



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci

žalobce: **Talmon, s. r. o.**, IČ: 24838594
sídlem Lovosická 711/30, 190 00 Praha 9 – Letňany
zastoupený Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem
sídlem Jungmannova 319, Jičín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14.10.2019, č.j. 38699/19/5300-21443-701707,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14.10.2019, jakož i platebního výměru ze dne 12.7.2018, č.j.

5851422/18/2009-52521-108226, kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 8/2015 ve výši nadměrného odpočtu 23.300 Kč.

2. Žalobce poukazuje na to, že žalovaný v bodě 41 rozhodnutí dovozuje, že žalobce byl účastníkem podvodného řetězce SMART PLANET s.r.o. – GAME TEAM PLUS spol. s r. o. – žalobce Talmon, neboť dle bodu 42 je SMART PLANET s.r.o. v pozici „missing trader“, protože si neplní své povinnosti a správce daně u něho eviduje vysoký nedoplatek na DPH. Žalobce namítá, že ze spisu není patrné, které se povinnosti si tento daňový subjekt neplní, ani jak souvisí nedoplatek na DPH s konkrétní posuzovanou obchodní transakcí, tedy že se jedná o chybějící daň z předmětné zkoumané transakce. Poukázal na to, že údaje o nespolehlivé osobě zveřejnil správce daně dne 14.7.2018, tedy tři roky poté, co proběhly předmětné zkoumané obchodní transakce. Do doby daňového řízení nebylo žalobci známo, kdo je dodavatel jeho dodavatele, a nemohl mít povědomost o tom, že by se mohl stát účastníkem případného podvodného řetězce.
3. Pokud žalovaný v bodu 43 uvádí, že společnost GAME TEAM PLUS spol. s r. o. nereagovala na výzvu k součinnosti, zdůrazňuje žalobce, že žalovaný nehodnotil, že jednatel této společnosti pan I. R. (do X I. R.) opakovaně dokládal na základě výzev pracovníka správce daně a podával vysvětlení, že k obchodní spolupráci a transakcím se žalobcem docházelo v období od února 2015 až do léta 2016, kdy žalobce bez udání důvodu ukončil spolupráci. Žalobce zdůrazňuje, že správce daně má i jiné možnosti než výzvu k součinnosti, aby ověřil, zda konkrétní transakce zahrnul daňový subjekt do svých daňových přiznání. Toho ale žalovaný ani správce daně nevyužili a jednali tak v rozporu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu. Nehodnotili také skutečnost, že v létě 2016 ukončil daňový subjekt spolupráci s dodavatelem GAME TEAM PLUS spol. s r. o.
4. Žalobce dále namítá, že mu nemůže být přidáváno k tíži, že GAME TEAM PLUS nepodal od ledna 2017 daňová přiznání a že správce daně u této společnosti evidoval nedoplatky. Existenci konkrétního daňového podvodu totiž nelze prokazovat a dokládat dlouhodobými, blíže nespecifikovanými nedoplatky jiných daňových subjektů a nepodáním daňových přiznání za období, která následovala téměř dva roky (od ledna 2017) po kontrolovaném období. Žalobci tyto skutečnosti nebyly a nemohly být známy.
5. Žalobce také zdůrazňuje, že přijal veškerá opatření, která lze po něm rozumně požadovat. Správce daně neuvádí, jaká opatření a ověření dodavatele měl žalobce učinit nad rámec provedených.
6. Žalobce dále namítá, že se správní orgány v rozhodnutích nevypořádaly se skutečností, že žalobce zaměstnával v kontrolovaném období cca 80 zaměstnanců, kteří s dodaným zbožím – materiálem pracovali, a že dodané zboží bylo jako zpracovaný výrobek dodáno koncovým odběratelům, že žalobce výstupy do svých přiznání zahrnul a povinnosti vůči správci daně řádně plnil. Tyto skutečnosti jsou zmíněny pouze mimochodem, například v bodech 39 a 41 napadeného rozhodnutí.
7. Žalobce zdůrazňuje, že nebyla prokázána existence daňového podvodu, neboť nebylo prokázáno, že daň z předmětných transakcí nebyla odvedena, objektivní okolnosti ani vědomostní test neprokázaly, že by byl žalobce účastníkem – ať už vědomě, či nevědomě – transakcí v podvodném řetězci.
8. Žalobce zejména namítá, že žalovaný nesprávně posoudil předložené důkazní prostředky a neúplně zjistil skutkový stav. Správce daně měl k dispozici vyjádření jednatele dodavatele

GAME TEAM PLUS, které zcela účelově nezmiňuje. S odkazem na judikaturu uvádí, že správce daně musí u konkrétního daňového subjektu zkoumat, zda v době uskutečnění transakce věděl či alespoň mohl a měl vědět o objektivních okolnostech, které mohly ve svém souhrnu vzbudit podezření o podvodném jednání v rámci řetězce. Správce daně musí vycházet pouze z okolností, které daňový subjekt mohl sám zjistit v dané době. Je třeba přihlídnout k prostředí, v jakém se daňový subjekt pohybuje, jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění, obchodním, platebním a záručním podmínkám, což ale správce daně neučinil. Objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn okolností může mít dostatečně vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH. Nutnost vyčíslit a prokázat existenci neoprávněného daňového zvýhodnění vyplývá i z rozsudku SDEU ze dne 10.7.2019 ve věci C-273/18. V rozhodnutí o odvolání ani ve zprávě o daňové kontrole není v rozporu s judikaturou chybějící daň vyčíslena. Žalovaný v rozhodnutí nesprávně posoudil předložené důkazní prostředky a došel na jejich základě k chybným závěrům. Žalobce přijal všechna rozumná opatření, kterými by předešel své účasti na daňovém podvodu, dodavatele si standardně prověřil a v srpnu 2015 nebyla společnost GAME TEAM PLUS nespolehlivým plátcem.

9. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a zdůraznil, že bylo prokázáno zapojení žalobce do řetězového podvodu a současně to, že žalobce o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH měl a mohl vědět. Chybějící daň byla identifikována u obchodní společnosti SMART PLANET s.r.o. a u společnosti GAME TEAM PLUS, žalobcova přímého dodavatele, nebylo možné z důvodu nedostatečné součinnosti ověřit údaje, které tato obchodní společnost zahrnula do svého daňového přiznání za zdaňovací období 8/2015. I u této obchodní společnosti je možné učinit závěr o existenci chybějící daně. Zdůraznil, že obchodní společnost GAME TEAM PLUS nepřiznala dodání žalobci za předmětné zdaňovací období. Žalobcem citovaný rozsudek SDEU ve věci C-273/18 považuje za pro danou věc nepřiléhavý, neboť se netýká podvodu na DPH. Navíc ani z tohoto rozsudku neplyne žádný požadavek na přesné vyčíslení neoprávněného daňového zvýhodnění, jak se mylně domnívá žalobce. Chybějící daň totiž nelze pojímat dogmaticky jako daň, která byla některým článkem řetězce vyčíslena, správcem daně vyměřena, avšak zůstala neuhradena. Na podvod na DPH nelze nahlížet jako na přesně vyčíslenou daňovou ztrátu. Naopak narušení neutrality je nutno chápat jako nekonečnou množinu situací závislou na vynalézavosti organizátorů podvodného řetězce. Zdůraznil, že v bodech 55 až 60 vymezil objektivní okolnosti, které v souhrnu prokazují zapojení žalobce do řetězce. Zdůraznil, že žalobce nepřijal žádná relevantní opatření, kterými by své účasti na daňovém podvodu předešel. Odkázal přitom na bod 90 rozhodnutí, kde se s touto námitkou vypořádal. Adekvátně přijatým opatřením ze strany žalobce by byl požadavek na bezhotovostní úhrady, řádné vedení doprovodné dokumentace v souladu se smlouvou uzavřenou mezi žalobcem a jeho dodavatelem, požadavek na dodavatele na předložení certifikátu o kvalitě a původu zboží. Povinností správce daně ale není opatření identifikovat či vymezovat, stačí pouze, aby správce daně prokázal objektivní skutečnosti, z nichž vyplývá, že žalobce věděl nebo mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu.
10. K dokazování zdůraznil, že není založeno na zásadě vyšetřovací, jak z § 92 odst. 2 daňového řádu mylně dovozuje žalobce. Správce daně se vypořádal se všemi žalobcem předloženými důkazy. Navíc získával důkazní prostředky i vlastní iniciativou. Mezi stranami nebylo sporné, že žalobce přijal plnění od svého dodavatele a že toto plnění

použil v rámci své ekonomické činnosti. Proto není relevantní námitka, že žalovaný nezohlednil, že jednatel společnosti GAME TEAM PLUS potvrdil obchodní spolupráci a transakce v období od února 2015 do léta 2016 nebo že se žalovaný nevypřádal se skutečností, že žalobce zaměstnával v kontrolovaném období cca 80 zaměstnanců a že dodané zboží bylo dále dodáváno koncovým odběratelům, přičemž žalobce zahrnul výstupy do svých daňových přiznání a povinnosti vůči správci daně si řádně plnil. Důvodem pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přijatého plnění od společnosti GAME TEAM PLUS bylo prokázání, že obchodní transakce byla zasažena podvodem na DPH, s tím, že žalobce o své účasti na podvodném jednání vědět měl a mohl.

11. Žalobce využil svého práva a k vyjádření žalovaného zaslal soudu repliku, ve které znovu zdůraznil, že dodavatelem žalobce byla společnost GAME TEAM PLUS, která sice sídlila na adrese, kde mělo sídlo zapsáno více společností, pro žalobce ale byla po dobu spolupráce, tj. do léta 2016, kontaktní, své závazky plnila a žalovaný neměl důvod k jakýmkoli pochybnostem. Nezveřejňování účetních závěrek povinnými subjekty je poměrně běžné, neboť plnění této povinnosti není důsledně státními orgány vymáháno. Informace o rizikovosti korporace GAME TEAM PLUS získal až na základě jednání se správcem daně a tuto spolupráci na základě těchto jednání rovněž v létě 2016 ukončil. Žalobce k původu zboží uvedl, že byl spokojen s kvalitou zboží a neměl důvod zkoumat původ zboží. Vytýká žalovanému, že neuvádí, z jakého důvodu by měl povinnost ověření původu zboží provádět. Pokud jde o dokazování, vytýká správci daně, že nevyužil veškeré možnosti k úplnému zjištění skutkového stavu. Ohledně ostatních skutečností setrval na stanoviscích uvedených v podané žalobě.
12. U jednání soudu setrvali účastníci na svých dosavadních stanoviscích. Zástupce žalobce navíc poukázal na to, že v daňovém řízení nebyl vyslechnut svědek I. R. Připustil, že tento svědek byl na návrh žalobce k výsledku předvolán, omluvil se až po jednání a pak napsal své vyjádření, se kterým se žalovaný nevypořádal. Zástupkyně žalovaného poukázal na nestandardnost na straně žalobce a k výsledku svědka uvedla, že tato námitka nebyla součástí žalobních návrhů.
13. Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem soud zjistil, že žalobce podal dne 2.11.2015 přiznání k dani z přidané hodnoty za období 8/2015. Dne 10.11.2015 zaslal správce daně žalobci výzvu k odstranění pochybností, neboť správci daně vznikly pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních.
14. Dne 23.11.2015 Finanční úřad pro hl. m. Prahu jako správce daně zahájil se žalobcem daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 8/2015. Po provedené kontrole správce daně zjistil, že žalobce je zapojen do transakce zasažené podvodem na DPH. Správce daně zjistil, že odvolatel neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně z plnění, které přijal od společnosti GAME TEAM PLUS. Jednalo se o nákup zboží bižuterních komponentů – skleněné perly, MC chatons, MC beads. Správce daně také konstatoval, že odvolatel vědět mohl a měl, že je součástí řetězce plátců, kde není podstatný obsah prodeje zboží, ale účelem je získání daňového zvýhodnění, tj. že je zapojen do podvodu na DPH ve smyslu judikatury SDEU. Na základě uvedeného byl odvolatelem uplatněný nárok na odpočet daně z předmětného plnění posouzen jako neoprávněný a odvolateli nebyl uznán za zdaňovací období 8/2015 nárok na odpočet daně ve výši 77.823 Kč.

15. Dne 12.7.2018 vydal správce daně platební výměr na daň z přidané hodnoty, za jehož odůvodnění se považuje zpráva o daňové kontrole.
16. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém namítal v podstatě shodně jako v žalobě.
17. O podaném odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, kterým odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. Žalovaný nejprve zhodnotil dosavadní průběh řízení, charakterizoval právní základ případu a zejména zdůraznil, že na základě své rozhodovací činnosti vytvořil SDEU několikastupňový test stanovující postup, který je nutno dodržet, aby bylo možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Test spočívá v posouzení tří kroků, nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo, pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a následně se jako třetí krok posuzuje, zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zjistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu. Shrnutí tohoto testu se nachází v rozsudku SDEU ze dne 18.5.2017 ve věci C-624/15 nebo v rozsudku NSS ze dne 24.8.2017, č.j. 1 Afs 16/2017-47. Při aplikaci právního základu na skutkový stav zdůraznil, že v případě předmětného přijaté plnění od společnosti GAME TEAM PLUS se jednalo o dodání zboží – bižuterních komponentů – v celkové hodnotě 448.410,38 Kč. Existence předmětného plnění byla v průběhu daňové kontroly ověřena. K obchodování došlo v rámci okruhu subjektů SMART PLANET s.r.o. – GAME TEAM PLUS spol. s r. o. – odvolatel Talmon s.r.o. Žalovaný zdůraznil, že není povinností daňových orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů řetězce byl spáchán podvod, ale musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Podmínka existence chybějící daně byla splněna, neboť společnost SMART PLANET s.r.o. je v pozici missing tradera, neplní si své daňové povinnosti a správce daně u ní eviduje vysoký nedoplatek na DPH. Odkázal na s. 14 a s. 17 zprávy o daňové kontrole. Společnost GAME TEAM PLUS nereagovala na výzvy k součinnosti ze dne 2.12.2015 a ze dne 2.9.2016 a správce daně tak nemohl ověřit, zda byla daň z předmětného zdanitelného plnění společnosti GAME TEAM PLUS přiznána. Správce daně u této společnosti eviduje nedoplatky na DPH, které tato neplatí, a od ledna 2017 již ani nepodává daňové přiznání. Lze tedy konstatovat, že tato společnost účelově znemožňuje správci daně jednak rozkrýt podvodný řetězec a za druhé u této společnosti zjistit, zda konkrétní podvodné plnění uvedla do svého daňového přiznání. Dodavatelský článek řetězce předcházející odvolateli proto dle žalovaného představuje obchodníka typu buffer, který nehradí svou daňovou povinnost, přičemž žalobce vystupuje v roli brokera, tedy subjektu, který si po státu nárokuje v řetězci nadměrný odpočet a čerpá tak výhody z řetězce plynoucí. Žalovaný se proto zabýval otázkou, zda v daném případě existují nestandardní okolnosti, které svědčí o tom, že k neodvedení daně v rámci daného obchodního případu došlo z důvodu podvodného jednání. Tyto okolnosti shledal v tom, že společnost SMART PLANET s.r.o. je nekontaktním subjektem, společnost sídlila na tzv. virtuální adrese, kde mělo sídlo zapsáno více než 240 společností, jediný jednatel této společnosti má bydliště na adrese Městského úřadu X, společnost byla dne 21.4.2018 zrušena s likvidací a dne 16.10.2018 byla vymazána z obchodního rejstříku. I společnost GAME TEAM PLUS sídlí od 13.11.2014 rovněž na tzv. virtuální adrese, kde má zapsáno sídlo více než 600 společností, a při ověření sídla společnosti bylo zjištěno, že sídlo společnosti je bez označení, není funkční a bez probíhající ekonomické činnosti (s. 7 zprávy o kontrole). Společnost GAME TEAM PLUS

neplnila svou povinnost danou § 21a zákona o účetnictví, když v době realizace plnění neměla ve sbírce listin od doby svého vzniku zveřejněnu žádnou účetní závěrku, což signalizuje větší rizikovost této společnosti. Z veřejně dostupných údajů o registraci k DPH bylo zjištěno, že společnost GAME TEAM PLUS neměla do 17.2.2015 zveřejněný bankovní účet v registru plátců DPH. Navíc bylo u této společnosti zjištěno, že za zdaňovací období 5/2015 vykázala ve svém daňovém přiznání nižší hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění, než je hodnota plnění z daňového dokladu 151200018 ze dne 8.7.2015, dle kterého dodala předmětné zboží odvolateli. Společnost GAME TEAM PLUS tedy nepřiznala dodání odvolateli ve svém řádném daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období. Uvedená společnost tedy nevykazuje znaky běžného podnikatelského subjektu, který vykonává obchodní činnost za účelem dosažení ekonomického zisku. Naopak vykazuje znaky společnosti, která byla zapojena do předmětného řetězce záměrně, za účelem podvodného jednání. Žalovaný pak jako další skutečnosti nasvědčující podvodnému jednání v řetězci poukázal na platby odvolatele svému dodavateli za předmětné zboží v celkové hodnotě 448.411 Kč. Žalobce v průběhu celého daňového řízení správci daně nepředložil úhradu daňového dokladu, a to ani na výzvu. Až dne 15.3.2016 sdělil odvolatel, že platby za předmětné zboží byly předávány panem H., jednatelem žalobce, v hotovosti, byly přiloženy příjmové pokladní doklady bez čísel, dne 3.8.2015 uhrazena částka 170.211 Kč, dne 10.8.2015 částka 158.200 Kč a dne 12.8.2015 částka 120.000 Kč (celkem 448.411 Kč). V rozporu s tímto podáním je pokladní kniha od 1.8.2015 do 31.8.2015 předložená žalobcem, ve které jsou uvedeny pohyby v pokladně za období 8/2015, avšak není zde zaevidován žádný pohyb na základě uvedených pokladních dokladů. Tento tok finančních prostředků proto žalovaný považuje za účelový, neboť správce daně nemá možnost dohledat pokračování tohoto toku peněz. K prvnímu kroku – existenci daňového podvodu uvedl žalovaný, že prvostupňový správce daně rozklíčoval obchodní řetězec vytvořený za účelem přeprůje zboží (bižuterních komponentů), zboží je od společnosti SMART PLANET s.r.o., u které byla identifikována chybějící daň, přes fakturační mezičlánek – společnost GAME TEAM PLUS, kde lze rovněž učinit závěr o existenci chybějící daně, dodáno odvolateli, který nárokuje v řetězci nadměrný odpočet. Uplatněním nároku odvolatele na odpočet daně na vstupu za nákup předmětného zboží došlo k narušení principu neutrality DPH. Společnosti SMART PLANET a GAME TEAM PLUS, participující v předmětném řetězci, se nejvíce jako standardní podnikatelé a výše popsané skutečnosti svědčí o provázanosti a účelovosti předmětného obchodního řetězce. Žalovaný také provedl vědomostní test, který se skládá z posouzení objektivních okolností a uplatněných opatření na straně daňového subjektu. Ten poskytuje záruku ochrany poctivých podnikatelů, kteří se i přes veškerou svou obezřetnost mohou účastnit transakcí zatížených podvodem na DPH. Proto správce daně zkoumá, zda na základě objektivních okolností lze mít za prokázané, že odvolatel věděl, či měl nebo mohl vědět, že předmětná plnění jsou součástí daňového podvodu. Uvedl, že jednotlivé posuzované skutečnosti nemusí být v rozporu se zákonem, ale ve svém souhrnu prokazují, že odvolatel o zapojení do podvodu vědět mohl a měl. Odkázal na s. 18 zprávy o kontrole s tím, že vypustil některé okolnosti, které ve smyslu judikatury NSS a SDEU za objektivní okolnosti považovat nelze. Ani toto pochybení správce daně v prvním stupni nezpůsobuje nezákonnost předmětných rozhodnutí. Objektivní okolností je zjištění, že odvolatel nepředložil žádné doklady obsahující jakoukoli specifikaci původu předmětného zboží, např. výrobce, obchodní značku, certifikáty kvality, šarže zboží apod. Nemá tak doložen původ zboží, kdo je výrobcem, a přesto je ochoten uhradit za takové množství statisícové

částky. Další takovou okolností je skutečnost, že i když ve smlouvě o dodávkách zboží ze dne 6.2.2015 bylo mezi odvolatelem a dodavatelem ujednáno, že musí být v dodacím nebo nákladním listě vyznačen výsledek fyzické přejímky zboží, tak k předmětnému plnění žádné dodací listy či předávací protokoly nebyly odvolatelem v průběhu celého daňového řízení předloženy, a to ani na výzvu správce daně. Odvolatel se k této skutečnosti v průběhu daňového řízení nijak nevyjádřil. Odvolatel tedy zboží, u kterého se nezajímal o původ ani kvalitu, nepřebíral na základě fyzické přejímky zboží při jeho nákupu. Neexistuje tak žádný dokument, ze kterého by bylo zřejmé, v jakém množství a v jaké kvalitě bylo zboží předáváno a přebíráno. Dle názoru žalovaného by si každý racionálně uvažující obchodník chtěl minimálně ověřit, zda fakturace odpovídá realitě, tj. zda zboží v hodnotě stovek tisíc Kč bylo skutečně dodáno v deklarovaném množství a kvalitě. Velmi překvapivou skutečností je to, že odvolatel se nezajímal o úhradu předmětného zboží a neověřoval její realizaci. Příjmové pokladní doklady, dle nichž měla proběhnout platba v hotovosti, odvolatel neměl zahrnutý v pokladní knize za 8/2015. Hotovostní platby lze na rozdíl od bezhotovostního bankovního převodu velmi snadno fingovat, dohodnou-li se na tom aktéři transakce. Hotovostní úhrada není sice přímo v rozporu se zákonem, ale jde o jednu z indicií, které ve spojení s dalšími prokazují nestandardní a nevěrohodný způsob uskutečňování obchodních transakcí. Za další objektivní okolnost považuje žalovaný jednání odvolatele, který ve zdaňovacím období 8/2015 nakupoval předmětné zboží od společnosti GAME TEAM PLUS, byť již v té době měl od prvostupňového správce daně informace z daňových řízení vedených za zdaňovací období 2/2015 a 3/2015, v nichž byl seznámen se skutečností, že tento dodavatel neuvádí relevantní údaje ve svých daňových přiznáních k DPH a neodvádí daň z daňových dokladů, ze kterých si odvolatel nárokoval odpočet daně. Seznámen s tímto zjištěním byl odvolatel písemností ze dne 26.5.2015. Jedná se o další indicii, že odvolatel mohl a měl vědět o existenci daňového podvodu. Nezanedbatelná skutečnost je i to, že společnost GAME TEAM PLUS je „problémová“, neboť má virtuální sídlo, nezveřejňovala ve sbírce listin své účetní závěrky v rozporu s ust. § 66 písm. c/ zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících fyzických a právnických osob. Jedná se o skutečnosti, které byly z veřejně dostupných zdrojů známy již v době, kdy odvolatel se společností obchodoval.

18. Žalovaný se pak zabýval posouzením jednání žalobce z hlediska třetího kroku, tedy z hlediska přijatých opatření ze strany odvolatele. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.1.2008, č.j. 9 Afs 67/2007-147, dle kterého by podnikatelé měli věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům. Zdůraznil, že objektivní okolnosti byly v daném případě nalezeny, proto tímto dalším krokem posuzuje, zda odvolatel přijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby předešel své účasti na daňovém podvodu. Poukázal na to, že pokud by odvolatel svého dodavatele ověřoval ve veřejně dostupných rejstřících, zjistil by, že společnost GAME TEAM PLUS má sídlo na virtuální adrese, nezveřejňuje ve sbírce listin své účetní závěrky, přičemž prověření obchodního partnera v těchto rejstřících by mělo být zcela zásadním a nezbytným opatřením. Odvolatel také realizoval obchodní transakce s uvedeným zbožím v hodnotě stovek tisíc Kč, aniž znal původ zboží či měl jakýkoli doklad o kvalitě a původu zboží, při dodání nepřebíral zboží na základě fyzické přejímky, nekontroloval jeho kvalitu ani množství. Tento postup je dle žalovaného s ohledem na objem celé obchodní transakce naprosto neobvyklý, vymykající se klasickým postupům, kdy obozřetný daňový subjekt by provedl kontrolu přebíraného zboží na místě převzetí. Za nedostatek obozřetnosti ze strany žalobce považuje žalovaný skutečnost, že žalobce nakupoval za období 8/2015

předmětné zboží od společnosti GAME TEAM PLUS, byť již v té době měl od správce daně informace z předchozích daňových řízení o tom, že tato společnost neuváděla relevantní údaje ve svých daňových přiznáních k DPH a neodváděla daně z daňových dokladů, ze kterých si odvolatel nárokoval odpočet daně. I přesto, že mu tyto informace byly známy, nepřijal odvolatel žádné opatření, kterým by předešel své účasti v podvodném řetězci. Dle žalovaného tedy nemohl být v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání. Odvolatel tedy nepřijal veškerá rozumná opatření, která po něm bylo možno s ohledem na rozsah a charakter plnění spravedlivě požadovat, aby své účasti na podvodu na DPH předešel, byť bylo primárně v jeho zájmu, aby eliminoval možné riziko zapojení se do podvodné transakce. Navíc je zřejmé, že předmětná obchodní transakce nebyla nahodilá a odvolatel se její součástí nestal bez vlastního vědomí. Odvolatel proto neměl přehlížet nestandardnost dané obchodní transakce a měl přijmout taková opatření, aby se nestal osobou účastnící se podvodného jednání na DPH. Žalovaný se pak vyjádřil k jednotlivým odvolacím důvodům uvedeným žalobcem v podaném odvolání, žádný z nich neshledal důvodným.

19. 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.). Žaloba není důvodná.
20. V dané věci spor mezi účastníky řízení o doměření DPH spočívá v posouzení oprávněnosti nároku žalobce na odpočet DPH za předmětné zdaňovací období měsíce srpna 2015 na základě faktur za dodání zboží – bižutérních komponentů od dodavatele – od společnosti GAME TEAM PLUS, spol. s r.o. Správce daně i žalovaný však dospěli k závěru, že podmínky pro přiznání nároku splněny nebyly, jelikož bylo zjištěno zapojení žalobce do podvodného řetězce.
21. Soud předesílá, že kvalita a preciznost ve formulaci žalobních bodů a jejich odůvodnění v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011 – 108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54). Ve správním soudnictví není soud oprávněn za žalobce vyhledávat či dovytvářet žalobní body. Pokud tedy žalobce své námitky vznáší toliko v obecné rovině, může na ně soud reagovat pouze srovnatelnou mírou konkrétnosti.
22. 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, čj. 9 Afs 115/2016 – 57).
23. V posuzované věci není sporu o tom, že žalobce splnil formální i hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na nadměrný odpočet DPH podle ustanovení § 72 a násl. zákona o DPH. Jádrem sporu mezi žalobcem a žalovaným spočívá v posouzení, zda v dané věci správní orgány dostatečně prokázaly existenci podvodu na DPH, a pokud ano, zda žalobce o existenci podvodu DPH věděl, či mohl a měl vědět, a zároveň nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, aby zajistil, že přijaté plnění nepovede k účasti na podvodu na DPH. Jedná se tedy o právní otázku, zda žalobce ztratil nárok na odpočet DPH.
24. Právo na odpočet DPH je zakotveno v evropském právu, konkrétně v čl. 167 a násl. směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH a

v návaznosti na to i v právním řádu České republiky v ustanovení § 72 a násl. zákona o DPH. Z judikatury SDEU a NSS vyplývá, že nárok na odpočet DPH může být nepřiznán jen v případě podvodu či zneužití práva.

25. 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“.
26. 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.
27. SDEU pak ve své judikatuře (např. rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2011 ve věci C-285/09, rozsudek ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11 a rozsudek ze dne 18. 5. 2017 ve věci C-624/15 UAB „Litdana“ proti Litvě) vytvořil tříkrokový test, na základě kterého mohou správní orgány daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH.
28. V prvním kroku tohoto testu musí být prokázáno, že došlo k podvodu na DPH. Následně musí správní orgán posoudit, zda daňový subjekt na základě objektivních skutkových okolností věděl, nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (druhý krok testu). V posledním kroku musí správní orgán posoudit, zda daný subjekt přijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, aby zajistil, že přijatí plnění nepovede k účasti na podvodu na DPH (třetí krok testu). Tento tříkrokový test potvrdil ve své judikatuře i NSS (např. v rozsudku ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43 veřejně dostupný online, stejně jako všechna další zmiňovaná rozhodnutí NSS, na webové stránce www.nssoud.cz). V posuzovaném případě je tedy nutné posoudit, zda byly splněny podmínky pro odeprání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH definované v judikatuře SDEU a NSS.
29. K prvnímu kroku soud uvádí, že podvod na DPH je nejobecněji možné vymezit jako situaci, kdy jeden z účastníků obchodního řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň z přidané hodnoty a další si ji odečte. Žalovaný v posuzované věci identifikoval lineární řetězec dodavatelů, vytvořený za účelem přeprave zboží (bižuterních komponentů), zboží je od společnosti SMART PLANET s.r.o. přes fakturační mezičlánek – společnost GAME TEAM PLUS dodáno žalobci, který nárokuje v řetězci nadměrný odpočet.
30. Žalovaný na základě provedeného dokazování zjistil, že společnost Smart Planet spol. s r.o. je v pozici missing tradera, neboť si neplní své daňové povinnosti a jak vyplývá ze zpráva o daňové kontrole (str. 14 a 17), eviduje u této společnosti správce daně vysoký nedoplatek

na DPH. Tím je splněna základní podmínka určující, zda je daná transakce zasažena podvodným jednáním, tedy existence chybějící daně. Není proto důvodná námitka žalobce, že žalovaný existenci chybějící daně neprokázal. K takto zjištěné existenci chybějící daně u společnosti Smart planet přistupují i další skutečnosti, které jsou dostačující pro závěr o existenci chybějící daně i u společnosti GAME TEAM PLUS, která byla přímým dodavatelem žalobce. Bylo zjištěno, že tato společnost byla ve vztahu ke správci daně nekontaktní, v důsledku čehož nebylo možné ověřit, zda byla daň z předmětného zdanitelného plnění touto společností přiznána. Navíc správce daně i u této společnosti eviduje nedoplatky na DPH, které neplatí a od ledna 2017 již nepodává daňové přiznání. Nebylo proto možné ověřit údaje, které tato společnost uvedla v daňovém přiznání za období srpen 2015. Právě v důsledku nekontaktnosti a neplnění si formálních povinností ze strany dodavatele žalobce společností GAME TEAM PLUS bylo správci daně znemožněno jednak rozkrýt podvodný řetězec, ale také zjistit, zda konkrétní podvodné plnění uvedla do daňového přiznání. Jak NSS uvedl např. v rozsudku ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, „(...) jednou z typických forem podvodu na DPH je situace, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. (...) Poté tento dodavatel „zmizí ze scény“. Nepodává daňové přiznání, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, apod.“ Právě taková situace v daném případě nastala.

31. Žalovaný identifikoval i další skutečnosti poukazující na uskutečnění daňového podvodu, když zjistil, že
- společnost SMART PLANET s.r.o. je nekontaktním subjektem,
 - společnost sídlila na tzv. virtuální adrese, kde mělo sídlo zapsáno více než 240 společností,
 - jediný jednatel této společnosti má bydliště na adrese Městského úřadu X,
 - společnost byla dne 21.4.2018 zrušena s likvidací a dne 16.10.2018 byla vymazána z obchodního rejstříku.
- společnost GAME TEAM PLUS sídlí od 13.11.2014 rovněž na tzv. virtuální adrese, kde má zapsáno sídlo více než 600 společností,
 - při ověření sídla společnosti bylo zjištěno, že sídlo společnosti je bez označení, není funkční a bez probíhající ekonomické činnosti
 - neplnila svou povinnost danou § 21a zákona o účetnictví, když v době realizace plnění neměla ve sbírce listin od doby svého vzniku zveřejněnou žádnou účetní závěrku, což signalizuje větší rizikovost této společnosti.
 - z veřejně dostupných údajů o registraci k DPH bylo zjištěno, že společnost GAME TEAM PLUS neměla do 17.2.2015 zveřejněný bankovní účet v registru plátců DPH,
 - za zdaňovací období 5/2015 vykazala ve svém daňovém přiznání nižší hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění, než je hodnota plnění z daňového dokladu 151200018 ze dne 8.7.2015, dle kterého dodala předmětné zboží odvolateli.
 - nepřiznala dodání odvolateli ve svém řádném daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období. Uvedená společnost tedy nevykazuje znaky běžného podnikatelského subjektu, který vykonává obchodní činnost za účelem dosažení ekonomického zisku. Naopak vykazuje znaky společnosti, která byla zapojena do předmětného řetězce záměrně, za účelem podvodného jednání.

32. Jako další skutečnosti nasvědčující podvodnému jednání v řetězci poukázal žalovaný na platby odvolatele svému dodavateli za předmětné zboží v celkové hodnotě 448.411 Kč. Poukázal na to, že žalobce v průběhu celého daňového řízení správcí daně nepředložil úhradu daňového dokladu, a to ani na výzvu. Až dne 15.3.2016 sdělil odvolatel, že platby za předmětné zboží byly předávány panem H., jednatelem žalobce, v hotovosti. Byly přiloženy příjmové pokladní doklady bez čísel, dne 3.8.2015 uhrazena částka 170.211 Kč, dne 10.8.2015 částka 158.200 Kč a dne 12.8.2015 částka 120.000 Kč (celkem 448.411 Kč). Soud si je vědom toho, že platba v hotovosti sama o sobě nemusí být v rozporu se zákonem, ale v tomto případě přistupuje zjištění, že v pokladní knize od 1.8.2015 do 31.8.2015 předložené žalobcem, ve které jsou uvedeny pohyby v pokladně za období 8/2015, není zde zaevidován žádný pohyb na základě uvedených pokladních dokladů. Soud proto považuje za zcela opodstatněný závěr o účelovosti tohoto toku finančních prostředků, neboť správce daně v důsledku této hotovostní platby skutečně nemá možnost dohledat pokračování tohoto toku peněz.
33. Pokud jde o další správce daně zjištěné skutečnosti, je nutné uvést, že uvedení virtuálního sídla je toliko jednou z řady okolností přistupujících k dalším nestandardním okolnostem, vyložených žalovaným. Žalobce 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.
34. Soud tedy přisvědčil žalovanému, že uvedené skutkové okolnosti umožňují učinit závěr, že v uvedeném řetězci došlo k daňovému 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).
35. Soud tak nesouhlasí s námitkou žalobce, že žalovaný neprokázal existenci chybějící daně. Nekomunikativnost je jedním ze základních znaků podvodů na DPH. Správní orgány pak často nejsou kvůli nekomunikativnosti a nesoučinnosti jednotlivých účastníků v řetězci schopny ověřit, zda byla daň do státního rozpočtu skutečně odvedena, resp. zda byla odvedena ve správné výši. Soud má za to, že v posuzovaném případě správní orgány dostatečně prokázaly, že došlo k narušení neutrality daně, když společnost SMART PLANET byla nekontaktním subjektem, neplnila své daňové povinnosti a správce daně u ní eviduje vysoký nedoplatek na DPH, a u společnosti GAME TEAM PLUS správce daně taktéž evidoval nedoplatky na DPH, které neplatila, a vzhledem k tomu, že nereagovala na výzvu k součinnosti, nemohl správce daně ověřit, zda plnění ohledně kterého si žalobce nárokoval odpočet na DPH, zahrnula do evidence pro daňové účely a zda je vykázala v daňovém přiznání. Soud je toho názoru, že i vzhledem k dalším prokázaným nestandardnostem v celém řetězci správní orgány správně identifikovaly narušení neutrality daně (chybějící daň) a došlo tak ke splnění prvního kroku výše popsaného testu, na základě kterého mohou správní orgány daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH.
36. Obecně nicméně platí, že „[n]árok 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).

37. Hlavní otázkou pro posouzení nároku žalobce na daňový odpočet tudíž je, zda žalobce věděl nebo mohl a měl 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, je na daňovém orgánu, aby tyto okolnosti dostatečně vymezil a prokázal (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9Afs 163/2015 - 44). 25.
38. Pokud jde o plnění, které žalobce přijal od společnosti GAME TEAM PLUS, s. r. o., žalovaný řádně vymezil objektivní okolnosti, které v žalobci měly vzbudit podezření, zda se neúčastní podvodného jednání. Žalovaný v rámci provedeného tzv. vědomostního testu zejména poukázal na to, že žalobce nepředložil žádné doklady obsahující jakoukoli specifikaci původu předmětného zboží, např. výrobce, obchodní značku, certifikáty kvality, šarže zboží apod. Žalobce tedy neměl doložen původ zboží, ani kdo je jeho výrobcem, a přesto byl ochoten uhradit za takovéto zboží statisícové částky. Další takovou okolnost spatřoval žalovaný ve skutečnosti, že i když ve smlouvě o dodávkách zboží ze dne 6.2.2015 bylo mezi odvolatelem a dodavatelem ujednáno, že musí být v dodacím nebo nákladním listě vyznačen výsledek fyzické přejímky zboží, tak k předmětnému plnění žádné dodací listy či předávací protokoly žalobce v průběhu celého daňového řízení nepředložil, a to ani na výzvu správce daně. Ačkoli mu byla tato skutečnost ze strany správce daně vytýkána, žalobce se k této skutečnosti v průběhu daňového řízení nijak nevyjádřil. Vzhledem k tomu, že žalobce zboží, u kterého se nezajímal o původ ani kvalitu, nepřebíral na základě fyzické přejímky zboží při jeho nákupu, neexistuje žádný dokument, ze kterého by bylo zřejmé, v jakém množství a v jaké kvalitě bylo zboží předáváno a přebíráno. Soud shodně se žalovaným považuje tyto okolnosti za velmi nestandardní v obchodním styku, neboť lze předpokládat, že by si měl každý racionálně uvažující obchodník minimálně ověřit, zda fakturace odpovídá realitě, tj. zda zboží v hodnotě stovek tisíc Kč bylo skutečně dodáno v deklarovaném množství a kvalitě. Stejně tak soud považuje za velmi překvapivé, že se žalobce vůbec nezajímal o úhradu předmětného zboží a neověřoval její realizaci, když příjmové pokladní doklady, dle nichž měla proběhnout platba v hotovosti, žalobce neměl zahrnutý v pokladní knize za srpen 2015. V této souvislosti zcela správně žalovaný poukázal na to, že hotovostní platby lze na rozdíl od bezhotovostního bankovního převodu velmi snadno fingovat, dohodnou-li se na tom aktéři transakce. I soud si je vědom toho, že hotovostní úhrada není sice přímo v rozporu se zákonem, ale jde o jednu z indicií, které ve spojení s dalšími prokazují nestandardní a nevěrohodný způsob uskutečňování obchodních transakcí. Žalovaný pak jako další objektivní okolnost uvedl jednání žalobce, který ve zdaňovacím období 8/2015 nakupoval předmětné zboží od společnosti GAME TEAM PLUS, byť již v té době měl od prvostupňového správce daně informace z daňových řízení vedených za zdaňovací období 2/2015 a 3/2015, v nichž byl seznámen se skutečností, že tento dodavatel neuvádí relevantní údaje ve svých daňových přiznáních k DPH a neodvádí daň z daňových dokladů, ze kterých si odvolatel nárokoval odpočet daně. Seznámen s tímto zjištěním byl odvolatel písemností ze dne 26.5.2015. Všechny tyto žalovaným uvedené konkrétní okolnosti soud považuje za indicie vedoucí k závěru, že žalobce mohl a měl vědět o existenci daňového podvodu.

39. Žalovaný pak zcela správně vyhodnotil jako nezanedbatelnou skutečnost i to, že společnost GAME TEAM PLUS byla „problémová“, neboť má virtuální sídlo, nezveřejňovala ve sbírce listin své účetní závěrky v rozporu s ust. § 66 písm. c/ zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících fyzických a právnických osob, neboť se jedná o skutečnosti, které byly z veřejně dostupných zdrojů známy již v době, kdy žalobce se společností obchodoval.
40. Uvedené okolnosti, hodnocené nikoliv každá izolovaně, nýbrž ve svém souhrnu, měly u žalobce v případě dodavatele GAME TEAM PLUS vyvolat přinejmenším podezření, zda se přijetím předmětného plnění nebude podílet na daňovém podvodu. Soud přitom zdůrazňuje, že jednotlivé objektivní okolnosti není možné posuzovat samostatně a vytrhávat je z kontextu. Právě naopak, soudy ve svých rozsudcích soustavně judikují, že jednotlivé objektivní okolnosti musí být posuzovány ve svém souhrnu. (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2013, čj. 1 Afs 58/2013 – 34 a rozsudek ze dne 15.2.2017, čj. 1 Afs 53/2016 – 58).
41. Soud tedy shrnuje, že žalovaný, resp. správce daně, získal množství důkazního materiálu, na základě kterého doložil dostatek objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o podvodu na DPH, resp. o tom, že na základě těchto okolností žalobce o podvodu na DPH vědět mohl a měl. Tyto závěry jsou v napadeném rozhodnutí logicky a podrobně odůvodněny a soud ověřil, že mají oporu ve spisovém materiálu. Soud má za to, že žalovaný své důkazní břemeno, které ho tíží ohledně prokázání druhého kroku testu, unesl. Námitku žalobce o tom, že žalovaný neprokázal, že žalobce věděl nebo mohl vědět o podvodu na DPH, proto považuje soud za nedůvodnou.
42. Městský soud se v případě obchodu žalobce se společností GAME TEAM PLUS ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce měl být při realizaci svého obchodu s touto společností obezřetný, a to s ohledem na okolnosti, které mu v době realizace obchodního případu byly, nebo měly být, známy. Soud zcela v souladu s argumentací žalovaného učiněnou při posouzení třetího kroku považuje zcela v rozporu s požadavky na obezřetnost jednání žalobce, který ve zdaňovacím období srpen 2015 nakupoval předmětné zboží od společnosti GAME TEAM PLUS, a to i přesto, že minimálně od května 2015 měl od správce daně informace z předchozích daňových řízení o tom, že tato společnost neuváděla relevantní údaje ve svých daňových přiznáních k DPH a neodváděla daně z daňových dokladů, ze kterých si odvolatel nárokoval odpočet daně. To že žalobce po té, co obdržel takto zásadní informace o nespolehlivosti svého obchodního partnera, žádná opatření ve vztahu k němu a k dalším, v budoucnu plánovaným obchodním transakcím, neučinil, svědčí o tom, že žalobce jednal zcela v rozporu s požadavky na obezřetnost daňového subjektu. Pokud tedy žalovaný žalobci vytýká, že po získání těchto informací, nepřijal žádné opatření, kterým by předešel své účasti v podvodném řetězci, je tato úvaha správná. Nelze proto přisvědčit žalobci, že mu správce daně přičítá k tíži skutečnosti, které nebyl v době obchodu schopen zjistit. Minimálně touto zásadní informací totiž žalobce při uzavírání obchodu s dodavatelem prokazatelně disponoval.
43. K námitce žalobce, že žalovaný, resp. správce daně, nebyl schopen říct, jaká opatření a ověření dodavatele měl žalobce učinit, nad rámec těch, které provedl, uvádí soud, že dle ustálené judikatury 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). Ani tuto námitku proto soud neshledal důvodnou.

44. O tom, že byl na nespolehlivost svého dodavatele s dostatečným předstihem správcem daně upozorněn, se však žalobce v podané žalobě vůbec nezmiňuje. Naopak vytýká žalovanému, že se nevypořádal se skutečností, že žalobce ukončil v létě 2016 s dodavatelem GAME TEAM PLUS obchodní spolupráci. Soud zdůrazňuje, že z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je podstatné, že v době, kdy žalobce v srpnu 2015 uzavřel předmětnou obchodní transakci se společností GAME TEAM PLUS, již prokazatelně věděl o nespolehlivosti dodavatele a pokud by byl dostatečně obezřetný, mohl přijatými opatřeními své účasti na podvodném jednání předejít. Z tohoto hlediska je proto irelevantní informace o tom, že v létě 2016, tedy rok po provedené transakci spolupráci se společností dodavatele ukončil. Na této skutečnosti by nemohl nic změnit ani výslech jednatele společnosti, když navíc žalobce námitku neprovedení tohoto výsledku žalobce vznesl až u jednání soudu, tedy po uplynutí zákonem stanovené lhůty.
45. Pokud žalobce namítá, že do doby daňového řízení mu nebylo známo, kdo je dodavatel jeho dodavatele, a nemohl mít povědomost o tom, že by se mohl stát účastníkem případného podvodného řetězce, považuje soud za nutné zdůraznit, že žalovaný i správce daně vytýkají žalobci nedostatek obezřetelnosti pouze ve vztahu k jeho přímému dodavateli, tedy ke společnosti GAME TEAM PLUS, a nikoli ve vztahu ke společnosti Smart Planet, kterou zmiňují zejména jako součást podvodného řetězce.
46. Vzhledem k výše popsaným objektivním okolnostem dospěl i městský soud k závěru, že bylo v posuzované věci možné po žalobci požadovat, aby přijal taková preventivní opatření, která by zajistila, že se přijetím dotčených plnění nebude podílet na daňovém podvodu. Zda jsou přijatá opatření dostatečná, to 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.
47. V projednávané věci žalobce tvrdil, že při realizaci svých obchodních aktivit projevil maximální možnou míru opatrnosti a byl dostatečně obezřetný. Pokud jde o konkrétní opatření, jež přijal, nelze s ohledem na výše uvedené objektivní skutečnosti dospět k jinému závěru, než, že je nelze hodnotit jako dostatečná s ohledem na situaci, za které k provedení obchodu došlo. Soud nezpochybňuje význam důvěry v partnery v obchodních vztazích, taková důvěra však neznamená, že by od obezřetného subjektu nebylo třeba očekávat, že přijme taková preventivní opatření, jimiž by bylo možno zamezit účasti na daňovém podvodu.
48. Jakkoliv bylo na žalobci, za jakých podmínek obchod uzavře a jaká rizika je ochoten podstoupit, pokud následně chtěl nárokovat odpočet DPH vztahující se k takovým transakcím, jako byl obchod se společností GAME TEAM PLUS, bylo na něm, aby si zajistil podklady, které mu umožní nárok řádně uplatnit, a které prokážou, že jednal v dobré víře, že se neúčastní podvodného jednání. Lze předpokládat, že pokud by si žalobce vyžádal patřičné záruky obchodu, tzn. obchodování za přiměřeně obezřetných obchodních

podmínek, eliminoval by možnost podvodný obchod vůbec uzavřít, nebo přinejmenším by tímto způsobem osvědčil svou dobrou víru založenou na tom, že učinil vše, co po něm bylo možné rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu zabránil. Žalobce však vzhledem k vymezeným objektivním okolnostem vypovídajícím o nestandardnostech realizovaného obchodu přijetí dostatečných preventivních opatření neprokázal.

49. 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.
50. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odstavec 1 s. ř. s., podle něhož žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaný správní úřad, jemuž by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení v jeho konečném stádiu nevznikly. Z uvedených důvodů soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í :

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

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

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

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

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

Praha 11. února 2021

Shodu s prvopisem potvrzuje: K. T.

JUDr. Hana Veberová v. r.
předsedkyně senátu