



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **PCB servis s. r. o.**  
sídlem Karlova 1061/5, 614 00 Brno  
zastoupena TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o.  
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2020, č. j. 36173/20/5300-22443-712876

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. V projednávané věci jde o posouzení, zda se žalobkyně přijetím plnění od dodavatele HEXAGEEK Solutions s. r. o. („Hexageek“) ve 3. a 4. čtvrtletí roku 2016 vědomě účastnila podvodu na dani z přidané hodnoty („DPH“).

2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj zahájil u žalobkyně dne 2. 11. 2017 daňovou kontrolu za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2016 v rozsahu zdanitelných plnění přijatých od dodavatele Hexageek. Po provedené kontrole dospěl k závěru, že žalobkyni nelze přiznat tvrzený nárok na odpočet daně ve výši 230 685 Kč z plnění od předmětného dodavatele, neboť transakce byly zasaženy podvodem, o němž žalobkyně mohla a měla vědět. Dne 12. 8. 2019 proto vydal dodatečné platební výměry č. j. 3829520/19/3001-51525-709250, kterým žalobkyni doměřil DPH za 3. čtvrtletí roku 2016 ve výši 114 261 Kč a rozhodl o povinnosti uhradit penále ve výši 22 852 Kč, a č. j. 3829818/19/3001-51525-709250, kterým žalobkyni doměřil DPH za 4. čtvrtletí roku 2016 ve výši 116 424 Kč a rozhodl o povinnosti uhradit penále ve výši 23 284 Kč
3. Odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

## II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně v podané žalobě uvedla, že žalovaný neprokázal, v čem podvod na DPH spočíval, ani že by o něm žalobkyně věděla nebo vědět mohla.
5. Z důvodu zachování neutrality daně musí být plátcům nárok na odpočet zásadně přiznán. Výjimkou je účast plátce na daňovém podvodu, tedy situace, kdy v řetězci plnění došlo ke ztrátě daně z přidané hodnoty a jeden z plátců si tuto daň odečetl za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že v případě účasti na daňovém podvodu nárok na odpočet daně vůbec nevzniká. I pro odepření nároku na odpočet je však nutné splnit hmotněprávní i formální podmínky. Mezi jednáním plátce a neodvedením daně musí existovat příčinná souvislost. Ne každé neodvedení daně je daňovým podvodem. Platí přitom, že důkazní břemeno ve věci prokázání daňového podvodu tíží výlučně daňové orgány.
6. Správce daně dovodil podvod na dani ze skutečnosti, že dodavatel žalobkyně Hexageek nepodal daňové přiznání a kontrolní hlášení za zdaňovací období červenec až prosinec 2016 (resp. podal je s dvouletým zpožděním) a daňovou povinnost neuhradil. Dále zjistil, že Hexageek sídlí na virtuální adrese, nezveřejňuje účetní závěrky a její internetové stránky neobsahují informace o nabízených službách. Zjištěné skutečnosti pro závěr o existenci podvodu nepostačují.
7. Žalovaný v řízení o odvolání prováděl dokazování, s jehož výsledkem žalobkyně nebyla před vydáním napadeného rozhodnutí seznámena. Došlo tak k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Napadené rozhodnutí bylo vydáno bez toho, že by žalobkyně byla s doplněným dokazováním seznámena, z důvodu prekluze práva pro stanovení daně. Žalobkyni bylo upřeno právo vyjádřit se k podstatné úpravě tvrzeného daňového podvodu, k absenci standardních internetových stránek, k úhradám za přijatá plnění atd. Tím došlo k porušení jejího práva na spravedlivý proces plynoucího z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Pokud by žalobkyně byla s úvahou o nestandardních internetových stránkách seznámena, mohla ji vyvrátit. Žalovaný totiž posuzoval internetové stránky v době vydání napadeného rozhodnutí, nikoliv ke kontrolovanému zdaňovacímu období. Žalobkyni se na základě aplikace WAY BACK Machine podařilo dohledat na stránce [www.web.archive.org](http://www.web.archive.org) vizualizaci internetových stránek dodavatele Hexageek, z nichž je patrné, že dodavatel internetové stránky měl a využíval odborné technologie (CISCO, Fujitsu, Juniper Network). Virtuální sídlo pak podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Af

- 216/2018-47, není nijak problematickou skutečností. V Česku má až čtvrtina firem virtuální sídlo typicky kvůli snižování nákladů nebo prestižnější adrese. Jedná se tak o běžnou obchodní praxi. Navíc z výsledku svědka K. vyplynulo, že Hexageek měla v dané době provozovnu ve Slavkově u Brna. I v případě virtuálního sídla navíc žalovaný vycházel z údajů platných v roce 2020, nikoliv v roce 2016.
8. Neobstojí ani výtky ohledně absence účetních závěrek ve Sbírce listin. Povinností daňových orgánů je kontrolovat ukládání účetních závěrek do Sbírky listin. Pokud na svoji povinnost rezignovaly, nelze tuto indolenci přičítat k tíži daňovým subjektům. Ani nezveřejňování účetních závěrek není výjimečnou praxí – v roce 2014 činil počet takových firem 6,9 %. Chování Hexageek tak nebylo nijak výjimečné a korespondovalo s chováním většiny firem. Nemohlo tak vzbudit u žalobkyně žádné pochybnosti.
  9. Přestože daňové přiznání Hexageek bylo podáno opožděně, žalobkyně si od dodavatele vlastní činností obstarala kontrolní hlášení. Z něj zjistila, že nebyla jediným odběratelem této obchodní společnosti (byl mezi nimi např. i AGROFERT). I tato skutečnost podporuje závěr, že dodavatel žalobkyně byl standardním podnikatelským subjektem na trhu. Pro potenciální klienty byl dohledatelný a měl zázemí pro poskytované služby.
  10. Žalobkyně si rovněž obstarala výpisy z obchodních daňových účtů společnosti Hexageek. Přestože platební morálka dodavatele byla nevalná, z výpisů plyne, že nedoplatky tvrzené žalovaným neodpovídají skutečnému stavu. Netýkají se totiž daňové povinnosti, ale příslušenství. Navíc i v mezidobí docházelo k úhradám nedoplatků. V období srpna až prosince 2016 bylo uhrazeno 301 030,90 Kč. Ze soupisu písemností je zřejmé, že pravdivé není ani tvrzení, že by Hexageek byla pro správce daně nekontaktní. I v době provádění kontroly podávala společnost odvolání i jiné písemnosti. Hexageek tedy byla kontaktní společností a plnění od ní nebyla zasažena daňovým podvodem. Jinak by totiž byli součástí podvodu i další odběratelé Hexageek. Vůči žádnému z nich však daňové řízení zahájeno nebylo. Pokud ještě na konci roku 2017 byla Hexageek pro správce daně kontaktní, nemohlo být jediným smyslem a účelem transakcí narušení daňové neutrality. Nedostatečné zjištění skutkového stavu je zřejmé rovněž ze zprávy o daňové kontrole. Ta byla zahájena pro 3. čtvrtletí 2016 až 1. čtvrtletí 2017. Ve všech třech zdaňovacích obdobích byl nárok na odpočet z plnění od Hexageek uplatněn shodně, nicméně v případě daňových dokladů za 1. čtvrtletí 2017 byl nárok žalobkyně ponechán zcela beze změny.
  11. Závěry o daňovém podvodu tak popírají vlastní postup daňových orgánů, které shodné obchodní případy posoudily zcela odlišnou optikou. Neobjasnily přitom, v čem konkrétně se první dvě zdaňovací období lišila od zdaňovacího období třetího, v němž byl nárok uznán. Takový postup svědčí o postupu daňových orgánů v rozporu se zásadou zákazu libovůle. Navíc ani žalovaným zmíněné nestandardnosti ve vzájemné souvislosti nesvědčí o existenci daňového podvodu.
  12. Objektivní okolnosti zjištěné žalovaným se v podstatě shodují s důvody, z nichž žalovaný dovodil existenci daňového podvodu. Objektivní okolnosti přitom musí být nezávislé na vůli jednajícího. Jejich závažnost musí být zkoumána jak z pohledu plátce, tak na základě obvyklosti. Žalovaným zmíněné pochybnosti žádné pochybnosti o neserióznosti či neobvyklosti transakcí nevzbuzují.
  13. K tzv. vědomostnímu dopisu ze dne 10. 6. 2016, jímž byla žalobkyně informována o možnosti využití zvláštního způsobu zajištění daně v souladu s § 109a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, žalobkyně uvedla, že daný institut nemá oporu v tuzemských

- právních předpisech. S ohledem na zásadu legality vyplývající z § 5 odst. 1 daňového řádu jej lze proto označit za zcela nicotný akt. Dopis nemůže zakládat žádná práva ani ukládat povinnosti, neboť není právně závazný. Pro absenci základních náležitostí jej nelze označit ani za rozhodnutí ve smyslu § 101 daňového řádu. Ve smyslu čl. 11 odst. 4 a 5 Listiny základních práv a svobod lze povinnosti, resp. daně ukládat pouze na základě zákona. Obsah dopisu navíc obsahuje řadu protichůdných sdělení a neuvádí žádné konkrétní skutečnosti ve vztahu k chybějící dani a podvodu na dani.
14. Žalobkyni není zřejmé, proč daňové orgány namísto vydání vědomostního dopisu nepřistoupily k aplikaci institutu ručení podle § 109 zákona o DPH. Jediným důvodem se jeví nemožnost nárokovat penále v případě ručitelské výzvy. Z textu dopisu nelze usuzovat, že je předmětné plnění součástí daňového podvodu. Tímto dopisem dal správce daně žalobkyni pouze na vědomí, že z daňových dokladů za měsíc březen 2016 nebyla dodavatelem Hexageek daň uhrazena. Měsíční zpoždění s úhradou daně však nezakládá podle žalobkyně nestandardní jednání. V dopise není popsáno, že by dodavatel byl nekontaktní, nepodával daňová priznání, kontrolní hlášení, byl nespolehlivým plátcem, nebo že by hrozilo, že v budoucnu daň neuhradí. Neplýne z něj ani skutečnost, že si dodavatel opakovaně a dlouhodobě neplní daňové povinnosti, případně že účelem jednání dodavatele je vylákání daňové výhody v rozporu se směrnicí o DPH.
  15. I přes zmíněné pochybnosti žalobkyně na vědomostní dopis reagovala a u místně příslušného správce daně i u svého dodavatele se ujistila, že dodavatel je i přes drobné problémy kontaktní, se správcem daně komunikuje a spolupracuje. O tom svědčí vyjádření paní Š. z 21. 6. 2016 a 19. 7. 2016. Žalobkyně poté pravidelně jedenkrát týdně sledovala, zda se Hexageek nestala nespolehlivým plátcem, což dokládají výpisy z Registru plátců pořízené v období od 17. 5. 2016 do 14. 6. 2017. Až do 12. 6. 2017 byla Hexageek vedena jako spolehlivý plátec. Žalobkyně rovněž kontrolovala, zda dodavatel není v insolvenci nebo likvidaci. Odstoupení od smlouvy, které navrhoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole, nebylo možné, neboť bylo dodáváno unikátní plnění na zakázku, které nešlo jednoduše nahradit (nehledě na případnou smluvní pokutu). Využití institutu zvláštního zajištění podle § 109a zákona o DPH bylo ve vědomostním dopisu uváděno pouze jako potenciální možnost. Dobrá víra žalobkyně tak nemůže být vyloučena, neboť byla opakovaně ujišťována zaměstnankyní správce daně o jeho kontaktnosti. Navíc Hexageek se stala nespolehlivým plátcem až po ukončení obchodního vztahu se žalobkyní.
  16. Obsahem vědomostního dopisu byly rovněž informace, že postupem podle § 109a zákona o DPH se žalobkyně může vyhnout institutu ručení dle § 109 téhož zákona. Ručitelský vztah však nijak neimplikuje, že u dodavatele nedochází k účelovému neodvádění daně (např. uplatněním fiktivních nároků na odpočet), natož k podvodnému jednání. K § 109a zákona o DPH lze navíc přistoupit jen v případě, že se na něm strany dohodnou. Pokud by žalobkyně na základě doporučení správce daně začala hradit DPH na účet správce daně namísto dodavateli, vystavila by se možnosti sankcí (případně možnosti soudního sporu) ze strany svého obchodního partnera.
  17. K ostatním objektivním okolnostem (webové stránky, virtuální sídlo, platby v hotovosti) odkázala na argumentaci zmíněnou výše. Doplnila, že na provozovnu dodavatele ve Slavkově u Brna odkazoval svědek N. při zahájení daňové kontroly. Přestože platby byly realizovány v hotovosti, auditní stopa (tj. zmapování případu řadou listin a důkazů) zůstala zachována. Navíc žalovaný faktické přijetí zboží v deklarovaném rozsahu od deklarovaného dodavatele nezpochybnil. Žalovaným zmíněné objektivní okolnosti tak ani ve svém souhrnu

- nevypovídají o tom, že by žalobkyně měla vědět, že její dodavatel neodvede daň z předmětných plnění a správní orgány to vyhodnotí jako daňový podvod.
18. Žalovaný pominul, že se nejednalo o nestandardní dodávky bez ekonomické smysluplnosti, že Hexageek měla více odběratelů, mezi nimiž byly i největší obchodní společnosti v tuzemsku, prezentovala se vlastními internetovými stránkami, byla kontaktní, nebyla nespolehlivým plátcem a reagovala na uplatnění práv z vadného plnění. V této souvislosti žalobkyně poukázala na reklamační řízení s dodavatelem, o němž svědčí potvrzení o přijetí reklamace a reklamační protokoly. U dodávek zatížených podvodem by bylo typické, že se nelze u dodavatele dovolat práv z vadného plnění. Zde se jich žalobkyně dovolala, neboť Hexageek její reklamaci přijala a na vlastní náklady se s ní vypořádala. Smyslem a účelem transakcí tedy nemohl být podvod.
  19. Žalobkyně v řízení prokázala přijetí veškerých opatření, která po ní mohla být požadována. Ověřovala si plnění a jeho kvantitu při osobních předávkách. Kvalitu kontrolovala v provozu. U nekvalitního zboží uplatnila práva z vadného plnění, která byla akceptována. Opakovaně kontrolovala veřejné rejstříky a osobně se dostavila do provozovny ve Slavkově. Platby prováděla při převzetí po kvantitativní kontrole plnění. Jednala vždy jen s oprávněnou osobou, které předávala finanční prostředky. Neobstojí tak úvaha žalovaného, že jediným možným opatřením, kterým by se žalobkyně vyhnula účasti na daňovém podvodu, byla úhrada dle § 109a zákona o DPH.
  20. Závěrem upozornila na procesní pochybení daňových orgánů, které žalobkyni nevyzvaly před zahájením kontroly k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Kontrola byla již od počátku omezena pouze na zdanitelná plnění od Hexageek, navazovala na vědomostní dopis a od počátku směřovala k prokázání daňového podvodu. Za dané skutečnosti absence výzvy k podání dodatečného daňového přiznání vede k nezákonnosti doměření penále.
  21. Ze všech popsanych důvodů navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se podrobně vypořádal s obdobnými odvolacími námitkami. V průběhu řízení nebylo zpochybněno naplnění formálních a hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet (viz bod 43 rozhodnutí). Polemika nad tvrzením žalovaného obsaženým v bodě 87 rozhodnutí, že nárok na odpočet nevzniká, není případná. Nárok na odpočet vznikl, ale v souladu s judikaturou SDEU byl žalobkyni odepřen.
23. V nynější věci žalovaný existenci podvodu nedovožoval pouze z chybějící daně, ale detekoval i nestandardní okolnosti v řetězci. Není pravdou, že by mezi jednáním žalobkyně a neodvedením daně musela existovat příčinná souvislost. Žalovaný prokázal existenci podvodu a unesl své důkazní břemeno. Prokázal rovněž existenci objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně o zapojení do podvodu vědět mohla, přičemž přijatá opatření vyhodnotil žalovaný jako nedostatečná. Žalobkyní zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu považuje za neaplikovatelné.
24. Uvádí-li žalobkyně, že dodavatel Hexageek hradil správci daně nedoplatky v letech 2016–2019, je nutno připomenout, že dodavatel přiznal daň na výstupu ze zdanitelných plnění uskutečněných ve prospěch žalobkyně až dne 9. 7. 2019, avšak daňovou povinností ani k datu

- vydání napadeného rozhodnutí neuhradil. Úhrady nedoplatků před 9. 7. 2019 se tak nemohly vztahovat k chybějící dani. Relevantní není ani skutečnost, že správce daně v srpnu 2017 převedl přeplatek z jiného daňového účtu žalobkyně. I k této skutečnosti došlo před přiznáním daňové povinnosti z kontrolovaných plnění.
25. Objektivní okolnosti byly popsány v bodě 60 rozhodnutí. Nebylo zpochybněno, že by dodavatel neměl vlastní webové stránky. Tyto stránky však neobsahovaly žádné informace týkající se ekonomické činnosti dodavatele. Podvodné obchodní transakce se týkaly nákupu dílů pro výrobu řídicích a ovládacích celků pro výdejní cigaretové stojany, přičemž webové stránky informovaly zájemce o poskytování a ceně webhostingu.
  26. Žalobkyně bagatelizuje otázku virtuálního sídla. Při registraci k DPH však je právnická osoba povinna uvádět jednak sídlo ve smyslu § 13 odst. 1 písm. b) zákona o DPH (tj. adresu, pod kterou je zapsána v obchodním rejstříku), jednak skutečné sídlo dle § 4 odst. 1 písm. j) zákona o DPH (tj. místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí). Tato sídla nemusí být shodná. Pokud má dodavatel Hexageek skutečně ve Slavkově u Brna provozovnu, patrně při registraci porušil povinnost uvést skutečné sídlo společnosti. Nepravdivé je tvrzení, že by údaj o virtuálním sídle byl až z roku 2020. Daná skutečnost byla správci daně sdělena 26. 10. 2017 Finančním úřadem pro hlavní město Prahu.
  27. Povinnost zveřejňovat účetní závěrky ve Sbírce listin nelze bagatelizovat. Vyplývá ze zákona o účetnictví a její porušení lze sankcionovat až do výše 3 % celkové hodnoty aktiv. Účetní závěrka může být cenným zdrojem informací o obchodním partnerovi. Pro věc není významné, kolik společností povinnost zveřejňovat účetní závěrky nedodrží.
  28. Námitka existence jiných odběratelů Hexageek byla vypořádána v bodě 94 napadeného rozhodnutí. Závěry z jiných řízení nemohou vyvolat legitimní očekávání ohledně prokazování skutečností, neboť důkazní břemeno je daňovými subjekty neseno odlišně. V jiných řetězcích dodavatele Hexageek nemuselo dojít k narušení daňové neutrality. Na závěru žalovaného pak nic nemění ani skutečnost, že jedním z odběratelů byl AGROFERT.
  29. Nekontaktnost dodavatele nebyla vytykána jako objektivní skutečnost, proto jsou námitky v tomto směru irelevantní. Neobstojí ani námitka jiného posouzení skutečností ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2017. Zda zdaňovací období leden až březen 2017 Hexageek podala daňová přiznání, tudíž mohlo být ověřeno přiznání, vyčíslení a uhrazení daně (viz strana 5 zprávy o daňové kontrole). V daném období k narušení daňové neutrality nedošlo.
  30. Pro posouzení vědomosti žalobkyně o podvodu je určující, jaké objektivní okolnosti byly definovány v předmětné věci. Objektivní okolnosti přitom mohou mít zdroj nejen v obchodní transakci, ale také v osobách obchodních partnerů apod. Platby v hotovosti a pokračování spolupráce poté, co byl žalobkyni zaslán vědomostní dopis, svědčí o nestandardnosti obchodních transakcí. Závěr o vědomosti žalobkyně o zapojení do daňového podvodu tak byl oprávněný. Na tom nic nemění ani fakt, že žalobkyně u dodavatele uspěla s reklamací.
  31. Vědomostní dopis je důležitým opatřením v boji proti daňovým únikům. Od okamžiku oznámení adresného varování je plátce informován o tom, že jeho dodavatel neplní zákonné povinnosti vyplývající ze správy daní. Plyne z něj, že pokud plátce nepřijme adekvátní opatření k zamezení své účasti na podvodu, nebude schopen obhájit jednání v dobré víře. Ode dne přijetí dopisu by tak plátce měl přijmout veškerá opatření, aby se vyhnul riziku, že od svého dodavatele označeného v dopisu přijme další plnění, z něhož nebude zaplácena DPH.

Vydání vědomostního dopisu není v rozporu se zásadou legality. Zákon nikde nestanoví, co vše může být objektivní okolností. Žalobkyně byla informována, že nepřijme-li příslušná opatření, vystavuje se riziku, že bude dovozena její vědomost o podvodu. Navíc i další objektivní okolnosti nasvědčovaly nestandardnosti transakcí. Opatření spočívající v lustraci dodavatele ve veřejných registrech nepovažuje žalovaný za dostatečná. Ani námitce o nemožnosti odstoupení od smlouvy nelze přisvědčit; tím spíš mělo být uvažováno o zajištění daně dle § 109a zákona o DPH. Námitku ohledně ručitelského vztahu považuje žalovaný za bezpředmětnou, neboť podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu byly prokázány.

32. Setrval na závěru, že platby v hotovosti lze považovat za nestandardní, neboť u nich není zřejmá auditní stopa toku peněz z účtu na účet. To potvrdil např. i Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 18. 5. 2018, č. j. 51 Af 21/2017-36. Žalovaný nepřisvědčil ani argumentaci o webových stránkách dodavatele. Stránky Hexageek neprezentovaly žádné informace o obchodní činnosti, která byla předmětem obchodního vztahu mezi žalobkyní a jejím dodavatelem. Mezi objektivní okolnosti bylo podle žalovaného správně zařazeno i nezveřejňování účetních závěrek dodavatelem. Virtuální sídlo žalobkyně bylo objektivně zjištěno (viz bod 71 rozhodnutí).
33. Opatření k zabránění účasti na podvodu považoval žalovaný za nedostatečná. Ověření kvantity a kvality zboží je minimálním standardem při uskutečňování obchodů. Ani lustrace ve veřejných registrech nepostačuje. Není pravdou, že by jediným možným opatřením mělo být využití § 109a zákona o DPH. Volba přiměřených opatření byla na žalobkyni. Žalovaný nebyl povinen žalobkyni sdělovat, jaká opatření má činit.
34. Odmítl, že by v odvolacím řízení porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Všechny důkazy, z nichž vycházel, byly obsaženy v prvoinstančním řízení (včetně dokladů o hotovostní úhradě). Nejpozději ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění se k nim správce daně vyjádřil. Podoba webových stránek je informací dostupnou z veřejně přístupného zdroje, navíc již z roku 2016. Žalovaný potvrdil názor správce daně, že došlo k daňovému podvodu, o němž žalobkyně mohla vědět. Nebyl tedy povinen žalobkyni v odvolacím řízení seznamovat se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Námitku o nemožnosti vyvrácení závěrů žalovaného týkajících se webových stránek považuje za účelovou. Snímky webových stránek uvedené v žalobě neobsahují žádné informace o ekonomické činnosti, jež byla předmětem obchodního vztahu žalobkyně s Hexageek. Žalobkyně nijak nespecifikovala, v čem by jí měla v důsledku údajně chybného postupu žalovaného vzniknout újma, případně zda případné pochybení mohlo mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí.
35. Podle žalovaného nebyly splněny podmínky plynoucí z § 145 odst. 2 daňového řádu pro vydání výzev k podání dodatečných daňových přiznání. Neexistoval důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Správce daně nemohl předpokládat, zda bude prokázáno přijetí rozumných opatření k zabránění účasti na podvodu. Ani další průběh daňového řízení nepředurčoval, že existuje důvodný předpoklad budoucího doměření daně.
36. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

#### IV. Replika žalobkyně a duplika žalovaného

37. V replice ze dne 28. 8. 2021 žalobkyně setrvala na argumentaci uplatněné v žalobě. Je přesvědčena, že nebyla prokázána existence chybějící daně. Odkaz žalovaného na úřední záznam ze 31. 7. 2019 je zcela nedůvodný, neboť napadené rozhodnutí bylo vydáno 30. 9.

2020. O absenci chybějící daně svědčí platební morálka Hexageek (daňové povinnosti za 1. čtvrtletí 2017 uhradila) nebo zpráva likvidátora o průběhu a výsledcích likvidace z 6. 1. 2021, v níž mezi věřiteli společnosti daňová správa nefigurovala. Ani podle judikatury SDEU nelze opožděný nebo neodvedený odvod považovat za daňový podvod. Převádění přeplatků nelze bagatelizovat, neboť i pozdější úhrada dlužné povinnosti vyvrací existenci daňového podvodu.
38. Co se týče objektivních okolností, i zde žalobkyně trvá na tom, že zjištěné okolnosti její vědomost o podvodu nezaložily. Žalovaný uvádí, že nezpochybňoval ekonomickou prezentaci dodavatele na webových stránkách. Bod 68 napadeného rozhodnutí však svědčí o opaku. K tvrzením ve vyjádření k žalobě, která nejsou zachycena v napadeném rozhodnutí, by soud neměl přihlížet. Podle judikatury SDEU nelze po plátcích daně požadovat více, než co požadují zákony v daném odvětví a co odpovídá standardům na trhu. Navíc ani samotná úhrada daně podle § 109a zákona o DPH nemusí být pro vyloučení vědomosti dostačující. Obsah vědomostního dopisu navíc žalovaný hodnotí protichůdně: na jedné straně presumuje automatickou existenci daňového podvodu, na straně druhé z pohledu § 145 odst. 2 daňového řádu neshledává důvodný předpoklad pro to, že daň bude v budoucnu doměřena.
39. K nevyužití institutu ručení žalobkyně odkázala na stanovisko generální advokátky J. K. z 14. 1. 2021 ve věci C-4/20, *Alti*. V něm bylo zdůrazněno, že institut ručení by s ohledem na hlediska proporcionality měl předcházet odepření nároku na odpočet. V případě tohoto postupu by nedošlo k navýšení doměřené daně o citelné příslušenství spočívající v úroku z prodlení a v penále. Je nepřípustné, aby o navýšení a uložení trestu ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy rozhodovala finanční správa na základě volného uvážení. Volba mezi ručením a odepřením nároku na odpočet by měla mít jasně daná pravidla, jinak hrozí svévole.
40. I nadále je přesvědčena, že k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu došlo. Citované ustanovení se netýká pouze nově předložených důkazů, ale rovněž precizace při hodnocení důkazů. Pokud závěry ohledně webových stránek nebyly předmětem zprávy o daňové kontrole, je zcela nedůvodný poukaz na veřejnost zdrojů.
41. Na závěr doplnila, že se aktuálně setkala s panem K., který je v oblasti IT známou osobou (např. školí Policii ČR). Do dnešního dne spolupracuje se společností AGROFERT, pro niž analyzuje webové servery a provádí bezpečnostní kontrolu. Pan K. nemohl být jednatelem Hexageek z důvodu, že byl společníkem a jednatelem MyNet Media s. r. o., která skončila v insolvenčním řízení a byl na ni nařízen konkurs.
42. Žalovaný v duplice z 20. 9. 2022 zopakoval, že ve věci došlo k narušení daňové neutrality tím, že Hexageek přiznala daň na výstupu ze zdanitelných plnění uskutečněných ve prospěch žalobkyně teprve dne 9. 7. 2019, avšak vlastní daňovou povinnost neuhradila ani ke dni ukončení kontroly. Ani pozdější zánik chybějící daně nemůže vést k sanaci daňové neutrality. Odkázal rovněž na rozsudek SDEU ze dne 7. 3. 2018, C-159/17, podle něhož i nepodání přiznání může být součástí daňového úniku. Nesouhlasí ani s tvrzením o absenci příčinné souvislosti. V nyní projednávané věci byly zjištěny takové objektivní okolnosti, na jejichž základě bylo oprávněné po žalobkyni očekávat, že přijme dostatečná opatření k zamezení účasti na podvodu. Není přitom nutné prokázat příčinnou souvislost mezi subjektem nárokujícím si odpočet daně a subjektem, který daň neodvedl.
43. Důvodem, proč žádná pohledávka správce daně nebyla přihlášena do likvidace Hexageek, byla skutečnost, že dne 9. 10. 2019 došlo k odpisu celkového nedoplatku pro nedobytnost. Chybějící daň tak nikdy nebyla uhrazena. Ani výtky ohledně objektivních skutečností nejsou podle žalovaného oprávněné. Informace na internetových stránkách dodavatele nijak

nezachycují ekonomickou činnost, která byla předmětem obchodních transakcí se žalobkyní. V tomto závěru nelze spatřovat rozpornost napadeného rozhodnutí. Platby v hotovosti a vědomostní dopis jsou silnými objektivními okolnostmi.

44. Nesouhlasí s argumentací žalobkyně, že by ručení dle § 109 zákona o DPH mělo přednost před odepřením nároku na odpočet daně. Jedná se o dva samostatné instituty, které mají místo v jiných fázích řízení. Je rovněž přesvědčen, že k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu v odvolacím řízení nedošlo.

#### V. Ústní jednání a další vyjádření účastníků řízení

45. Při jednání dne 26. 9. 2022 účastníci setrvali na stanoviscích obsažených v předchozích písemných podáních. Soud provedl dokazování listinnými důkazy předloženými žalobkyní [vybrané obraty osobních daňových účtů Hexageek od ledna do prosince 2016 a 2017 (č. l. 14-15), přehled písemností Hexageek od 1. 1. 2015 do 5. 9. 2019 (č. l. 16-21), vybrané obraty osobních daňových účtů Hexageek z daňového portálu v obdobích 1. 1. 2016 - 31. 12. 2016 (č. l. 22), 1. 1. 2017 - 31. 12. 2017 (č. l. 23), zpráva likvidátora (č. l. 68)] a žalovaným [výpisy sestav o odepsání pohledávky dne 9. 10. 2019 (č. l. 82)]. Žalobkyně rovněž navrhla, aby soud provedl výslechy svědků K. (nyní J. M.) a L. N. Vzhledem k tomu, že zástupkyně žalovaného v návaznosti na průběh jednání požádala o odročení jednání za účelem opatření dalších dokladů vztahujících se k otázce chybějící daně, jednání bylo odročeno.
46. Žalovaný poté zaslal soudu vyjádření z 12. 10. 2022, v němž doplnil správní spis o údaje vztahující se k chybějící dani. Uvedl, že správce daně vyměřil společnosti Hexageek daň z úřední povinnosti ještě před tím, než podala daňová přiznání za zdaňovací období srpen až prosinec 2016. Na základě údajů z kontrolních hlášení jiných plátců totiž správce daně zjistil, že tato společnost uskutečňuje zdanitelná plnění, avšak nepodává za příslušná zdaňovací období daňová přiznání k DPH. Na výzvy k podání daňového přiznání společnost nereagovala, proto správce daně doměřil daň za předmětná zdaňovací období dodatečnými platebními výměry z 23. 4. 2019, které nabyly právní moci dne 25. 5. 2019. Vyměřená daň uhrazena nebyla. Hexageek sice dne 9. 7. 2019 podala daňová přiznání, nicméně ta obsahovala vady, které ani na výzvu správce daně nebyly odstraněny. Stala se tak neúčinnými podáními dle § 73 odst. 4 daňového řádu a nebylo k nim přihlíženo. „Chybějící“ daň tak byla pravomocně vyměřena 25. 5. 2019 a nebyla nikdy uhrazena. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání vycházel z úředního záznamu ze dne 31. 7. 2019, který neobsahoval informace o doměření daně z úřední povinnosti a o neúčinnosti daňových přiznání z 9. 7. 2019. Uvedená nepřesnost však nemůže jít žalovanému k tíži, neboť určující je, že daň byla Hexageek vyměřena 25. 5. 2019 a nebyla uhrazena. Předmětné pochybení tak podle žalovaného nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. K odepsání daňového nedoplatku dne 9. 10. 2019 žalovaný poznamenal, že Hexageek řádně neplnila své povinnosti již od 21. 5. 2015. Od roku 2015 zahájil správce daně několik exekučních řízení a vydal 5 exekučních příkazů na přikázání pohledávek z účtu od různých bank. Poslední vymožená úhrada byla 77 Kč v lednu 2018, poté již společnost vykazovala nulové zůstatky na účtech. Nevlastnila žádný movitý ani nemovitý majetek, na výzvy k podání prohlášení o majetku nereagovala. Proto správce daně v lednu a říjnu 2019 přistoupil k odpisu celkového nedoplatku na DPH pro nedobytnost. Postup správce daně byl v souladu s § 158 daňového řádu. Chybějící daň nikdy nebyla odvedena do veřejných rozpočtů, proto došlo k narušení daňové neutrality. Návrhy na výslech svědků K. a N. považoval žalovaný za nedůvodné. Svědek K. byl vyslechnut již

- v daňovém řízení a Ing. N. byl zástupcem žalobkyně v daňovém řízení. Měl tedy prostor se k věci vyjádřit již v řízení před správními orgány.
47. Žalobkyně ve vyjádření ze 17. 10. 2022 uvedla, že žalovaný nepřípustně rozšiřuje argumentaci ohledně chybějící daně obsaženou v napadeném rozhodnutí. K novým důkazům ani tvrzením žalovaného by soud neměl přihlížet. Měl by vycházet výlučně ze stavu, který byl zjištěn ke dni vydání rozhodnutí o odvolání. Pokud by soud hodlal z nově předložených důkazů vycházet, žalobkyně požaduje, aby s nimi byla řádně seznámena v řízení před soudem. Nesouhlasí rovněž s tím, že by žalovaný existenci chybějící daně prokázal. K tomu odkázala na svoji argumentaci uplatněnou v replice a při jednání dne 26. 9. 2022. V roce 2017 žalovaný existenci podvodu na DPH nedovodil, není tedy důvod, proč by takový závěr měl platit pro rok 2016. Jedinou odlišností bylo podání daňových přiznání v roce 2017 v řádné lhůtě, oproti roku 2016.
  48. Při ústním jednání dne 31. 10. 2022 soud provedl dokazování dokumenty předloženými žalovaným dne 12. 10. 2022 na CD (daňovými přiznáními Hexageek k DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2016, platebními výměry na DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2016 z 23. 4. 2019, výzvami k podání daňových přiznání za období srpen až prosinec 2016, výzvami k odstranění vad podání za zdaňovací období srpen až prosinec 2016, úředními záznamy o neúčinnosti daňových přiznání za období srpen až prosinec 2016, sjetinou ze systému ADIS o jednotlivých dotazech na banky, 5 exekučními příkazy na příkázání pohledávky z účtu, odpisovými protokoly ze dne 23. 1. 2019 a 9. 10. 2019, odpověďmi z jednotlivých bank, 3 výzvami k podání prohlášení o majetku z 9. 3. 2016, 7. 12. 2018 a 31. 7. 2019). Zástupce žalobkyně navrhl odročení jednání, aby se mohl detailněji seznámit s provedenými důkazy. Soud proto jednání opětovně odročil na 10. 11. 2022.
  49. Při jednání dne 10. 11. 2022 soud zamítl veškeré zbývající návrhy žalobkyně na doplnění dokazování pro nadbytečnost [email od pana K. zástupci žalobkyně z 5. 9. 2022 a k němu přiložená příloha popisující historii společnosti Hexageek (č. l. 96-99), navrhované svědecké výpovědi J. M. (pana K.) a Ing. L. N.]. Pan K. byl vyslechnut již v daňovém řízení a soud neshledal oprávněné důvody pro zopakování jeho svědecké výpovědi. Pan N. vystupoval v daňovém řízení jako zástupce žalobkyně a podle soudu měl již v daňovém řízení značný prostor pro vyjádření k dané věci. Konečně ani emailová komunikace pana K., resp. jeho popis historie Hexageek, nebyly podle soudu nezbytnými pro posouzení věci. Ostatně žalobkyně ani neupřesnila, k prokázání, jakých konkrétních skutečností by výpověď svědka N. měla směřovat. Zde soud vycházel především z jeho svědecké výpovědi podané v daňovém řízení. Screenshoty internetových stránek podle zástupce žalobkyně nebyly navrhovány jako důkaz, ale tvoří součást podané žaloby.
  50. K věci samé zástupce žalobkyně při jednání uvedl, že dokazování provedené soudem je nezákonné. Zopakoval, že žalovaný nemůže dohánět své důkazní břemeno v řízení před soudem. Provedeny byly důkazy, které měl žalovaný od počátku k dispozici. Zdůraznil opětovně, že v roce 2017 byl žalobkyni od totožného dodavatele nárok uznán. Není odůvodněno, proč v daném zdaňovacím období postupoval správce daně odlišně. Skutečnost, že výzvy k podání daňových přiznání byly Hexageek vyzvednuty, svědčí o tom, že dodavatel se správcem daně komunikoval. Upozornil rovněž na fakt, že v daňových přiznáních z července 2019 přiznala Hexageek daň vyšší, než jak ji stanovil správce daně. Je otázkou, zda tato skutečnost neměla vést k zahájení daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností. Vzhledem k odpisu daně před vydáním napadeného rozhodnutí nelze tvrdit, že existoval daňový nedoplatek. Z důkazů vyplynulo, že si Hexageek neplnila své daňové povinnosti; to

však podle žalobkyně nepostačuje k závěru o podvodu. Navíc u ostatních odběratelů této společnosti podvod dovozen nebyl. Subjektivní stránkou věci (důvody, proč daň nebyla uhrazena) se správce daně vůbec nezabýval. Zástupce žalobkyně uzavřel, že objektivní okolnosti zjištěné žalovaným vědomost o podvodu nezakládají. Navíc přijatá opatření byla dostatečná.

51. Zástupce žalovaného poznamenal, že daňové nedoplatky Hexageek byly vymáhány dlouhodobě, ovšem neúspěšně, proto bylo přistoupeno k odpisu nedoplatku. Neplatí, že pokud byla daň odepsána, neexistuje chybějící daň. I odpisem pohledávky je státní rozpočet krácen. Chybějící daň byla v projednávané věci detekována a vyměřena. Nesprávný popis skutkových okolností žalovaným nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Objektivní okolnosti svědčí o vědomosti žalobkyně o podvodu, zejména platby v hotovosti a vědomostní dopis.

## VI. Posouzení věci soudem

### 52. Žaloba není důvodná.

53. Soud nejprve hodnotil namítané procesní vady daňového řízení [bod VI. A) rozsudku]. Poté posuzoval námitky týkající se existence daňového podvodu a vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do podvodného jednání [bod VI. B) rozsudku].

#### *VI. A) Namítané procesní vady daňového řízení*

54. Žalobkyně je přesvědčena, že v přecházejícím daňovém řízení došlo k procesním pochybením, která způsobují nezákonnost napadeného rozhodnutí. Soud se prvně zabýval námitkou porušení § 115 odst. 2 daňového řádu [bod VI. A. I) rozsudku], poté tvrzeným porušením § 145 odst. 2 daňového řádu [bod VI. A. II) rozsudku].

#### *VI. A. I) K porušení § 115 odst. 2 daňového řádu*

55. Podle žalobkyně žalovaný porušil její procesní práva, neboť jí v odvolacím řízení neumožnil seznámit se s novým hodnocením důkazů, konkrétně s hodnocením webových stránek dodavatele Hexageek.
56. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Lhůta k vyjádření nesmí být delší 15 dnů (§ 115 odst. 3 daňového řádu). Po uplynutí lhůty odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřiblíží (§ 115 odst. 4 daňového řádu).*
57. V projednávané věci není sporu o tom, že žalovaný v odvolacím řízení neprováděl žádné dokazování. Žalobkyně však namítá, že napadené rozhodnutí je argumentačně obsáhlejší než zpráva o daňové kontrole a že měla být s novými objektivními okolnostmi, které jí byly kladeny za vinu, řádně seznámena (zejména s argumentací o obecnosti webových stránek dodavatele Hexageek) před vydáním napadeného rozhodnutí.
58. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že odvolací daňové řízení je ovládáno principem plné apelace. Shledá-li odvolací orgán důvody pro modifikaci přezkoumávaného

rozhodnutí, nemůže věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně (kasační model), ale má povinnost sám konečně rozhodnout. Aby tak mohl učinit bez újmy na procesních právech daňového subjektu, musí mít tento subjekt stejný komfort, jaký měl k dispozici v řízení předcházejícím rozhodnutí v prvním stupni. To sleduje právě úprava § 115 daňového řádu, která mj. zajišťuje povinnost daňového orgánu postupovat nepřekvapivě a poskytnout jednotlivci prostor k účinné obraně jeho práv (viz body 43 a 52 rozsudku rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, *Strojmetal*). Odvolací správní orgán je přitom povinen seznámit odvolatele s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v řízení před správcem daně prvního stupně podle § 115 odst. 2 daňového řádu, i pokud zamítá odvolání a potvrzuje rozhodnutí správce daně v prvním stupni (viz bod 33 rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58, *Poradenství pro podniky – Aleš Klaudy, spol. s r. o.*).

59. V nynějším případě žalovaný v odvolacím řízení neprovedl žádné nové důkazy a při svém rozhodování vycházel pouze z obsahu správního spisu (až na včlenění informace o webových stránkách Hexageek, o níž soud pojednává v bodě 61 níže). Ustanovení § 115 odst. 2 věty první daňového řádu proto není na věc aplikovatelné. Soud nesdílí ani argumentaci žalobkyně, že by povinnost seznámit žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi plynula z věty druhé § 115 odst. 2 daňového řádu. Jak správce daně, tak žalovaný totiž dospěli ke shodnému právnímu názoru o existenci podvodu na DPH, v důsledku něhož neuznali žalobkyni nárok na odpočet z plnění od Hexageek v předmětných zdaňovacích obdobích. Žalovaný rozhojněním objektivních okolností a skutečností svědčících o daňovém podvodu nezaujal odlišný právní názor od správce daně, toliko závěry správce daně v napadeném rozhodnutí precizoval a rozvinul na základě skutečností obsažených ve správním spise. Stěžejní důvody o existenci podvodu na DPH tak zůstávají podle správce daně i podle žalovaného v zásadě stejné. Nejde tedy o změnu právního názoru, s níž by žalobkyně musela být v řízení seznámena (přiměřeně viz body 35 a 36 rozsudku č. j. 10 Afs 173/2017-58).
60. Precizací skutečností svědčících o existenci podvodu a rozhojněním objektivních okolností ze skutečností obsažených ve správním spise tak k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu nedošlo.
61. To ovšem neplatí pro doplnění informace o nestandardnosti internetových stránek dodavatele. Žalovaný v bodě 60 napadeného rozhodnutí uvedl, že Hexageek „*má vlastní www stránky na adrese <http://hexageek.cz/>, kdy na stránkách je pouze uvedeno, že doména je zaregistrovaná, chybí zde jakékoliv informace o nabízených službách nebo produktech či jiné běžné marketingové informace, které by propagovaly, či informovaly veřejnost o ekonomické činnosti společnosti.*“ Webové stránky dodavatele byly dále v bodě 68 napadeného rozhodnutí zmíněny jako jedna z objektivních okolností. Ve skutečnosti, že informace o dodavateli Hexageek na internetových stránkách absentovaly, spatřoval žalovaný nestandardnost přispívající k závěru o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH. Ze zprávy o daňové kontrole (č. l. A46 správního spisu) je přitom zřejmé, že jako objektivní okolnost zde správce daně uváděl zejména vědomostní dopis (s přihlédnutím k dalším nestandardním okolnostem svědčícím o podvodu – viz. s. 6-7 zprávy); obecnost internetových stránek dodavatele zde jako objektivní okolnost zmiňována nebyla a obsah těchto stránek není nikde ve správním spise zachycen).
62. Na rozdíl od dokladů předložených žalobkyní v rámci daňové kontroly, z nichž byly následně v napadeném rozhodnutí doplňovány další objektivní okolnosti, údaje o internetových stránkách byly novými skutečnostmi, které žalovaný zmínil v napadeném

rozhodnutí, aniž by provedl řádné dokazování. Žalovaný k tomu na straně 11 vyjádření k žalobě konstatoval, že podoba webových stránek je dostupnou informací z veřejného zdroje. Tento náhled však nelze akceptovat. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře odmítl, že by obsah veřejně přístupných internetových stránek mohl být považován za notorietu. Vědomost o obsahu určité internetové stránky totiž bez dalšího není skutečností obecně známou, kterou by nebylo třeba dokazovat. Navíc obsah jedné a té samé internetové stránky vzhledem k povaze internetu může být proměnlivý v čase (srov. rozsudek ze dne 15. 4. 2009, č. j. 1 As 30/2009-70, bod 28). Hodlá-li správní orgán z obsahu internetových stránek ve svém rozhodnutí vycházet, je povinen zachytit stav internetové stránky v rámci provedení dokazování (viz rozsudek ze dne 12. 4. 2011, č. j. 1 As 33/2011-58, body 27-30). Pokud žalovaný dokazování ohledně obsahu internetových stránek Hexageek v odvolacím řízení neprovedl a přesto z nich v rozhodnutí vycházel, dopustil se vady řízení.

63. Soud proto hodnotil, zda předmětná vada mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí či nikoliv. Vycházel přitom ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2021, č. j. 6 Afs 399/2020-59, podle něhož vada řízení vztahující se k jedné z objektivních okolností nebude mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí, pokud by rozhodnutí obstálo i bez této dílčí objektivní skutečnosti. Tím se soud zabýval v bodě 103 níže, přičemž dospěl k závěru, že předmětné procesní pochybení žalovaného nezpůsobilo nezákonnost napadeného rozhodnutí.
64. Námitka tak není důvodná.

#### VI. A. II) K povinnosti vydat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu

65. Žalobkyně dále uváděla, že správce daně byl povinen vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu.
66. Podle § 145 odst. 1 daňového řádu platí, že *nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.* Odst. 2 pak uvádí, že *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
67. Daňový řád vychází z toho, že ve lhůtě pro stanovení daně může být výše daňové povinnosti měněna (zvýšena i snížena) podle toho, co skutečně vyjde najevo; cílem je *správné zjištění a stanovení daní* (§ 1 odst. 2 daňového řádu, viz k tomu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, a ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33, č. 3015/2014 Sb. NSS). Daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži *fisku*, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první *in fine* ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu). Následkem toho je vznik zvláštní sankční povinnosti daňového subjektu spočívající v povinnosti platit penále (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne

24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS). Podle § 251 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že *(p)okud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost ubravit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká. A contrario* tedy platí, že nejedná-li se o v citovaném ustanovení vyjmenované případy, povinnost platit penále, jak je v ostatních odstavcích § 251 daňového řádu stanoveno, vzniká.
68. Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, *ALGON PLUS*, body 55 až 60).
69. Jak zmiňuje Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 2. 2022, č. j. 4 Afs 210/2021-37, podvodné jednání daňového subjektu je jedním z důvodů pro výjimečné upuštění od vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání). Obdobně v rozsudku ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 Afs 117/2019-27, Nejvyšší správní soud upozorňuje, že povinnost postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu není bezvýjimečná. Jednou z přípustných výjimek je situace, kdy má správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi. Tak tomu bylo i v posuzované věci. Správce daně se rozhodl na základě dílčích poznatků o podvodném jednání Hexageek prověřit plnění daňových povinností žalobkyně prostřednictvím daňové kontroly. V okamžiku jejího zahájení přitom nemohl s jistotou určit, jak daňová kontrola dopadne a zda, případně v jaké výši bude daň žalobkyni doměřena.
70. S ohledem na důvodné podezření o spáchání podvodu na dani z přidané hodnoty nelze správci daně vytýkat, že zahájil daňovou kontrolu, aniž by předtím žalobkyni vyzval k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu.
71. Námitka není důvodná.
- VI. B) Námitka nesprávného posouzení existence daňového podvodu a vědomosti žalobkyně o něm*
72. Žalobkyně závěrem namítla, že u předmětných obchodních transakcí nebyly naplněny znaky podvodu na dani z přidané hodnoty, resp. že o existenci daňového podvodu nevěděla. Domnívala se, že přijala veškerá možná opatření, která po ní mohla být rozumně vyžadována.
73. Soud proto hodnotil, zda žalovaný odepřel žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu její vědomé účasti na daňovém podvodu v souladu se zákonem či nikoliv.
74. Vnitrostátní úprava daně z přidané hodnoty se v jednotlivých členských státech EU řídí směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Z

- judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41).
75. Samotná existence podvodného jednání však k odepření nároku na odpočet nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, nebo nověji rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění musí správce daně pro odepření nároku na odpočet daně prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, nebo ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017-31).
76. V projednávaném případě žalovaný potvrdil, že žalobkyně splnila zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72, resp. § 73 zákona o DPH. Nárok na odpočet daně jí proto mohl být odepřen jen tehdy, pokud by správní orgány prokázaly skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU zánik nároku spojuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, bod 36). Současně však nebylo povinností správních orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; muselo však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Soud odmítá výtky žalobkyně o formulačních nepřesnostech napadeného rozhodnutí. Je zřejmé, že žalovaný konstatoval naplnění hmotněprávních i formálních podmínek pro vznik nároku na odpočet. Ten však žalobkyni neuznal z důvodu účasti na podvodu.
77. Posuzování toho, zda daňový subjekt nárokující si odpočet daně „zavinil“ svou účast na podvodu na DPH, musí z povahy věci následovat až poté, co správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo. Nejvyšší správní soud ostatně již v rozsudku ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013-61, zdůraznil, že v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud by tomu tak nebylo, jen stěží by správce daně mohl unést důkazní břemeno stran prokázání existence objektivních okolností, na základě kterých příslušný daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že předmětným plněním účastní transakce zasažené daňovým podvodem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43).
78. Pro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla, anebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).

#### VI. B. I) Existence podvodu na dani z přidané hodnoty

79. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval dodavatelsko-odběratelský řetězec mezi žalobkyní a společností Hexageek. V předmětné transakci zjistil existenci chybějící daně u společnosti Hexageek a dále nestandardní okolnosti, které shrnul v bodech 60 – 62 napadeného rozhodnutí (virtuální sídlo dodavatele, neplnění daňových povinností, nezveřejňování účetních závěrek, nespolehlivý plátce od 13. 6. 2017, obecně vymezený předmět podnikání, zrušení společnosti s likvidací 28. 1. 2020, chybějící informace o skutečné činnosti dodavatele na stránkách [www.hexageek.cz](http://www.hexageek.cz), platby v rádech statisíců hotovosti, až na jednu výjimku po lhůtě splatnosti).
80. Otázkou chybějící daně se žalovaný zabýval zejm. v bodě 52 a 57-58 napadeného rozhodnutí. Existenci podvodu dovedl ze skutečnosti, že dodavatel Hexageek podal daňová přiznání a kontrolní hlášení za zdaňovací období srpen až prosinec 2016 až 9. 7. 2019, tj. téměř dva a půl roku po uplynutí zákonné lhůty, ani poté však svoji daňovou povinnost neuhradil (v tom vycházel z úředního záznamu z 31. 7. 2019 založeného na č. l. A45 správního spisu). Z kontrolních hlášení, v nichž byla zahrnuta plnění pro žalobkyni, pak vyplynulo, že převážnou většinu přijatých zdanitelných plnění dodavatel vykázal v oddílu B3 (tj. plnění do 10 000 Kč bez uvedení dodavatele; v oddílu B2 byl uveden pouze 1 subjekt). Správce daně tak měl podezření, že u Hexageek dochází k optimalizaci daně na výstupu přijatými zdanitelnými plněními vykázanými v oddílu B3, u nichž nelze ověřit dodavatele. Zároveň žalovaný uvedl, že ani případné pozdější uhrazení daňové povinnosti dodavatelem by na věci nic změnit nemohlo, k čemuž poukazoval na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2019, č. j. 30 Af 100/2016-46. V podrobnostech odkázal na str. 16 zprávy o daňové kontrole.
81. Žalobkyně v průběhu řízení před soudem zpochybňovala závěr o existenci podvodu a uváděla, že pokud byla v červenci 2019 podána daňová přiznání, není zřejmé, jak s nimi bylo v době vydání napadeného rozhodnutí naloženo a zda skutečně chybějící daň ke dni vydání napadeného rozhodnutí existovala.
82. Doplněním dokazování v řízení před soudem bylo zjištěno, že daň byla dodavatelovi Hexageek vyměřena pravomocně dne 25. 5. 2019 z úřední povinnosti a dne 9. 10. 2019 byla odepsána pro nedobytnost, neboť na dodavatele byla vedena exekuce již od roku 2015, na opakované výzvy správce daně k podání prohlášení o majetku nereagoval a na účtech u bank vykazoval nulové zůstatky. Nebylo zjištěno, že by společnost měla movitý či nemovitý majetek.
83. Žalobkyně měla výhrady k postupu soudu, který podle ní v rozporu s § 75 odst. 1 s. ř. s. umožnil žalovanému doplnit důkazy potřebné k unesení důkazního břemena o existenci daňového podvodu. Tak tomu však v projednávané věci nebylo. Stěžejní důvody svědčící podle žalovaného o existenci daňového podvodu byly identifikovány již v napadeném rozhodnutí v bodech 52 a 57 až 62). Byly jimi neuhrazená daň, nestandardnost údajů obsažených v kontrolních hlášeních (velké množství plnění v oddílu B3), podání daňových přiznání až po dvou a půl letech po skončení zákonné lhůty a nestandardní okolnosti spojené s dodavatelem (virtuální sídlo, obecné internetové stránky, platby v hotovosti, často po datu splatnosti). Žalovaný v napadeném rozhodnutí zastával závěr, že ani pozdější uhrazení daňové povinnosti nemůže mít vliv na existenci chybějící daně v okamžiku ukončení daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že tento závěr žalovaného byl překonán rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44, a na jednání dne 26. 9. 2022 vyvstaly pochybnosti o okamžiku doměření daně či o odpisu daňové pohledávky, přistoupil soud k doplnění správního spisu o skutečnosti vztahující se k daňové povinnosti Hexageek k datu vydání napadeného rozhodnutí. Doplněním spisového materiálu byla původní tvrzení správce daně o neuhrazení daňové povinnosti do dne vydání napadeného rozhodnutí

potvrzena. Dále bylo zjištěno, že daňová přiznání z 9. 7. 2019 byla shledána neúčinnými podáními, neboť k doměření daně došlo z moci úřední již v květnu 2019, přičemž 9. 10. 2019, tj. po vydání napadeného rozhodnutí došlo k odpisu předmětných nedoplatků. Soud souhlasí se žalovaným, že nepodání včasného přiznání k DPH, které by umožňovalo aplikaci DPH a její kontrolu daňovou správou, může bránit správnému výběru daně, a tudíž ohrozit řádné fungování společného systému DPH (shodně viz bod 41 rozsudku SDEU ze dne 7. 3. 2018, C-159/17, *Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius*). Tato doplnění správního spisu podle soudu toliko dokreslující situaci řádně zjištěnou žalovaným v napadeném rozhodnutí, že daň za kontrolovaná zdaňovací období nebyla dodavatelem Hexageek uhrazena a že v daných transakcích existovala řada nestandardností, které svědčily o existenci podvodu na DPH (platby v hotovosti, virtuální sídlo, obsah kontrolních hlášení dodavatele atd.). Pokud tedy žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel z úředního záznamu z 31. 7. 2019, který neobsahoval informaci o vyměření daně z úřední povinnosti ani o neúčinnosti podaných daňových přiznání, nelze v této nepřesnosti podle soudu spatřovat pochybení, které by svědčilo o neunesení důkazního břemena žalovaným. Jak bylo potvrzeno i doplněním dokazování v řízení před soudem, závěr žalovaného o existenci chybějící daně byl správný.

84. Dokazováním provedeným před soudem tedy nedošlo k porušení koncentrační zásady. Soud respektoval zásadu, že těžiště dokazování spadá do daňového řízení. Je však možné, aby soud v přiměřeném rozsahu (při respektování pravidel o rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně) doplnil dokazování provedené správním orgánem podle § 77 odst. 2 s. ř. s. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2015, č. j. 5 Afs 89/2013-29). Soud v rámci doplnění dokazování toliko upřesnil skutkové okolnosti týkající se okamžiku doměření daňové povinnosti dodavateli, přičemž stěžejní závěr žalovaného o neuhrazení daňové povinnosti zůstal i po provedeném dokazování nezměněn.
85. Ani odepsání nedoplatku dne 9. 10. 2019 pro nedobytnost nemělo na existenci chybějící daně žádný vliv. Doplněním správního spisu bylo ověřeno, že na dodavatele Hexageek byla vedena exekuce již od roku 2015, na opakované výzvy správce daně k podání prohlášení o majetku nereagoval a na účtech u bank vykazoval nulové zůstatky; nebylo zjištěno, že by společnost měla movitý či nemovitý majetek. Za dané situace nebylo odepsání nedoplatku nijak nestandardní. Nelze rovněž tvrdit, že by odepsáním nedobytné daně došlo k zániku chybějící daně. Jak správně upozornil zástupce žalovaného při jednání, narušení daňové neutrality odepsáním daňového nedoplatku nezaniklo. Navíc k odpisu nedoplatku došlo až po právní moci napadeného rozhodnutí, která nastala 1. 10. 2019.
86. Soud souhlasí se žalovaným, že v projednávaném případě bylo zjištěno, že v obchodním řetězci došlo k narušení neutrality daně a že obchodní transakce vykazovaly řadu nestandardních vlastností. Za klíčové považuje soud skutečnosti zjištěné o dodavateli Hexageek (virtuální sídlo, neplnění daňových povinností, nezveřejňování účetních závěrek, obsah kontrolních hlášení). Podstatná a varující jsou rovněž zjištění ohledně ceny a úhrady za plnění (platby v hotovosti, často po lhůtě splatnosti).
87. K poukazu žalobkyně, že podle rozsudku SDEU ze dne 2. 5. 2018 ve věci C-574/15, *Scialdone*, je nutno rozlišovat mezi pouhým neodvedením a nepřiznáním DPH daňovým dlužníkem, soud zdůrazňuje, že se SDEU ve věci *Scialdone* k otázce odepření nároku na odpočet daně nijak nevyjadřoval. Jeho závěry se týkají ukládání trestních sankcí, nikoli splnění podmínek Axel Kittel testu. Žalobkyně se proto mýlí, pokud z rozsudku *Scialdone* dovozuje, že za situace, kdy je daň přiznána, avšak není odvedena, nemůže dojít k odepření nároku na odpočet daně a že v neodvedení řádně přiznané daně nelze spatřovat (podvodné) klamavé

jednání vůči daňové správě (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2022, č. j. 4 Afs 247/2021-32, body 33-34). Navíc v projednávané věci ani Hexageek daň řádně nepřiznala. Jak vyplynulo z důkazů provedených na jednání dne 31. 10. 2022, k doměření daně v relevantních zdaňovacích obdobích došlo z moci úřední.

88. Nepříléhavý je rovněž odkaz na stanovisko generální advokátky J. K. ze dne 14. 1. 2021 v řízení před SDEU ve věci C-4/20, *Alti*. Podle něj v neodvedení řádně přiznané daně nelze spatřovat (podvodné) klamavé jednání vůči daňové správě. Ve věci posuzované generální advokátkou totiž došlo k řádnému přiznání daně, zatímco v nynějším případě k doměření daně z moci úřední. Daňová přiznání byla dodavatelem podána až dva a půl roku po uplynutí zákonné lhůty (což nelze považovat za řádné přiznání daně) a byla vyhodnocena jako neúčinná podání. Skutkové okolnosti projednávaného případu tak aplikaci žalobkyní zmiňovaných závěrů stanoviska vylučují.
89. Ani výtka, že se v napadeném rozhodnutí důvody existence daňového podvodu shodují s objektivními okolnostmi, není případná. Není vyloučeno, aby některé skutečnosti byly relevantní jak pro dovození existence daňového podvodu, tak pro vědomost žalobkyně o něm. Platí však, že objektivní okolnosti se musí vztahovat přímo k obchodní spolupráci žalobkyně a Hexageek; to bylo v nynějším případě splněno. Není proto pochybením, pokud žalovaný nezveřejňování účetních závěrek, virtuální sídlo či platby v hotovosti zahrnul jak pod důvody podvodu, tak pod objektivní okolnosti.
90. Soud proto ve shodě se žalovaným uzavírá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí přesvědčivě vysvětlil, v jakých skutkových okolnostech bylo možné spatřovat existenci daňového podvodu.

#### *VI. B. II) Vědomost žalobkyně o podvodu na dani z přidané hodnoty*

91. Dále soud hodnotil, zda správní orgány na základě zjištěných objektivních okolností oprávněně dovodily vědomost žalobkyně o podvodu na DPH.
92. Za objektivní okolnosti, na základě kterých žalobkyně mohla nebo měla vědět o svém zapojení do transakcí zasažených podvodem, označil žalovaný následující skutečnosti (viz body 65–71 napadeného rozhodnutí):
- a. vědomostní dopis
  - b. způsob úhrady zboží (v hotovosti, po lhůtě splatnosti)
  - c. nezveřejňování účetních závěrek
  - d. virtuální sídlo
  - e. internetové stránky neinformující o ekonomické činnosti společnosti
93. Klíčovou objektivní okolností dokládající vědomost žalobkyně o podvodu představoval vědomostní dopis (č. l. A11 spisu). Ze správního spisu vyplývá, že dne 10. 6. 2016 byl žalobkyni od Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (tj. správce daně Hexageek) doručen tzv. vědomostní dopis z téhož dne, č. j. 2674279/16/3001-60564-712062. V něm správce daně žalobkyni informoval o skutečnosti, že při párování kontrolních hlášení za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2016 vyšlo najevo, že její dodavatel Hexageek dosud neuhradil daň z přidané hodnoty vyplývající z daňových dokladů vystavených na žalobkyni. Správce daně v textu dopisu uvádí, že „[s] ohledem na výše uvedenou situaci by Vás správce daně chtěl informovat, že

*máte možnost využít zvláštního způsobu zajištění daně v souladu s ustanovením § 109a zákona o DPH. Pokud správci daně Vy jako příjemce zdanitelného plnění uhradíte daň z poskytnutého zdanitelného plnění za poskytovatele (Vašeho dodavatele), aniž byste byl vyzván jako ručitel, použije se tato úhrada pouze na úhradu daně poskytovatele zdanitelného plnění. (...) Součinností se správcem daně, kdy využijete možnosti úhrady daně správci daně za poskytovatele plnění dle ust. 109a zákona o DPH, prokážete, že jste učinili ve vazbě na vzniklý stav vše, co jste učinit mohli, abyste případnému daňovému úniku zabránil. V případě nevyužití výše uvedené možnosti může správce daně tento stav považovat za naplnění tzv. znalostního testu plátce (tzn., že plátce daně věděl či vědět mohl nebo vědět měl, že plnění, které přijal, je dotčeno podvodem), pokud daň nebude skutečně zaplacená.“*

94. Soud souhlasí se správcem daně i žalovaným, že na základě vědomostního dopisu byla žalobkyně informována o tom, že Hexageek neplní své daňové povinnosti za 1. čtvrtletí 2016, tedy o možné problémovosti jejího obchodního partnera. Bylo jí doporučeno, aby v budoucnu při spolupráci s daným dodavatelem využila možnosti zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a zákona o DPH (Podle odst. 1 tohoto ustanovení platí, že *pokud příjemce zdanitelného plnění uhradí za poskytovatele zdanitelného plnění daň z takového zdanitelného plnění, aniž by byl vyzván jako ručitel, použije se tato úhrada pouze na úhradu daně poskytovatele zdanitelného plnění z tohoto zdanitelného plnění*). Daným postupem by se žalobkyně vyvarovala možných problémů, které by jí *pro futuro* mohly vzniknout při uplatňování nároku na odpočet z plnění přijatých od předmětného dodavatele. Žalobkyně však navrhované možnosti zvláštního způsobu zajištění daně nevyužila, ani nepřijala jiná adekvátní opatření, aby svoji účast na podvodu vyloučila. Svého partnera si sice začala více prověřovat a důsledněji kontrolovala, zda není uveden v registru nespolehlivých plátců DPH. Soud je ve shodě s úvahami žalovaného obsaženými v bodech 65-66 napadeného rozhodnutí přesvědčen, že pokud žalobkyně u následných plnění realizovaných s Hexageek po 10. 6. 2016 nevyužila možnost úhrady daně za poskytovatele zdanitelného plnění ve smyslu § 109a zákona o DPH (či jiné srovnatelně účinné opatření), přestože byla na problémovost obchodního partnera správcem daně výslovně upozorněna (zejm. na nehrazení jeho daňových povinností z plnění přijatých žalobkyní), jedná se o významnou a stěžejní okolnost, z níž lze dovozovat vědomost žalobkyně o podvodu na DPH. Podle soudu by tato okolnost, i bez přistoupení dalších objektivních okolností, které byly ve věci zjištěny, postačovala k dovození vědomosti žalobkyně o podvodu v transakcích s jejím obchodním partnerem Hexageek.
95. Nepřípadné jsou argumenty žalobkyně, že pro vydání vědomostního dopisu neexistoval žádný zákonný podklad nebo že nebyly splněny náležitosti pro rozhodnutí ve smyslu daňového řádu. Předmětný dopis svojí povahou není rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu, jímž by správce daně přiznával práva či ukládal povinnosti. Jednalo se o informaci od správce daně o obchodním partnerovi žalobkyně, resp. o tom, že si neplní daňové povinnosti vyplývající „z daňových dokladů vystavených na žalobkyni“. Lze předpokládat, že obezřetný obchodník by v návaznosti na obdržení vědomostního dopisu učinil veškerá možná opatření, aby se vyhnul budoucímu neuznání odpočtu z plnění od předmětného obchodního partnera, bude-li konstatováno zasažení daných plnění podvodem na DPH. Správce daně dokonce poskytl žalobkyni návod, jak může u následných plnění s daným obchodním partnerem postupovat. Ta však navrhované řešení nevyužila, ani nepřijala jiná opatření, jimiž by riziko narušení daňové neutrality vyloučila. Spekulace o nezákonnosti vědomostního dopisu soud odmítá. Oproti jiným případům, kdy správce daně standardně dovozuje vědomost plátce o daňovém podvodu, aniž by jej na rizikovost dodavatele předem upozornil, měla žalobkyně v nynějším případě výhodu, že byla o rizikovosti svého obchodního partnera správcem daně

- informována. Rezignací na přijetí adekvátních opatření však tuto „informační výhodu“ ve svůj prospěch nevyužila. Tím se stala spoluúčastníkem daňového podvodu a bylo možné dovodit její vědomost o zasažení plnění od Hexageek podvodem na DPH.
96. Tvrdí-li žalobkyně, že využití postupu podle § 109a zákona o DPH neumožňovala smluvní dokumentace s obchodním partnerem, nejedná se o důvod, který by soud považoval za ospravedlnitelný pro vyloučení vědomosti o možné účasti na podvodu. Pokud žalobkyně preferovala plnit smlouvu s Hexageek, namísto aby se utvrdila v tom, že v budoucnu budou její nároky na odpočet z plnění přijatých od Hexageek správcem daně uznány, jedná se o její vlastní podnikatelskou strategii, jejíž důsledky se projeví neuznáním nároku na odpočet. Nejedná se přitom o důsledek nepředvídatelný, neboť informace o možné postupu v tomto směru byla obsažena ve vědomostním dopisu.
97. Opatření, která žalobkyně v návaznosti na přijetí vědomostního dopisu přijala, soud považuje za nedostatečná. Kontrola v registru plátců DPH je standardním minimem prověřování obchodního partnera. V návaznosti na obsah vědomostního dopisu však měla žalobkyně přistoupit k opatřením mnohem radikálnějším, aby svoji vědomou účast na možném podvodu vyloučila. Jak přílehavě uváděl správce daně, vhodné řešení dané situace představoval zvláštní způsob zajištění daně. Ujišťování zaměstnankyní správce daně v telefonických hovorech, že v budoucnu lze předpokládat ze strany Hexageek zlepšení situace, nepovažuje soud za dostatečné opatření k vyloučení vědomé účasti žalobkyně na podvodu. Pokud žalobkyně účinně nezkontrolovala, že Hexageek z následných plnění poskytnutých žalobkyni DPH skutečně odvedla, nebylo její jednání dostatečně obezřetné.
98. Relevantní není ani námitka, že vůči jiným odběratelům Hexageek nebylo řízení vedeno. Jak totiž výslovně uvedl Finanční úřad pro hlavní město Prahu v textu vědomostního dopisu, problém s neuhrazením daňové povinnosti se týkal daňových dokladů vystavených na žalobkyni. Není proto důvodu zjišťovat, zda Hexageek měl problémy s úhradou DPH i z plnění poskytnutých jiným obchodním partnerům (k tomu srov. závěry v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37). Daná skutečnost měla žalobkyni signalizovat problémovost plnění, které odebírala od předmětného dodavatele.
99. Stejně tak je nepřipadná výtku, že nebylo odůvodněno, proč byl nárok z obdobných plnění v 1. čtvrtletí 2017 uznán. Žalovaný vysvětlil, že v roce 2017 došlo ke zcela odlišné situaci, neboť Hexageek podal v daném zdaňovacím období včas daňové přiznání a svoji daňovou povinnost uhradil. Se žalobkyní nelze souhlasit ani v tom, že neuhrazení daňové povinnosti za 3. a 4. čtvrtletí 2016 bylo jen ojedinělým selháním dodavatele Hexageek, resp. že subjektivní důvody v řízení nebyly zjišťovány. K tomu soud odkazuje na svědeckou výpověď pana Kachlíka ze 14. 3. 2018, v níž svědek potvrzoval, že daňová přiznání byla podána a daňové povinnosti uhrazeny. Nepravdivost těchto informací svědčí o nevěrohodnosti svědka a přispívá k závěru o nestandardnosti daných obchodních případů.
100. Druhou objektivní okolností byl podle žalovaného způsob plateb za dodané zboží. Ta byla popsána v bodě 67 napadeného rozhodnutí (v nichž žalovaný odkazuje rovněž na body 61-62). Platby měly probíhat částečně bankovním převodem a částečně v hotovosti. Z doložených výdajových pokladních dokladů však bylo zjištěno, že platby probíhaly pouze v hotovosti. Tuto skutečnost lze oprávněně považovat za nestandardní. Navíc bylo zjištěno, že až na platbu faktury č. 20160281 byly daňové doklady uhrazeny po době splatnosti. I tuto skutečnost žalovaný zohlednil jako rizikovou, s čímž se soud plně ztotožnil (v podrobnostech viz bod 61 napadeného rozhodnutí).

101. Nestandardnost obchodního vztahu dokládala podle žalovaného rovněž skutečnost, že dodavatel na svých stránkách nezveřejňoval účetní závěrky (viz body 69-70 napadeného rozhodnutí). Poslední zveřejněná účetní závěrka Hexageek byla z roku 2012. Údaje o ekonomické činnosti, které z účetních závěrek vyplývají, přitom jsou v obchodním styku důležitým ukazatelem pro potenciálního obchodního partnera. Ani tvrzení žalobkyně, že většina společností neplní povinnost zveřejňovat účetní závěrku v rejstříku, nemůže zvrátit oprávněnost zahrnutí této okolnosti do souhrnu objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o podvodu.
102. Obdobný závěr je nutno učinit rovněž ve vztahu k virtuálnímu sídlu dodavatele. Hexageek měl v předmětných zdaňovacích obdobích sídlo na adrese, která je na stránkách [www.kurzy.cz](http://www.kurzy.cz) nabízena jako virtuální sídlo a je na ní evidováno okolo 490 právnických osob (viz bod 71 rozhodnutí). Ani argumentace žalobkyně, že dodavatel měl provozovnu ve Slavkově u Brna, nic nemění na skutečnosti, že dodavatel oficiálně sídlil na virtuálním sídle. Přestože podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47, zmínovaného žalobkyní není problematické, pokud podnikatelé pro účely zápisu ve veřejných rejstřících využijí službu tzv. office house, tedy virtuální sídlo. To však platí pouze v případě, že všechny další okolnosti podnikání probíhají standardně a v souladu se zákonem. Tak tomu v nynějším případě nebylo, proto žalovaný i existenci virtuálního sídla oprávněně zařadil mezi objektivní okolnosti.
103. Konečně poslední objektivní skutečností zmíněnou žalovaným byla obecnost internetových stránek Hexageek (viz bod 68 rozhodnutí). Jak však bylo zmíněno výše, žalovaný tuto objektivní okolnost zahrnul do výčtu objektivních okolností, aniž by provedl dokazování a žalobkyni s hodnocením použitých důkazů seznámil. Dopustil se proto vady řízení, která má za následek nepoužitelnost této objektivní skutečnosti při posuzování vědomosti žalobkyně o podvodu. Soud je však přesvědčen, že zbývající objektivní okolnosti (vědomostní dopis, způsob plateb, nezveřejňování účetních závěrek, virtuální sídlo) pro dovození vědomosti žalobkyně o podvodu spolehlivě a jednoznačně postačují (přiměřeně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Stěžejní objektivní okolností byla existence vědomostního dopisu, která by podle soudu i sama o sobě v daném případě pro dovození vědomosti žalobkyně o podvodu postačovala. Zahrnutí obecných webových stránek do objektivních okolností taky bylo procesním pochybením, které však nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
104. Co se týče příčinné souvislosti mezi žalobkyní uplatňovaným nárokem na odpočet daně a neodvedením předmětné daně jejím dodavatelem, soud poukazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, bod 59. Z něj plyne, že *„[s]kutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu (...) 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.“* V nynější věci dodavatel Hexageek, s nímž žalobkyně spolupracovala, vykazoval nestandardní znaky, které žalobkyni mohly a měly signalizovat, že dojde k neodvedení daně do veřejného rozpočtu (viz zejm. vědomostní dopis).
105. K poukazu žalobkyně na institut ručení soud konstatuje, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu představuje odepření nároku na odpočet DPH a ručení dle § 109 zákona o DPH dva samostatné instituty, jež mají místo v jiných fázích řízení. Neuznání

nároku na odpočet spadá do nalézacího řízení, kdežto ručení se používá při placení daní. V obecné rovině tedy nemá institut ručení přednost před neuznáním nároku na odpočet DPH z důvodu, že dodavatel či subdodavatel daňového subjektu daň podvodně nepřiznal či neodvedl (viz např. bod 16 rozsudku ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65). Pokud byly naplněny podmínky pro odepření nároku na odpočet z důvodu účasti žalobkyně na daňovém podvodu, nebylo povinností správce daně zkoumat naplnění podmínek pro využití institutu ručení. Nepříléhavý je rovněž odkaz na stanovisko generální advokátky ve věci C-4/20, *Alti*. Pro soud je závazný následný rozsudek SDEU z 20. 5. 2021, v němž je řešen rozsah ručení, nikoliv povinnost využití institutu ručení před odepřením nároku na odpočet, jak se snaží dovodit žalobkyně. Závěry věci *Alti* proto nejsou pro nyní řešenou věc použitelné.

#### VI. B. III) Přijetí rozumných opatření žalobkyní

106. Závěrem soud hodnotil, zda žalobkyně přijala dostatečná opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby své účasti na podvodu zabránila.
107. Žalovaný v bodech 74-80 napadeného rozhodnutí podrobně popsal, že žalobkyně v podstatě neprovedla žádná relevantní opatření k eliminaci rizika zapojení se do podvodu na DPH. Jak soud popsal v bodě 96 výše, po obdržení vědomostního dopisu měla žalobkyně přijmout účinná opatření k vyloučení své účasti na podvodu (např. zvláštní způsob zajištění daně podle § 109a zákona o DPH). Námitka, že žalobkyně nedisponuje týmem odborníků ani právníků, není příléhavá, neboť i laikovi by z textu vědomostního dopisu muselo být zřejmé, jaká opatření má učinit, aby se v budoucnu vyvaroval odepření nároku na odpočet od zplnění od předmětného dodavatele. Získávání obecných informací o situaci Hexageek z různých zdrojů (např. z registru plátců nebo z obchodního rejstříku) nepovažuje soud za daných skutkových okolností za nijak nadstandardní, ale za pouhou běžnou opatrnost. I podle Nejvyššího správního soudu platí, že „*obezřetnost v obchodním styku se nevyčerpává nahlédnutím do evidence*“ (viz rozsudek ze dne 11. 2. 2020, č. j. 10 Afs 253/2018-39). Rovněž platby za přijatá plnění v hotovosti nelze považovat za opatření bránící účinně účasti na daňovém podvodu. Totéž platí rovněž pro kontrolu kvality při předání zboží či o obchodování s oprávněnou osobou dodavatele.
108. Pokud měla žalobkyně k dispozici obsah kontrolních hlášení dodavatele Hexageek, nepochybně z něj mohla zjistit nestandardnosti svědčící o vykazování velkého množství plnění v oddílu B3; i to ji mělo vést k dalšímu prověření předmětných obchodních transakcí či k přijetí náležitých opatření.
109. Žalovaný v bodě 78 napadeného rozhodnutí příléhavě poukázal rovněž na skutečnost, že k ukončení rámcové smlouvy s Hexageek došlo 12. 1. 2017 z důvodu narovnání vyhroceného stavu mezi oběma stranami. Předmětná listina nasvědčuje tomu, že obchodní spolupráce mezi žalobkyní a Hexageek nebyla bezproblémová. Smluvní podmínky tak patrně nebyly tím pravým důvodem, proč žalobkyně k využití zvláštního způsobu zajištění daně nepřistoupila. Žalovaný správně upozornil na fakt, že po ukončení spolupráce neměla žalobkyně jediný racionální důvod u dosud neuhrazených faktur nevyužít postup podle § 109a zákona o DPH. Pokud tak neučinila, nemůže tvrdit, že vynaložila maximální možné úsilí, aby svoji účast na podvodu vyloučila. Na těchto závěrech nemůže ničeho změnit ani tvrzené bezproblémové vyřizování reklamací jejím obchodním partnerem. Dostatek důkazů obsažených ve spise totiž svědčí o tom, že žalobkyní přijatá opatření dostatečná nebyla. Závěr žalovaného, že si žalobkyně nepočínala v předmětných obchodních vztazích dostatečně obezřetně a opatrně, tak ob stojí.

110. Námitka nenaplnění podmínek pro odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu účasti žalobkyně na podvodu na DPH tedy není důvodná.

### VII. Závěr a náklady řízení

111. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

112. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno, 10. listopadu 2022

Mgr. Milan Procházka v.r.  
předseda senátu