



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobkyně: **EMES-OST, s. r. o.**, IČO 25644548  
sídlem Levského 3201/12, 143 00 Praha 4  
zastoupený advokátem Mgr. Petrem Rudlovčákem  
sídlem Revoluční 1082/8, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2021, č. j. 25519/21/5300-21441-705341

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

**Odůvodnění:**

*I. Vymezení věci*

1. Žalobkyně se domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), kterým jí správce daně vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 2 227 034 Kč.
2. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně se účastnila daňového podvodu.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

## *II. Obsah správního spisu*

3. Žalobkyně podala dne 25. 4. 2014 řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období duben 2014, v němž vykázala uskutečněná zdanitelná plnění v základu daně 10 647 049 Kč a daň na výstupu 2 235 880 Kč a uplatnila odpočet daně ve výši 2 205 591 Kč ze základu daně 10 502 811 Kč, čímž jí vznikla daňová povinnost ve výši 30 289 Kč.
4. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda a od koho byla skutečně přijata zdanitelná plnění v základu daně 10 460 691,15 Kč: podle podkladů předložených žalobkyní se jednalo o nákup 700 ks mobilních telefonů iPhone od italské dodavatelky KEYSHA S.R.L., sídlem Via Bruges 70, Prato. Správce daně vyzval žalobkyni k odstranění pochybností, v návaznosti, na niž žalobkyně předložila nové podklady, v nichž byla uvedena namísto původní dodavatelky společnost ALESSIA butik s.r.o., IČO: 499 00 340 (dále jen „ALESSIA“), a namísto původní odběratelky společnost MAXmobil s.r.o., IČO: 254 40 411 (dále jen „MAXmobil“). Z důvodu přetrvávajících pochybností zahájil správce daně u žalobkyně 6. 10. 2014 daňovou kontrolu.
5. Dne 25. 8. 2017 vydal správce daně pod č. j. 6719495/17/2012-50523-105348 platební výměr za zdaňovací období duben 2014 na DPH ve výši 2 227 034 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, jež žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí žalobu ke zdejšímu soudu, přičemž předmětem sporu byla otázka, zda ve zdaňovacím období naplnila podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH ve výši 2 205 591 Kč. Zdejší soud dospěl k závěru, že podmínky § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), žalobkyně splnila a rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 16. 9. 2020, č. j. 10 Af 13/2018-76.
6. Po vrácení věci žalovaný shledal potřebu doplnění dokazování, přičemž uložil správci daně doplnit spisový materiál o svědeckou výpověď jednatelky ALESSIA a dále prověřit případnou existenci podvodu na DPH. Se zjištěnými skutečnostmi se žalobkyně seznámila a doplnila své odvolání o další odvolací námítky.
7. Na základě doplnění dokazování došel žalovaný k závěru, že žalobkyní přijaté zdanitelné plnění od společnosti ALESSIA bylo obchodováno v rámci obchodního řetězce (ALESSIA – žalobkyně – MAXmobil) zatíženého podvodem na DPH, a došlo tak k narušení daňové neutrality. Žalobkyně o existenci tohoto podvodu měla a mohla vědět a nepřijala taková rozumná opatření, aby zajistila, že předmětné plnění nebude součástí podvodného jednání. Z těchto důvodů žalovaný dospěl k závěru, že je namíste žalobkyní vznesený nárok na odpočet DPH odeprít a vydal dne 22. 7. 2021 napadené rozhodnutí.

## *III. Obsah žaloby*

8. Žalobkyně namítá, že je napadené rozhodnutí založeno na nesprávném právním názoru, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a založeno na nesprávných, nepodložených skutkových závěrech.
9. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neunesl důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek nepřiznání nároku na odpočet DPH, resp. neunesl důkazní břemeno stran údajného podvodného jednání, jehož se měla žalobkyně v rámci řetězce účastnit, protože v napadeném rozhodnutí není podvodné jednání vůbec popsáno ani vymezeno. Důsledkem daňového podvodu musí být chybějící daň, kterou žalovaný dovozuje výhradně z toho, že ALESSIA neumožnila ověřit správnost jí vykázané daňové povinnosti, přičemž z této skutečnosti nemůže vyplývat důvodná domněnka daňového podvodu, resp. chybějící daně. Žalovaný na

žádném místě odůvodnění napadeného rozhodnutí neuvádí, že v rámci popisovaného řetězce vznikla daňová ztráta, tím spíše pak, v jaké výši je. Vzhledem k povaze institutu odepření nároku na odpočet jakožto obnovení neutrality DPH, tj. zajištění, aby nenastala žádná újma na straně státního rozpočtu, je povinností správce daně postavit na jisto a řádně odůvodnit, že v obchodním řetězci došlo ke ztrátě DPH. Žalovaný presumuje nesprávnost daňových přiznání společnosti ALESSIA, což je v rozporu s právními předpisy. Pokud by byla tato presumpce správná a daňová povinnost zůstala neuhrazena, činila by daňová ztráta toliko částku 35 267 Kč, nikoliv částku, která byla žalobkyni doměřena.

10. Žalobkyně rozporuje taktéž relevanci okolností transakce, které žalovaný označuje za nestandardní a které podle něj svědčí o existenci daňového podvodu a o tom, že žalobkyně o podvodném jednání musela nebo měla vědět.
11. K časovému sledu jednotlivých transakcí žalobkyně uvádí, že plně odpovídá jejich povaze. Žalobkyně uspokojovala konkrétní poptávku po zboží od svého odběratele a nebyl důvod pro jakoukoliv prodlevu mezi pořízením a jeho prodejem.
12. O virtuálním sídle společnosti ALESSIA žalobkyně nevěděla, přičemž odkázala na odůvodnění rozsudku zdejšího soudu č. j. 10 Af 13/2018-76, kde je uvedeno, že pro návštěvu sídla nemusela být motivována i vzhledem k tomu, že obchodní spolupráce trvala pouhé dva měsíce.
13. Žalovaného argumentace stran formy kupní smlouvy není validní, protože veškeré skutečnosti jím zmiňované (podmínky placení, sankce při neplacení, práva z vadného plnění atp.) byly obsahem smlouvy a v rozsahu neupraveném objednávkou a komunikací stran byly dány ustanoveními občanského zákoníku. Žalovaný neuvádí, z čeho dovozuje, že je písemná úprava práv z vadného plnění v případě takového obchodu běžná. Žalobkyni nelze vyčítat ani neuzavření žádného smluvního pojištění na předmětné zboží v souvislosti s tím, že žalobkyně nebyla přítomna při předání zboží od společnosti ALESSIA, a nezkontrolovala si tak množství a kvalitu dodaného zboží. Uzavření pojištění nemůže krýt nesplnění povinnosti, resp. vadné plnění druhé smluvní strany. Stejně tak požadavek na pojištění proti poškození zboží v přepravě není na místě. Bezprostředně poté, kdy žalobkyně nabyla vlastnické právo ke zboží, jej prodala svému odběrateli, na kterého spolu s vlastnickým právem přešlo též nebezpečí škody na věci. Uzavření pojištění by bylo iracionálním krokem zvyšujícím transakční náklady.
14. V kontextu výše vyčítaného nedostatku obezřetnosti při realizaci transakce se jeví jako absurdní, když žalovaný klade žalobkyni k tíži fakt, že hradila společnosti ALESSIA kupní cenu vždy poté, co obdržela úhradu od svého odběratele. Tímto mechanismem naopak žalobkyně zajistila veškeré své nároky ze smlouvy, o kterých žalovaný tvrdí, že zůstaly nezajištěny.

#### *IV. Vyjádření žalovaného*

15. Žalovaný má za to, že napadené rozhodnutí netrpí žalobkyní tvrzenými vadami, a proto navrhl zamítnutí žaloby. Ohledně skutkového stavu i dosavadního řízení odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál.
16. Uvedl, že žalobkyně staví svoji argumentaci na nesprávných základech, neboť vychází z mylného chápání smyslu a účelu institutu odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Odepření nároku na odpočet nesplňuje výběr „chybějící daně“, ale chrání smysl a účel směrnice Rady 2006/112/ES.

17. Stejně tak se žalobkyně dopouští nepřipustně restriktivního výkladu pojmu „chybějící daň“ coby pouhé dlužné částky, a v důsledku toho formuluje objektivně nesmyslný požadavek na její přesné vyčíslení. V praxi nelze k tomuto pojmu přistupovat dogmaticky toliko jako k dani, která byla některým článkem detekovaného řetězce vyčíslena a správcem daně přesně vyměřena, nicméně zůstala neuhrazena. Pokud správce daně prokáže zapojení daňového subjektu do daňového podvodu, může přistoupit k odepření jím uplatněného nároku v oblasti DPH, a to v plné výši bez ohledu na konkrétní hodnotu detekovaným daňovým podvodem získaného zvýhodnění.
18. Žalovaný má za to, že v nyní projednávané věci dostal všem požadavkům na něj kladeným zákonem i judikaturou. Jednoznačně identifikoval jak narušení daňové neutrality, spočívající v nekontaktnosti společnosti ALESSIA, fakticky znemožňující ověření správnosti touto společností deklarované daňové povinnosti, tak napříč napadeným rozhodnutím popsal množinu nestandardních okolností, které ve svém souhrnu jednoznačně hovoří pro závěr, že tento stav je výsledkem cílené snahy o získání neoprávněného daňového zvýhodnění a tím nasvědčující existenci daňového podvodu. Žalobkynin argument o nutnosti presumpce správnosti daňové povinnosti a účetních dokladů společnosti ALESSIA v momentě, kdy je nelze ověřit, je neakceptovatelný, neboť by otevíral cestu ke zcela absurdním dopadům na rozkrytí eventuálního podvodného jednání.
19. K vybraným nestandardním okolnostem žalovaný uvádí, že je žalobkyně vytrhává z kontextu, v němž byly v napadeném rozhodnutí zmíněny a ve výsledku hodnoceny. Postup žalovaného aprobejuje judikatura Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), která dovozuje, že postačí shromáždit logický ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů.
20. Skutečnost, že k přeprodeji došlo v rámci jednoho dne, nestála o samotě, nýbrž dopadala do širšího rámce okolností (zboží mnohamilionové hodnoty, absence kontroly, osobní nepřevzetí), které žalobkyně opomíjí. Navíc hodnocení tohoto *modu operandi*, jakožto nestandardní okolnosti, není v rozhodovací praxi správních soudů novinkou. Taktéž nelze odhlížet od faktu, že se jednalo o mobilní telefony, které jsou považovány za rizikovou komoditu, jež je v praxi často užívána jako předmět zdanitelného plnění přeprodávaného v rámci obchodních řetězců zatížených podvodným jednáním.
21. Dodavatelčino virtuální sídlo taktéž nebylo hodnoceno samo o sobě, ale společně s dalšími fakty, jako je absence webových stránek, jakýchkoliv referencí o dodavatelce a celkovou nemožností ověření kvality zboží a schopnosti jej dodat. Žalobkyně v podstatě přistoupila na uzavření obchodu s plněním přesahujícím 10 milionů Kč s právnickou osobou, která vykazovala výše zmíněné rizikové znaky, za níž vystupovala žalobkyni neznámá osoba, komunikovala toliko z e-mailového účtu zřízeného u bezplatné e-mailové služby a s níž neměla jakékoliv předchozí zkušenosti.
22. Nejen samotná forma uzavřené kupní smlouvy, ale i kvalita jejího obsahu byla v minulosti správními soudy uznána za relevantní součást souboru objektivních okolností v souhrnu svědčících o tom, že daňový subjekt mohl a měl vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého daňovým podvodem. Fakt, že z pohledu občanského práva došlo k řádnému uzavření smlouvy, nevylučuje hodnocení této skutečnosti jakožto jedné ze souboru objektivních okolností svědčících o vědomém, byť nedbalostním, zapojení do podvodného jednání.
23. Závěr žalovaného o běžné písemné úpravě práv z vadného plnění v obdobných případech vyplývá z judikatury NSS, proto jej nelze v dané věci považovat za nepodložený. Ačkoli lze

souhlasit s tím, že absence pojištění jde ryze na vrub podnikatelského rizika žalobkyně, není možno na toto nedbalé jednání nahlížet jako na standardní. Zvýšeného významu pak tato okolnost nabývá rovněž v kontextu skutečnosti, že žalobkyně nejevila o přeprodávané zboží fakticky žádný zájem, a to ani v době, kdy jí k němu svědčilo vlastnické právo.

24. Ohledně placení kupní ceny žalovaný uvádí, že v rámci prvního kroku vědomostního testu není zkoumáno počínání samotného daňového subjektu uplatňujícího sporný nárok na odpočet DPH, ale celkový dojem o obchodním případě, jak se tento jeví z okolností objektivně známých v době jeho uskutečnění. Tudíž i okolnost, která se ve výsledku jeví ve prospěch žalobkyně, může být hodnocena jako nestandardní, a to s ohledem na např. neobvyklou pasivitu a nebezpečnost ze strany jejího dodavatele. Financování kupní ceny zboží z prostředků získaných jeho prodejem mezi okolnosti svědčící o neobvyklosti uzavřeného obchodu zařazuje ve své judikatuře i NSS.

#### *V. Replika žalobkyně*

25. Žalobkyně má za to, že žalovaný ve svém vyjádření účelově dezinterpretuje judikatorní závěry NSS i Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a též její žalobu. Primárním argumentem, na kterém je její žaloba postavena, je fakt, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek nepřiznání nároku na odpočet DPH, konkrétně, že neunáší důkazní břemeno ohledně údajného podvodného jednání, jehož se měla v rámci řetězce účastnit.
26. V napadeném rozhodnutí není podvodné jednání vůbec popsáno ani vymezeno, když je dovozováno toliko z toho, že se společnost ALESSIA stala nekontaktní a není možné ověřit její daňovou povinnost. Tímto není naplněn první krok testu, který vyplývá z judikatury NSS, že plnění, z něhož je odpočet daně uplatňován, je součástí řetězce, v němž došlo k podvodu na DPH. Závěr žalovaného by ve svém důsledku znamenal, že by se daňové subjekty staly před správcem daně bezmocnými. Žalovaný se dovolává komplikovanosti odhalování daňových podvodů, nicméně zcela přehlíží, že v tomto konkrétním případě byl v řízení před správcem daně posuzován jednoduchý, tříčlankový řetězec, přičemž dle tvrzení žalovaného všechny společnosti podaly daňová tvrzení a uhradily daň.
27. Žalobkyně netvrdí, že by povinností správce daně bylo chybějící daň přesně vyčíslit, ale je jeho povinností ji na základě konkrétních okolností identifikovat a prokázat. Jak sám žalovaný uvádí, pro účely odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na daňovém podvodu musí být v daňovém řízení postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech detekovaný podvod spočíval, v čem spočívala jeho podstata a musí vylíčit skutkové okolnosti, z nichž by bylo možné v souhrnu dovozovat, že se o daňový podvod jedná. V tomto případě to žalovaný ani náznakem neuvedl.

#### *VI. Duplika žalovaného a doplnění vyjádření k žalobě*

28. Žalovaný shrnul, že žalobkyně ve své replice neuvedla nové skutečnosti či argumenty, setrvala na svém postoji vyjádřeném již v předchozím řízení a v žalobě. Žalovaný upozorňuje, že pod pojem „chybějící daň“ judikatura řadí též situace, v nichž se daňový subjekt stane pro správce daně nekontaktním a nelze jím tvrzené či netvrzené údaje ověřit, ale v této projednávané věci nezůstal žalovaný toliko u prostého konstatování nekontaktnosti společnosti ALESSIA, naopak z napadeného rozhodnutí vyplývá, že identifikoval a podrobně popsal a vyhodnotil obsáhlou množinu nestandardních okolností, na které žalobkyně v replice nereagovala.

29. Otázku naplnění subjektivní účasti žalobkyně na detekovaném podvodu žalovaný jasně identifikoval a rovněž vysvětlil, v čem přesně jsou jednotlivé okolnosti problematické (nestandardnost obchodní spolupráce, charakter zboží, forma smlouvy, chronologie plateb, absence žalobkynina zájmu ohledně původu zboží atd.).
30. Žalovaný následně soudu zaslal doplnění vyjádření k žalobě, v němž upozornil na rozsudek SDEU ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, jehož závěry jasně konvenují s argumentací žalovaného.

#### *VII. Posouzení věci soudem*

31. Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, s čímž oba účastníci výslovně souhlasili (§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)). Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
32. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.
33. Žaloba není důvodná.
34. Soud předně uvádí, že správní soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí; takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, nebo ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).
35. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, přičemž žalobkyně tuto námitku blíže nekonkretizuje. Žalovaný i správce daně postupovali v souladu s podmínkami kladenými na ně zákonem, řádně vymezili, z jakých skutkových a právních okolností vycházeli, jakými úvahami byly při svém rozhodování vedeny a proč nepřisvědčili žalobkynině argumentaci. Soud tak uzavírá, že napadené rozhodnutí požadavkům na přezkoumatelnost dostojí. Proto soud dále posuzoval, zda žalovaný řádně posoudil existenci daňového podvodu a žalobkyninu účast na něm.
36. Platí, že nárok na odpočet DPH na vstupu má plátce za předpokladu, že splní hmotněprávní a formální podmínky na něj kladené (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, rozsudky SDEU ve věci C-324/11, *Tóth*, EU:C:2012:549, bod 26, a ve věci C-285/11, *Bonik*, EU:C:2012:774, bod 29).
37. Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět (srov. např. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28). Smyslem odepření nároku na odpočet daně není získání neodvedené daně do státního rozpočtu. Smyslem je ochrana systému DPH, kdy riziko odepření nároku na odpočet daně má daňové subjekty odrazovat od aktivní účasti v daňových podvodech a vést je k realizaci preventivních opatření, aby se, byť neúmyslně, nestaly součástí podvodných řetězců (srov. např. nedávný rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, bod 24).
38. Za podvod na DPH lze označit situace, v níž 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 daňového práva, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. takto shrnutí judikatury SDEU v rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, *VYRTYCH*, č. 3705/2018 Sb. NSS, body 57 a 69).

39. Pro tzv. řetězové podvody je typické, že několik subjektů si v řadě za sebou dodává určité zboží, kdy jednotlivé za sebou jdoucí dodávky tvoří pomyslný řetěz. Jeden z těchto subjektů prodá dalšímu článku v řetězci zboží za cenu, v níž je zahrnuta i daň z přidané hodnoty, kterou správci daně nepřizná, nebo přizná, ale v rozporu se svými zákonnými povinnostmi neodvede do státního rozpočtu. Následně tento článek zmizí, nepodává daňové přiznání a je nekontaktní pro místně příslušného správce daně. Takový článek se příznačně nazývá *missing trader* a daň se stává jeho nezákonným příjmem. Další článek v řetězci, tzv. *buffer*, následně totéž zboží dále prodá dalšími články (*broker*), přičemž v souvislosti s tímto prodejem si uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Takových článků v řetězci může být i s koncovým zákazníkem v součtu několik desítek až stovek, ale mohou být rovněž pouze dva.
40. Judikatura SDEU poskytla několikastupňový test, jehož naplnění zakládá povinnost správce daně odepřít nárok na odpočet DPH. Výchozím předpokladem pro osvědčení existence podvodu na DPH je chybějící daň, resp. narušení daňové neutrality. Od identifikace podvodu je třeba odlišovat skutečnosti obsahově spadající do tzv. vědomostního testu. V rámci vědomostního testu jsou posuzovány toliko skutečnosti, které musely být žalobkyni známy. Správce daně hodnotí objektivní okolnosti, které nasvědčují tomu, že žalobkyně o podvodu měla nebo mohla vědět a ve druhém kroku daňové orgány zkoumají, zda přijala taková opatření, která by její účast na takovém podvodném jednání vyloučila.

*a) Důvodná domněnka podvodu na DPH*

41. Typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, zúčastněných osob a v zásadě i samotné existence daňového podvodu nade vší pochybnost. Je třeba však dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojena právě s tímto podvodem. Daňové orgány nemusí prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl podvod spáchán, ale musí postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2020, č. j. 10 Afs 206/2020-41, body 14, 15 a judikatura tam citovaná).
42. V tomto případě má soud za to, že žalovaný dostatečně prokázal, že v daném řetězci došlo k narušení daňové neutrality. Existenci narušení neutrality daně z důvodu nekontaktnosti subjektu označeného jako *missing trader* potvrzuje i judikatura NSS (např. rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58, a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47). Z jeho rozhodnutí ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, lze odvodit, že v případech, kdy je *missing trader* nekontaktní, a z toho důvodu lze u něj vyloučit možné doměření daně či vymožení neuhrazené daně, je možné zpravidla tuto nekontaktnost považovat za narušení neutrality. V takovém případě lze oprávněně pochybovat o správnosti obchodníkem tvrzené celkové daňové povinnosti, jejíž výpočet se mj. odvíjí i od výše plnění na vstupu, u kterých však nedošlo ke kontrole jejich uplatnění v souladu se zákonem o DPH.

43. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že zjištěné okolnosti jsou příznačné pro řetězový daňový podvod. Společnosti ALESSIA se v bezprostřední časové návaznosti po transakci stala nekontaktní, neplnila své povinnosti zveřejňovat účetní závěrky a následně, když vstoupila do likvidace, neposkytla daňovou dokumentaci ani účetnictví, ze kterého by bylo možné ověřit, zda splnila svoji daňovou povinnost, což je pro roli *missing trader* typické. Jednatelka společnosti ALESSIA odepřela svědeckou výpověď, neboť by tím mohla způsobit trestní stíhání sobě nebo osobě blízké, a ani na výzvu správce daně neposkytla součinnost. Soud nesouhlasí s žalobkyní, že žalovaný ve spisovém materiálu tvrdí, že ALESSIA splnila svoji daňovou povinnost. Fakt, že ALESSIA za období, ve kterém se transakce uskutečnila, podala daňové přiznání a uhradila jí tvrzenou daňovou povinnost, nijak neosvědčuje, že DPH, které vybrala na prodeji předmětného zboží, bylo odvedeno do státního rozpočtu, zvláště s přihlédnutím k tomu, že vykazovala vysoká zdanitelná plnění na výstupu a nízkou celkovou daňovou povinnost. V této úvaze má oporu i stanovená výše platebního výměru, který správce daně žalobkyni uložil.
44. Námitka, že žalovaný dovozuje narušení neutrality pouze na základě nekontaktnosti společnosti ALESSIA, není na místě, neboť kromě této samotné skutečnosti popsal výše zmíněné nestandardní (podezřelé) okolnosti nasvědčující daňovému podvodu. Taktéž nutno přisvědčit, že žalobkynin výklad „chybějící daně“ pouze jako chybějící částky ve státním rozpočtu, je mylný. Z judikatury neplynou jakékoliv formální požadavky k této otázce a daňová neutralita může být v řetězcích narušována různými způsoby (srov. např. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, body 34, 35 a judikatura tam citovaná). Lze souhlasit s žalobkyní, že ne v každém případě bude pouhá nekontaktnost daňového subjektu stačit k úsudku o daňovém podvodu, nicméně v projednávané věci žalovaný i správce daně založili svůj závěr na dalších podezřelých skutkových okolnostech, které mají oporu ve spisovém materiálu. Nelze se však ztotožnit s tím, že by obecně takové závěry správců daně stavěly další články transakce automaticky do bezmocné pozice. V dalších krocích tzv. vědomostního testu mohou daňové subjekty správcům daně osvědčit, že o podvodném jednání nevěděly, ani vědět nemohly a že přijaly preventivní opatření. Nadto soud uvádí, že v praxi se mohou prolínat důvody, které svědčí pro existenci podvodu na DPH, a ty, které slouží jako objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti daňového subjektu na podvodných obchodech (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018, bod 43).
45. Soud tak uzavírá, že žalovaný unesl důkazní břemeno ohledně prokázání existence chybějící daně, resp. narušení daňové neutrality v řetězci, kterého se žalobkyně účastnila, tím, že vylíčil řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo.

*b) Subjektivní stránka žalobkyně na podvodném jednání*

46. K závěru o zaviněné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu musí správce daně prokázat, že existují objektivní okolnosti, jež lze chápat jako indicie, které by objektivně měly v daňovém subjektu vzbudit podezření, že se účastní řetězce stíženého podvodem. Typicky se bude jednat o nestandardnosti běžného obchodního styku (např. rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 24).
47. Skutkové i příčinné souvislosti mezi nárokovaným odpočtu daně a neodvedením daně státu „vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se

*kterými bezprostředně spolupracoval vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty“ (viz rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, bod 59).*

48. Soud musí přisvědčit žalovanému, že se žalobkyně v žalobě i v následných vyjádřeních dopouští hodnocení zjištěných objektivních skutečností izolovaně a nikoliv v celkové souvislosti obchodní transakce. Žalobkyně nezpochybňuje samotnou existenci těchto okolností, ale pouze jejich význam. Samozřejmě samotná neexistence internetových stránek, virtuální sídlo či absence písemných smluv a rizikovost komodity nemusí nutně mít žádnou vypovídací hodnotu o podvodném charakteru obchodních řetězců. Nicméně ve svém souhrnu tyto skutečnosti napovídají tomu, že zapojené obchodní společnosti nejsou běžnými obchodníky, ale naopak svědčí o tom, že se jedná o subjekty účastnící se podvodu na DPH (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, body 38, 40 a judikatura tam citovaná).
49. Všechny okolnosti projednávaného případu byly již v minulosti judikaturou NSS hodnoceny jako nestandardní. Jedná se např. o rychlý přeprdej zboží, absenci písemné dokumentace, sídlo dodavatelů na virtuálních adresách, placení kupní ceny na nezveřejněný zahraniční účet, absenci internetové prezentace dodavatelů a obchod s komoditou, která se vyznačuje vysokou cenou a malými rozměry (např. rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 33). Stejně tak absence pojištění zboží a kontroly jeho kvality svědčí o tom, že žalobkyně o jakost či původ zboží vůbec nejevila zájem a přistupovala k milionovému obchodu s rizikovou komoditou s laxností (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, bod 46). Zřízení e-mailové adresy na bezplatném e-mailovém klientu lze označit za podpůrnou indicii pro celkový závěr, že si žalobkyně měla být vědoma toho, že se transakcí může účastnit daňového podvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 444/2020-64, bod 15).
50. Žalovaný spolehlivě označil objektivní okolnosti, které ačkoliv izolovaně nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobkyně věděla či minimálně vědět mohla a měla, že se účastní podvodu na DPH (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, bod 40). Ani tyto námitky proto soud nevyhodnotil jako důvodné.

#### *c) Přijatá preventivní opatření*

51. Konečně, posledním krokem je posouzení, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil. Na rozdíl od prvních dvou kroků neleží v tom třetím důkazní břemeno na straně správce daně, ale na straně daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-48, bod 48). Z logiky věci by se přijatá opatření měla týkat toho, jakým způsobem si daňový subjekt vybírá své obchodní partnery a jak nastavuje své obchodní podmínky např. forma kupní smlouvy, splatnost a forma úplat, kontrola kvality atp.
52. Žalobkyně v žalobě ani v následných vyjádřeních neuvedla, zda přijala nějaká konkrétní opatření, kterými by předešla účasti na daňovém podvodu. Z napadeného rozhodnutí (bod 90) vyplývá, že byl žalobkyni dán prostor, aby doložila, že přijala dostatečná opatření, kterými by zamezila účasti na podvodném jednání, toho však žalobkyně nevyužila a žádná opatření nedoložila.

*VIII. Závěr a náklady řízení*

53. Soud z uvedených důvodů neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
54. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný byl ve věci plně úspěšný, avšak nevznikly mu žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti.

**Poučení:**

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 nejbližší 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 26. června 2023

Mgr. Marek Bedřich v. r.  
předseda senátu