení důkazů žalovaným v jejich souhrnu k tíži žalobkyně s tím, že tento souhrn leží mimo její dispozici. Uvedená námitka neobstojí, neboť je to žalobkyně, která se ocitla v řetězci zpochybněných plnění mezi jejím dodavatelem a odběratelem, tedy byla přímo účastna těchto obchodních vztahů a ostatně i sama argumentuje skutečnostmi, které se týkají přímo osob jejího dodavatele i odběratele.
65. Jak soudy již vícekrát judikovaly, nicméně obecně platí, že „nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet DPH odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s DPH, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“ (viz rozsudek SDEU ve věci Optigen, bod 52).
66. Další otázkou pro posouzení nároku žalobkyně na daňový odpočet tudíž je, zda věděla nebo mohla a měla vědět, že se svým obchodem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Vědomost osoby povinné k dani se přitom posuzuje podle objektivních okolností. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, bylo na správci daně, aby tyto okolnosti dostatečně vymezil a prokázal (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9Afs 163/2015 - 44).
67. Žalovaný řádně vymezil objektivní okolnosti plnění, které žalobkyně přijala od společnosti GAME TEAM PLUS, spol. s r.o. Žalovaný v rámci vědomostního testu z dokazování u správce daně zcela opodstatněně dovodil, že žalobkyně musela vědět či měla vědět, že tato dodavatelská společnost vykazuje znaky rizikové společnosti z hlediska virtuálního sídla, nezveřejnění účetní závěrky, nezveřejnění bankovního účtu v době navázání spolupráce, nesdělila žalobkyni původ zboží, což by mělo v běžně obezřetném obchodujícím subjektu vzbudit podezření o serióznosti jeho obchodního partnera. Pokud žalobkyně vycházela

z veřejně dostupných rejstříků, mohla seznat, že před navázáním spolupráce s ní došlo ke změně jediného společníka a jednatele a žalobkyně v řízení nikterak nedoložila, jakým způsobem, jak tvrdí, se přesvědčila o znalostech pana I. R. Toliko návštěva skladu toho nemůže být důkazem. Ani způsob navázání kontaktu s dodavatelem pouze na základě ústního doporučení prodejce z Jablonce nad Nisou bez ověření minimální historie dodavatele nemůže za dalších existujících okolností fungování společnosti GAME TEAM PLUS, spol. s r.o. vyvrátit neopatrnost žalobkyně. Žalobkyně, ač nárokuje odpočet daně, nezrušila dodávku zboží ani po datu 1. 7. 2015, kdy jí správce daně uvedeného dne při jednání informoval o neplnění daňové povinnosti jejím dodavatelem, přičemž vysvětlení žalobkyně, že šlo o poslední dodávku nutnou k převzetí dne 14. 7. 2015, právě při místním šetření správce daně, nepůsobí věrohodně z hlediska záměrů žalobkyně z těchto plnění uplatňovat nárok na odpočet daně a toto vysvětlení v podstatě dokládá neobežřetný postup žalobkyně. Ostatně žalobkyně, jak bylo výše uvedeno, ani nedoložila, že provedla důkladnou kontrolu zboží a ostatně přistoupila i na zavádějící tvrzení dodavatele o obchodním tajemství o původu zboží, takže nevyžadovala ani doklad o jeho kvalitě z hlediska věrohodnosti kupních cen v řádu miliónů Kč.

68. Uvedené okolnosti, hodnocené nikoliv každá jednotlivě, ale ve svém souhrnu, měly u žalobkyně v případě dodavatele GAME TEAM PLUS spol. s r.o. vyvolat podezření, zda se přijetím předmětného plnění nebude sama podílet na daňovém podvodu. Městský soud se v případě obchodu žalobkyně s touto společností ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobkyně měla být při realizaci svého obchodu s touto společností obezřetná. Žalobkyně si přesto, že předtím obchodovala i s jinými společnostmi, jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí (a proto tyto dodavatele uvedl), vybrala společnost, jejíž jediný jednatel neměl s předmětnou komoditou vůbec žádné zkušenosti a neznal původ zboží. Tyto informace si žalobkyně mohla ověřit, a pokud byla dlouhodobým zkušeným obchodníkem a neučinila tak, pak tato liknavost opodstatněně vzbuzuje podezření, že obchodní transakce probíhala nestandardním způsobem. Pokud by si žalobkyně na základě těchto skutečností prověřila dodavatele, jeho předchozí obchodní činnost s danou komoditou, např. v místě prohlídky vzorků, a také jejího nového jednatele, zjistila by i další indicie, které by ji měly vést k obezřetnosti, a to např. skutečnost, že společnost má sídlo na virtuální adrese, nezveřejňuje účetní závěrku uložením do Sbírky listin obchodního rejstříku, i to, že jednatel uvádí pochybnou adresu sídla společnosti. Pouhá zjištění z veřejných rejstříků jsou toliko formálními skutečnostmi o existenci subjektu, adrese jeho sídla, osoby jednatele, předmětu činnosti, s nimiž lze pracovat při navazování kontaktů, avšak z hlediska rizikovosti společnosti nejsou dostatečně vypovídající. Přitom není vyloučeno, že může jít (a leckdy i dochází k zapsání údajů společnosti pro účely určité transakce), takže ani poznatky o tom, že společnost není v insolvenční zjevné neplnění, a dostatečné a dostačující.
69. Soud se proto neztotožnil s námitkou žalobkyně, že se jedná o okolnosti, které nemohly být v povědomí žalobkyně. Žalobkyně si nepochybně byl vědoma toho, jakým způsobem navázala se svým dodavatelem kontakt, mohla a měla si zjistit, zda je jednatel této společnosti skutečně osobou se znalostmi v oboru. Žalobkyně měla ostatně obdobnou zkušenost již z předchozího obchodního vztahu se společností JGI Energy s.r.o., s níž uzavřela obchodní vztah o dodávce bižuterních komponentů, jako v tomto případě. Shodné postavení žalobkyně v řetězci a obdobné znaky nestandardních okolností u dodavatele žalobkyně - společnosti JGI Energy s.r.o. vedla k neuznání nároku žalobkyně na odpočet daně rovněž za předcházející zdaňovací období měsíců září a říjen 2014, čemu

prisvědčil Městský soud v Praze v řízení pod sp. zn. 11Af 10/2017, když správní žalobu žalobkyně ve věci platebních výměrů za tato období zamítl.

70. Vzhledem k výše uvedenému městský soud dospěl k dalšímu dílčímu závěru, že žalovaný vymezil takové konkrétní objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobkyně mohla nebo měla vědět, že plnění podle ujednání se společností GAME TEAM PLUS spol. s r.o. jsou zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty.
71. Platí však, že „subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu“ (viz rozsudek SDEU ve spojených věcech Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, C-439/04 a C-440/04, odst. 51).
72. Vzhledem k výše popsaným objektivním okolnostem městský soud shledal, že v posuzované věci bylo možné po žalobkyni požadovat, aby přijala taková preventivní opatření, která by zajistila, že se přijetím dotčených plnění nebude podílet na daňovém podvodu. V souladu s ustálenou judikaturou přitom důkazní břemeno ohledně takovýchto opatření spočívá výlučně na daňovém subjektu, který nárok na odpočet DPH požaduje. Nebylo proto povinností daňových orgánů, aby identifikovaly a vymezily opatření, které žalobce mohl či měl přijmout (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4Afs 233/2015 - 47).
73. Zda jsou přijatá opatření dostatečná, závisí vždy na okolnostech jednotlivých obchodů. Obecně lze konstatovat, že čím více nestandardních okolností obchodní transakce vykazuje, tím by měl daňový subjekt přijmout efektivnější a důslednější opatření, aby účasti na daňovém podvodu zamezil. Pokud spolupráce s obchodními partnery a uskutečňování transakce vykazuje neobvyklé a podezřelé okolnosti a daňový subjekt je ignoruje, aniž by si v reakci na ně spolehlivost svého obchodního partnera prověřil a přistoupil případně také k užití dalších interních kontrolních mechanismů, nelze mít jím přijatá opatření za dostatečná.
74. V projednávané věci žalobkyně tvrdila, že při realizaci svých obchodních aktivit byla dostatečně obezřetná. Tuto obezřetnost však jednotlivé objektivní skutečnosti, které se týkají jejího počínání nedokladují. Jak bylo již výše hodnoceno z hlediska průběhu spolupráce žalobkyně s jejím dodavatelem, žalobkyně si, kromě údajů z veřejných rejstříků, neověřila obchodní historii dodavatele, jeho fungování a zkušenost na trhu s danou komoditou, a to jednoduše a přinejmenším při navázání osobního kontaktu s jednatelem, což lze v obchodních vztazích považovat za běžnou zvyklost. Netrvala na informacích o původu zboží či na certifikátu kvality, neproověřila řádně cenu dodávky podle jejího množství a kvality, při způsobu platby ze zahraničí spoléhala na „důvěru a osobní vazby“. Pokud jde o jí namítaná opatření ohledně ověření vzorků, tato nebyla doložena, stejně jako důkladná kontrola dodávky, když nadto kontrola dodávky a její potvrzení je zcela standardním opatřením v obchodě. Následné úhrady na zveřejněný účet dodavatele není svou povahou obezřetným opatřením, nýbrž plněním za dodávku, stejně tak vývoz do zahraničí je pouze plněním z obchodního vztahu, v souzené věci v něm ani nebylo možné s ohledem na existenci dvou zahraničních společností seznat prvky obezřetnosti.

75. V souzené věci tedy bylo na žalobkyni, aby si zajistila podklady, které jí umožní nárok řádně uplatnit, a které prokážou, že jednala v dobré víře, že se neúčastní podvodného jednání. Lze předpokládat, že pokud by si žalobkyně vyžádala patřičné záruky obchodu, tzn. obchodování za přiměřeně obezřetných obchodních podmínek, eliminovala by možnost podvodný obchod vůbec uzavřít, nebo přinejmenším by tímto způsobem osvědčila svou dobrou víru založenou na tom, že učinila vše, co po ní bylo možné rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu zabránila. Žalobkyně však vzhledem k vymezeným objektivním okolnostem vypovídajícím o nestandardnostech realizovaného obchodu přijetí dostatečných preventivních opatření neprokázala.
76. Ze všech výše uvedených důvodů Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně a proto ji podle ustanovení § 78 odstavec 7 s. ř. s. zamítl.
77. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odstavec 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí soud nepřiznal náhradu nákladů řízení a žalovanému žádné náklady v souvislosti s řízením u soudu, nad rámec jeho běžné činnosti, nevznikly. Z uvedených důvodů soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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. 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 20. července 2020

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu