

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Štěpána Výborného a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **PCB servis s.r.o.**, se sídlem Karlova 1061/5, Brno, zastoupená Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 11. 2022, č. j. 30 Af 72/2020 - 125,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 11. 2022, č. j. 30 Af 72/2020 - 125, **se ruší**.

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2020, č. j. 36173/20/5300-22443-712876, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 42 026 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jejího zástupce Mgr. Ing. Tomáše Hobzy, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 12. 8. 2019, č. j. 3829520/19/3001-51525-709250 a č. j. 3829818/19/3001-51525-709250 (dále jen „dodatečné platební výměry“), Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za 3. čtvrtletí roku 2016

ve výši 114 261 Kč a rozhodl o povinnosti uhradit penále ve výši 22 852 Kč a za 4. čtvrtletí roku 2016 ve výši 116 424 Kč a rozhodl o povinnosti uhradit penále ve výši 23 284 Kč. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 9. 2020, č. j. 36173/20/5300-22443-712876.

[2] Žalobkyně přijala ve zdaňovacím období 3. a 4. čtvrtletí roku 2016 zdanitelné plnění od společnosti HEXAGEEK Solutions s.r.o. (dále jen „Hexageek“). Předmětem plnění byl nákup dílů pro výrobu řídících a ovládacích celků pro výdejní cigaretové stojany. Po provedené daňové kontrole správce daně dospěl k závěru, že obchodní transakce mezi žalobkyní a společností Hexageek byly v předmětných zdaňovacích obdobích zasaženy podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla či měla vědět. Správce daně proto vyloučil z nároku žalobkyně na odpočet daně přijatá zdanitelná plnění od společnosti Hexageek dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodnou dobu (dále jen „zákon o DPH“).

[3] Žalovaný názor správce daně aproboval. Žalovaný identifikoval dodavatelsko-odběratelský řetězec mezi žalobkyní a společností Hexageek. Hexageek podala za období červenec 2016 až prosinec 2016 daňová přiznání k DPH více než dva a půl roku po zákonné lhůtě pro jejich podání a daň nebyla uhrazena. Posuzované obchodní transakce zároveň probíhaly za nestandardních okolností, a proto žalovaný dospěl k závěru, že byly zatíženy podvodem na DPH. Žalovaný uvedl, že v souhrnu je vyloučena možnost, že neobvyklé podmínky byly důsledkem nedbalosti, neznalosti, náhody či chybného rozhodnutí v rámci běžného podnikatelského rizika. Žalobkyně mohla a měla vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Žalovaný poukázal především na tzv. vědomostní dopis ze dne 10. 6. 2016, č. j. 2674279/16/3001-60564-712062 (dále jen „vědomostní dopis“), v němž byla žalobkyně správcem daně zpravena o skutečnosti, že její dodavatel neuhradil DPH za předchozí zdaňovací období. Žalobkyně byla také bezúspěšně upozorněna na možnost využití zvláštního způsobu zajištění daně dle § 109a daňového řádu. Žalovaný dále za objektivní okolnosti považoval hotovostní způsob plateb, obecnost internetových stránek dodavatele, nezveřejňování účetních závěrek dodavatele a jeho virtuální sídlo. Žalovaný rovněž shledal, že žalobkyně nepřijala žádná potřebná opatření k zamezení své účasti v daňovém podvodu na DPH.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu. Krajský soud považoval za nezbytné provést další dokazování k existenci daňového podvodu, neboť žalobkyně s odkazem na podání daňových přiznání společností Hexageek v červenci 2019 zpochybnila, zda ke dni vydání napadeného rozhodnutí chybějící daň skutečně existovala.

[5] Při jednání dne 26. 9. 2022 krajský soud provedl dokazování listinnými důkazy: vybrané obraty osobních daňových účtů Hexageek od ledna do prosince 2016 a 2017, přehled písemností Hexageek od 1. 1. 2015 do 5. 9. 2019, vybrané obraty osobních daňových účtů Hexageek z daňového portálu v obdobích 1. 1. 2016 - 31. 12. 2016 a 1. 1. 2017 - 31. 12. 2017, zpráva likvidátora společnosti Hexageek a výpisy sestav o odepsání pohledávky dne 9. 10. 2019. Při jednání dne 31. 10. 2022 krajský soud provedl dokazování daňovými přiznáními Hexageek k DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2016, platebními výměry určenými daňovému subjektu Hexageek na DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2016, výzvami společnosti Hexageek k podání daňových přiznání za období

srpen až prosinec 2016, výzvami téže společnosti k odstranění vad podání za zdaňovací období srpen až prosinec 2016, úředními záznamy o neúčinnosti daňových přiznání za období srpen až prosinec 2016 podanými společností Hexageek, sjetinou ze systému ADIS o jednotlivých dotazech na banky, 5 exekučními příkazy na přikázání pohledávky z účtu společnosti Hexageek, odpisovými protokoly ze dne 23. 1. 2019 a 9. 10. 2019 daňového subjektu Hexageek, odpověďmi z jednotlivých bank a 3 výzvami k podání prohlášení o majetku společnosti Hexageek ze dne 9. 3. 2016, 7. 12. 2018 a 31. 7. 2019.

[6] Nyní napadeným rozsudkem krajský soud žalobu žalobkyně zamítl.

[7] Krajský soud nejprve neshledal důvodnou námitku, že správce daně v odvolacím řízení neumožnil žalobkyni seznámit se s novým hodnocením důkazů, čímž porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Rovněž shledal nedůvodnou námitku, že správce daně byl povinen vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[8] K existenci podvodu na DPH krajský soud uvedl, že daň byla dodavateli Hexageek vyměřena z úřední povinnosti dne 25. 5. 2019 a dne 9. 10. 2019 byla odepsána pro nedobytnost. K provedenému dokazování krajský soud konstatoval, že stěžejní důvody svědčící existenci daňového podvodu byly identifikovány již v napadeném rozhodnutí. Soud pouze přistoupil k doplnění správního spisu o skutečnosti vztahující se k daňové povinnosti Hexageek k datu vydání napadeného rozhodnutí. Takto bylo zjištěno, že daňová přiznání ze dne 9. 7. 2019 byla shledána neúčinnými podáními, neboť k doměření daně došlo z moci úřední již v květnu 2019, přičemž 9. 10. 2019, tj. dle krajského soudu po vydání napadeného rozhodnutí, došlo k odpisu předmětných nedoplatků. Tato doplnění správního spisu podle krajského soudu toliko dokreslují zjištění žalovaného, že za kontrolovaná zdaňovací období nebyla daň dodavatelem Hexageek uhrazena a že v daných transakcích existovala řada nestandardností, které svědčily existenci podvodu na DPH. Pokud tedy žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel z úředního záznamu ze dne 31. 7. 2019, který neobsahoval informaci o vyměření daně z úřední povinnosti ani o neúčinnosti podaných daňových přiznání, nelze v této nepřesnosti podle krajského soudu spatřovat pochybení, které by svědčilo neunesení důkazního břemena žalovaným. Závěr žalovaného o existenci chybějící daně byl správný a dokazováním před soudem nedošlo k porušení koncentrační zásady.

[9] Krajský soud dále souhlasil 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 skutečnosti považoval krajský soud zjištění o dodavateli Hexageek (virtuální sídlo, neplnění daňových povinností, nezveřejňování účetních závěrek, obsah kontrolních hlášení). Podstatná a varující byla rovněž zjištění ohledně ceny a úhrady za plnění (platby v hotovosti, často po lhůtě splatnosti). Krajský soud nesouhlasil se žalobkyní, 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.

[10] K vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH krajský soud uvedl, že klíčovou objektivní okolnost představuje vědomostní dopis, v němž správce daně žalobkyni informoval, že při párování kontrolních hlášení za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2016 vyšlo

najevo, že dodavatel Hexageek dosud neuhradil DPH vyplývající z daňových dokladů vystavených na žalobkyni. Žalobkyně tak byla informována o možné problémovosti svého obchodního partnera a bylo jí doporučeno, aby v budoucnu při spolupráci s daným dodavatelem využila možnosti zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a zákona o DPH. Žalobkyně však navrhované možnosti zvláštního způsobu zajištění daně nevyužila, ani nepřijala jiná adekvátní opatření, aby svoji účast na podvodu vyloučila. Tvrdí-li žalobkyně, že využití postupu podle § 109a zákona o DPH neumožňovala smluvní dokumentace s obchodním partnerem, nejedná se o ospravedlnitelný důvod pro vyloučení vědomosti o účasti na podvodu. Pokud žalobkyně účinně nezkontrolovala, zda Hexageek z následných plnění poskytnutých žalobkyni DPH skutečně odvedla (vyjma kontroly dodavatele v registru plátců DPH), nebylo její jednání dostatečně obezřetné. Dalšími objektivními okolnostmi svědčícími vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu byl podle krajského soudu způsob plateb za dodané zboží, skutečnost, že dodavatel na svých stránkách nezveřejňoval účetní závěrky, a virtuální sídlo dodavatele. Zahrnutí obecných webových stránek do objektivních okolností považoval krajský soud za procesní pochybení, které však nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (stěžejní objektivní okolností byla existence vědomostního dopisu).

[11] Krajský soud nepovažoval za relevantní námitku, že vůči jiným odběratelům Hexageek nebylo řízení vedeno, protože problém s neuhrazením daňové povinnosti se týkal daňových dokladů vystavených na žalobkyni. Stejně tak je nepřípadná výtka, že nebylo odůvodněno, proč byl uznán nárok z obdobných plnění v 1. čtvrtletí 2017, neboť k tomuto zdaňovacímu období Hexageek daňovou povinnost uhradil.

[12] K poukazu žalobkyně na institut ručení krajský soud konstatoval, 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. 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.

II. Podání účastníků řízení

[13] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[14] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že krajský soud překročil svoji pravomoc, protože doplnil spisový materiál výrazně nad rámec napadeného rozhodnutí. Důkazní břemeno ve věci existence chybějící daně a určení jejího mechanismu tížilo výlučně žalovaného. Ten měl postavit najisto, že chybějící daň není výsledek pouhé neúhrady, ale je výsledkem narušení neutrality daně. Stěžovatelka míní, že pouhé neodvedení daně i při pozdním podání daňových přiznání nepředstavuje narušení neutrality daně. Krajský soud vycházel ze zcela odlišného skutkového stavu, než jak byl uveden v napadeném rozhodnutí žalovaného, a to že ke stanovení daňové povinnosti došlo již v květnu roku 2019 z moci úřední. Přezkum krajského soudu však neslouží k nápravě vad žalovaného, důkazní břemeno tíží výlučně žalovaného. Žalovaný si mohl a měl důkazy provedené před krajským

soudem obstarat. Krajský soud významným způsobem porušil koncentrační zásadu a zásadu rovnosti.

[15] Stěžovatelka nesouhlasí s posouzením objektivních okolností daňového podvodu krajským soudem, který vědomost stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu založil pouze na tzv. vědomostním dopisu ze dne 10. 6. 2016. Z textu dopisu se nepodává žádný podvodný charakter společnosti Hexageek, nýbrž pouze to, že společnost Hexageek doposud neuhradila DPH vyplývající z daňových dokladů vystavených na stěžovatelku. Tento závěr o podvodném jednání společnosti Hexageek je v rozporu s ustálenou judikaturou Soudního dvora EU. Krajský soud ve shodně se žalovaným interpretují daňový podvod nesprávně jako saldo výběru DPH. Správce daně navíc ve vědomostním dopise ujistil stěžovatelku, že se ze strany společnosti Hexageek jedná o nevýznamné pochybení. Odkaz ve vědomostním dopise na § 109a zákona o DPH považuje stěžovatelka za zcela nedůvodný a vypořádání totožné žalobní námitky za nepřezkoumatelné. Krajský soud neuvedl, proč se odchýlil od rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2021, č. j. 4 Afs 355/2020 - 35. Nadto byly bagatelizovány námitky stěžovatelky, že aby mohlo dojít k využití institutu dle § 109a zákona o DPH, musí být takový postup výlučně sjednán mezi smluvními stranami. Krajský soud také ignoruje specifičnost celého plnění (výroba na míru se zvláštními funkcemi). Pokud by společnost Hexageek byla vedena snahou o provedení podvodu na DPH, nebylo by možné u ní uplatnit práva z vadného plnění, zboží by nebylo řádně opraveno. Společnost Hexageek měla také celou řadu dalších významných odběratelů, takže byla dohledatelná. Plnění rovněž nebylo nakupováno za nestandardní cenu či za nestandardních obchodních podmínek. Irelevantní je pak skutečnost, zda společnost Hexageek zveřejňovala účetní závěrky. V průběhu řízení bylo rovněž vysvětleno, proč stěžovatelka platila za zboží v hotovosti. Stěžovatelka shrnuje, že transakce se společností Hexageek neprobíhaly za krajně nestandardních okolností nemajících ekonomické opodstatnění. Stěžovatelka také upozorňuje, že za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2017 byla daňová kontrola zaměřena na totožné plnění přijaté od společnosti Hexageek, avšak správce daně žádný daňový podvod neidentifikoval. Krajský soud se měl zabývat především otázkou, zda se obchodní transakce v tomto zdaňovacím období nějak lišily a pokud ano, nakolik bylo možno uzavřít, že smyslem a účelem transakcí ve 3. a 4. čtvrtletí roku 2016 bylo spáchání daňového podvodu, zatímco v 1. čtvrtletí roku 2017 nikoliv.

[16] Ve třetím stížnostním bodu stěžovatelka namítá, že správce nevyužil institut ručení podle § 109 zákona o DPH. Tvrdí, že pro specifické okolnosti na věc nedopadá rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021 - 65. Po vědomostním dopise měl správce daně v souladu se zásadou proporcionality a účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), využít institutu ručení ve smyslu § 109 zákona o DPH. Přednost institutu ručení je nasnadě i s ohledem na skutečnost, že výsledkem daňové kontroly je penále ve výši 20 % z doměřené daně. Stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru EU následující předběžnou otázku: „*Brání zásada proporcionality stejně jako směrnice 2006/112/ES situaci, kdy daňové orgány zahájí u odběratele daňovou kontrolu, jejímž výsledkem je odepření nároku na odpočet a z toho vyplývající sankce, a nevyužijí institutu ručení, ačkoliv ještě před zahájením daňové kontroly je jim známo, že dodavatel nehradí vykázané daňové povinnosti, o čemž odběratele před zahájením daňové kontroly zpraví?*“

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti trvá na tom, že v dané věci bylo prokázáno, že stěžovatelka mohla a měla vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH, neboť byla zjištěna řada natolik závažných nestandardností, jejichž hodnocení v souhrnu vylučuje, aby se stěžovatelka do podvodného jednání zapojila náhodou.

[18] Žalovaný uvádí, že krajský soud byl oprávněn doplnit dokazování novými důkazními prostředky. Žalovaný má za to, že již v rozhodnutí o odvolání byla detekována „chybějící daň" za předmětná zdaňovací období u společnosti Hexageek. Závěr o chybějící dani zůstal nezměněn, pouze se změnily okolnosti jejího stanovení. Nelze tak hovořit o zcela jiném skutkovém stavu. Ohledně nesprávných údajů o chybějící dani, vycházejících z úředního záznamu ze dne 31. 7. 2019, žalovaný uvádí, že nejde o pochybení, které by svědčilo neunesení důkazního břemene z jeho strany. Nedošlo proto k porušení koncentrační zásady. Žalovaný považuje za stěžejní, že vyměřenou daň společnost Hexageek neuhradila, a to ani na základě vyměření daně správcem daně z moci úřední, ani v souvislosti s podanými daňovými přiznáními dne 9. 7. 2019. Bylo proto detekováno narušení daňové neutrality (respektive chybějící daň), přičemž existovaly nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu vedou k závěru o existenci podvodu na DPH.

[19] K objektivním okolnostem svědčícím o zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH žalovaný uvádí, že konstatování účasti osoby povinné k dani na úniku DPH nepodléhá podmínce, že tímto plněním získala daňové zvýhodnění, jehož poskytnutí je v rozporu s cílem sledovaným směrnicí 2006/112/ES. Stejně tak je irelevantní, že dotčené plnění nepřineslo osobě povinné k dani žádnou hospodářskou výhodu. Odepření nároku na odpočet nesupluje výběr chybějící daně. Objektivní okolností je nejen samotné vydání vědomostního dopisu, ale i následné chování stěžovatelky, která daň v režimu § 109a zákona o DPH neuhradila a dále ji hradila v rámci kupní ceny přímo společnosti Hexageek. Žalovaný připomíná, že vědomostní dopis nebyl jedinou objektivní okolností, ale jednou z pěti okolností. K argumentaci stěžovatelky žalovaný podotýká, že nárok na odpočet DPH nelze vždy přiřadit k jednomu konkrétnímu uskutečněnému zdanitelnému plnění. Žalovaný nepovažuje ujištění úřední osoby za dostatečné opatření k zabránění účasti na podvodu na DPH, neboť stěžovatelka mohla uhradit daň v režimu § 109a zákona o DPH, což však neučinila. Skutečnost, že stěžovatelka uspěla u společnosti Hexageek s reklamací a tato byla řádně vyřízena, nemá žádný vliv na samotné zjištění objektivních okolností a vědomou účast stěžovatelky na podvodu na DPH. Žalovaný dále míní, že závěry z jiných daňových řízení a transakcí mezi dodavatelem stěžovatelky a jeho jinými odběrateli nejsou relevantní. Žalovaný považuje také platby v hotovosti za objektivní okolnosti svědčící o zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH. Situace za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017 pak byla skutkově odlišná od předmětných zdaňovacích období, neboť v tomto období společnost Hexageeek DPH uhradila.

[20] Žalovaný se ztotožňuje s krajským soudem, že institut ručení dle § 109 zákona o DPH nemá přednost před odmítnutím nároku na odpočet daně. Judikatura tuzemských správních soudů je k této otázce natolik konstantní a jednoznačná, takže položení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU není třeba.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[22] Kasační stížnost je důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit.

[24] Za nepřezkoumatelné (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44). Zároveň ovšem nelze opomenout, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014 - 85).

[25] Stěžovatelka namítá, že krajský soud dostatečně nevypořádal námitku nedůvodnosti odkazu na § 109a zákona o DPH ve vědomostním dopisu. Touto námitkou se však krajský soud zabýval v odst. 96, 97 či 109 svého rozsudku, v nichž jednoznačně dospěl k závěru, že tento zvláštní způsob zajištění daně by představoval vhodné řešení pro danou situaci a dostatečné opatření zajišťující vyloučení vědomé účasti stěžovatelky na podvodu. Na námitku stěžovatelky tedy krajský soud reagoval a předestřel důvody, pro které jí nepřisvědčil. Krajský soud nebagatelizoval ani námitky stěžovatelky ohledně nezbytnosti smluvních ujednání při aplikaci § 109a zákona o DPH, tyto však nepovažoval za významné, respektive je považoval za podnikatelskou strategii, jejíž důsledky se však projevily neuznáním nároku na odpočet (viz odst. 96 napadeného rozsudku).

[26] Jestliže stěžovatelka namítá, že krajský soud neuvedl, proč se odchýlil od závěrů plynoucích z rozsudku č. j. 4 Afs 355/2020 - 35, tak je pravdou, že krajský soud odkaz na tento rozsudek výslovně nevypořádal. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je však vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Konstatování nepřezkoumatelnosti by tedy mělo být v soudní praxi spíše výjimečné, *„není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrno, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského*

soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky…“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29). Uvedené se bezezbytku uplatní také v nyní posuzované věci, neboť krajský soud v napadeném rozsudku dostatečně a srozumitelně vypořádal závěr o vědomosti stěžovatelky o podvodu na DPH. Nelze proto konstatovat, že by napadený rozsudek byl v celkovém souhrnu nepřezkoumatelný, čemuž ostatně svědčí věcná polemika stěžovatelky s vyřčenými závěry. Nevypořádání jedné z dílčích námitek (jednoho odkazu na rozsudek) nemůže vést ke konstatování nepřezkoumatelnosti rozsudku.

[27] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný, neboť je z jeho odůvodnění zřejmé, jakými úvahami byl krajský soud při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak naplněn není.

[28] Stěžovatelka dále namítá nezákonnost dokazování v soudním řízení.

[29] Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

[30] Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. v rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.

[31] Citovaný § 77 odst. 2 s. ř. s. zakládá soudu pravomoc dalšími provedenými a hodnocenými důkazy zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. K požadavku plné jurisdikce Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99, č. 1275/2007 Sb. NSS, uvedl, že „*soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde nalezl správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění nebo tak učiní sám. Tato činnost soudu je nezbytným předpokladem pro bezvadný právní přezkum napadeného rozhodnutí, neboť jen správně a úplně zjištěný skutkový stav v řízení bez procesních vad může být podkladem pro právní posouzení věci.*“ Uvedené platí také při přezkumu rozhodnutí daňových orgánů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2008, č. j. 2 Afs 70/2008 - 127, nebo ze dne 28. 11. 2008, č. j. 7 Afs 79/2007 - 85).

[32] Zároveň však Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovatelce, že není cílem soudního přezkumu nahrazovat činnost správního orgánu. Soudní přezkum správních rozhodnutí nelze vnímat jako odvolací řízení v plné apelaci, proto také důkazní aktivita soudu bude vždy činností doplňkovou, nikoliv dominantní (viz již citovaný rozsudek č. j. 1 As 32/2006 - 99). Nejvyšší správní soud již ve své dřívější judikatuře uznal,

že problematika zjišťování skutkového stavu je dobrým příkladem určité tenze mezi oběma přístupy (plné jurisdikce a nenahrazování činnosti správního orgánu), kde nutně dochází k určitému vyvažování obou těchto působících principů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS). Stále však platí, že východiskem pro úvahy o tom, zda krajský soud provede určité posouzení stran skutkového stavu sám, nebo tak uloží správnímu (daňovému) orgánu v novém řízení, je zásadně povaha zjišťované skutečnosti (pokud např. je výsledkem správního uvážení, je principiálně vyloučeno, aby takovou úvahu provedl soud), a rovněž dostatek relevantních podkladů ve spisech pro zjištění skutkového stavu, z něhož správní orgán vycházel při vydání rozhodnutí, jehož zákonnost soud přezkoumává (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2017, č. j. 5 As 161/2016 - 21). Jsou-li nedostatky ve zjištění skutkového stavu takového rozsahu, že jejich odstraňování by znamenalo nahrazovat činnost správních (daňových) orgánů soudem, uloží krajský soud tuto povinnost správnímu (daňovému) orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2022, č. j. 10 As 516/2021 - 56 či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015 - 71).

[33] V nyní posuzované věci krajský soud prováděl dokazování za účelem prokázání existence podvodu na DPH. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k existenci daňového podvodu poukázal na chybějící daň za předmětné zdaňovací období ve formě neuhrazené daňové povinnosti dodavatele (bod 52 a 58 rozhodnutí žalovaného), čímž došlo k narušení neutrality daně (bod 62 téhož rozhodnutí). Stěžovatelka v průběhu soudního řízení ale závěr o existenci podvodu zpochybnila 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. Za tímto účelem krajský soud provedl shora shrnuté dokazování, kdy navíc shledal, že závěr žalovaného, že pozdější uhrazení daňové povinnosti nemůže mít vliv na existenci chybějící daně v okamžiku ukončení daňové kontroly, byl překonán rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44.

[34] Provedeným dokazováním bylo zjištěno, že společnost Hexageek sice podala v červenci 2019, tj. před vydáním napadeného rozhodnutí, přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období (respektive za srpen až prosinec roku 2019), avšak tato daňová přiznání byla prohlášena neúčinnými, protože před jejich podáním byla společnosti Hexageek daň vyměřena platebními výměry ze dne 23. 4. 2019, které nabyly právní moci dne 25. 5. 2019. Zároveň ke dni 9. 10. 2019 byla nezaplacená daň odepsána pro nedobytnost, protože bylo zjištěno, že společnost Hexageek nemá žádný zabavitelný majetek a nevlastní jiné bankovní účty vyjma účtu u Fio banky, z něhož však rovněž nebyly (i přes exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu) žádné platby připsány.

[35] Veškeré tyto skutečnosti, které byly zjištěny v průběhu dokazování před krajským soudem, dle Nejvyššího správního soudu nepředstavují natolik zásadní skutečnosti, aby bylo možno konstatovat překročení mezí § 77 odst. 2 s. ř. s. Provedeným dokazováním nebyla nikterak popřena původní tvrzení správce daně o neuhrazení daňové povinnosti do dne vydání napadeného rozhodnutí, krajský soud pouze objasnil dvě nové dílčí skutečnosti.

[36] Krajský soud na základě doplněného dokazování zaprvé korigoval tvrzení žalovaného a správce daně, že společnost Hexageek s výrazným zpožděním přiznala daň za předmětná zdaňovací období. Krajský soud na základě provedených důkazů shledal, že daňová přiznání ze dne 9. 7. 2019 neměla pro věc význam, jelikož byla prohlášena neúčinnými. Toto dílčí pochybení, napravené krajským soudem, však nic nezměnilo na podstatě tvrzené existence daňového podvodu. Nově provedené důkazy pouze dokreslily proces vyměření daně společnosti Hexageek za předmětná zdaňovací období, aniž by nová zjištění změnila závěry žalovaného vyřčené v žalobou napadeném rozhodnutí, že DPH za kontrolovaná zdaňovací období nebyla dodavatelem Hexageek včas přiznána ani uhrazena.

[37] Druhou nově zjištěnou skutečností bylo, že daňový nedoplatek byl v říjnu 2019 odepsán. Ani pominutí této skutečnosti však nemohlo nic změnit na vyřčených závěrech o existenci chybějící daně z důvodu jejího neodvedení společností Hexageek, protože odepsáním nedobytné daně nedošlo k jejímu zániku. Tím, že dojde k odepsání nedoplatku pro nedobytnost, dochází pouze k vnitřní změně v jeho evidenci, která se navenek neprojevuje a nemá na postavení daňového subjektu žádné dopady. Okamžik zániku nedoplatku je stejně jako u „běžných nedoplatků“ vázán až na uplynutí lhůty k placení daně, nikoli na jeho odpis (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 9 Afs 153/2015 - 30). Daň proto i po odepsání nedoplatku stále nebyla uhrazena, takže nebylo vyloučeno, aby žalovaný odepřel stěžovatelce nárok na odpočet DPH. K této nově zjištěné skutečnosti Nejvyšší správní soud pouze podotýká, že krajský soud ve svém rozsudku opakovaně chybně uvedl (viz odst. 83 a 85), že k odpisu nedoplatku došlo až po právní moci napadeného rozhodnutí, která nastala 1. 10. 2019. Krajský soud však nejspíše přehlédl, že rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci 1. 10. 2020 a nikoli 1. 10. 2019. Toto pochybení, které stěžovatelka v kasační stížnosti ani nenamítla, však nemohlo založit nezákonnost rozsudku krajského soudu, poněvadž, jak již bylo uvedeno, chybějící daň nezanikla.

[38] Nejvyšší správní soud tedy nesouhlasí se stěžovatelkou, že postupem krajského soudu byla porušena povinnost žalovaného unést důkazní břemeno. Žalovaný své důkazní břemeno unesl, neboť již v daňovém řízení výslovně konstatoval, že chybějící daň byla v daném případě porušením neutrality daně (viz bod 57, 58 či 63 rozhodnutí žalovaného). Na tomto závěru nic nemění nesprávné tvrzení týkající se vyměření daně společnosti Hexageek a pominutí jejího odpisu. Nejvyšší správní soud nemá za to, že z nově provedených důkazů byl vyvozen zcela jiný skutkový stav. Naopak skutkový stav zůstal ve svých základních obrysech nezměněn. Nejvyšší správní soud pokládá postup krajského soudu za souladný s § 77 odst. 2 s. ř. s., protože důkazní aktivita soudu nebyla při přezkumné činnosti dominantní činností, avšak pouze doplnila dokazování, jehož těžiště stále leželo na daňových orgánech. Krajský soud neporušil ani zásadu, že skutkový stav musí být hodnocen ke dni vydání napadeného rozhodnutí, neboť žádný z provedených důkazů se netýkal období po vydání rozhodování žalovaného.

[39] Nejvyšší správní soud také uvádí, že nedošlo k porušení procesních práv stěžovatelky a jejího práva na spravedlivý proces, neboť její zástupce byl dokazování před soudem přítomen a k provedeným důkazům se vyjádřil. Krajský soud také příhodně, s ohledem na nově prováděné dokazování, k žádosti právního zástupce stěžovatelky druhé soudní

jednání konané dne 31. 10. 2022 o dva týdny odročil, což kasační soud pokládá za dostatečnou dobu k tomu, aby se zástupce stěžovatelky s provedenými důkazy seznámil a mohl na ně v následném přednesu reagovat. Ostatně Nejvyšší správní soud nepomíjí, že ze záznamu z jednání vyplývá, že advokát stěžovatelky požadoval na přípravu pouze jeden den.

[40] Namítané porušení zásady rovnosti Nejvyšší správní soud také v daném případě neshledal, neboť stěžovatelka i žalovaný měli v řízení před krajským soudem stejné možnosti seznámit se s provedenými důkazy a vyjádřit se k nim. Nadto plná jurisdikce není výdobytkem výlučně ve prospěch žalobců (tím by se ostatně popírala i rovnost stran v řízení o žalobě), ale nástrojem, který umožňuje soudu důkladněji kontrolovat činnost veřejné správy a účinněji přispívat k jejímu zákonnému rozhodování (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2021, č. j. 10 Afs 352/2019 - 26). Zásada rovnosti stran tedy nebyla v řízení před krajským soudem porušena.

[41] Nejvyšší správní soud uzavírá, že námitku porušení koncentrační zásady ani procesních práv stěžovatelky v řízení před krajským soudem neshledal důvodnou.

[42] Stěžovatelka dále namítá absenci věcných důvodů pro odepření nároku na odpočet DPH.

[43] Podle ustálené judikatury Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu je nárok na odpočet daně nedílnou součástí systému DPH a zásadně nesmí být omezen. Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval a vycházel při tom z judikatury Soudního dvora EU (např. rozsudky ve věci C–255/02, Halifax plc; ve věcech C–354/03, C–355/03 a C–484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd; ve věcech C–439/04 a C–440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling; nebo ve věcech C–80/11 a C–142/11, Mahagében Kft a Péter Dávid). Ta pod pojmem *podvod na DPH* označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice 2006/112/ES, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. I když varianty daňového podvodu mohou být rozmanité, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

[44] Bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu dospěla k závěru, že aby bylo možno odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet DPH, musí být nejprve zjištěno, zda skutečně došlo k podvodu na dani z přidané hodnoty (1. podmínka). Následuje vědomostní test, kdy se na základě objektivních skutkových okolností posuzuje, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka). Konečně je třeba posoudit, jestli daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se svým jednáním daňového podvodu účastnit nebude (3. podmínka).

[45] Pro prokázání existence podvodu (1. podmínka) musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se jednalo o daňový podvod (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, bod 38). Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že byla narušena daňová neutralita, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním nebo více subjekty. Při posuzování nároku na odpočet daně je nutné hodnotit všechny okolnosti transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, bod 34). Zároveň je třeba zjistit takové okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu budou představovat dostatečný podklad pro závěr, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.

[46] Z uvedeného vyplývá, že stěžovatelka má pravdu, pokud míní, že saldo výběru DPH nemůže samo o sobě představovat daňový podvod. Narušením neutrality daně je chybějící daň, jejíž neodvedení bylo zapříčiněno podvodným jednáním. Daňové orgány musí postavit najisto, že daň nejenže nebyla ke dni rozhodnutí o ní uhrazena, ale že se tak stalo za účelem neoprávněného daňového zvýhodnění. Důvodem, proč daň nebyla zaplacena, nemusí být vždy jen snaha o neoprávněnou výhodu: může jít o prosté podnikatelské selhání. Tyto situace je nutné od sebe odlišovat. Daňové orgány proto musí popsat podezřelé okolnosti, které v souhrnu představují dostatečný podklad pro závěr, že daňový subjekt nezaplatil daň právě proto, aby jinému umožnil neoprávněné daňové zvýhodnění (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43). Podezřelými okolnostmi může být například krátká obchodní historie, nestandardní obchodní podmínky, nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, nulová smluvní dokumentace, nestandardní peněžní toky mezi osobami nebo neexistující prezentace subjektů na internetu i přesto, že obchodují s takovým zbožím, které se vyznačuje velmi vysokými cenami, apod. (viz za všechny rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021, č. j. 5 Afs 157/2020 - 61, bod 35).

[47] V případě obchodního řetězce mezi stěžovatelkou a společností Hexageek byly některé tyto nestandardní okolnosti zaznamenány. Pochybnosti o standardnosti obchodního vztahu dle žalovaného a krajského soudu vyvolávala v prvé řadě skutečnost, že stěžovatelka nehradila přijatá zdanitelná plnění prostřednictvím bezhotovostních plateb, nýbrž v hotovosti, ačkoli se jednalo o statisícové platby. Navíc k platbám docházelo, vyjma jediného případu, až po datu splatnosti, společnost Hexageek sídlila na virtuální adrese a nezveřejňovala své účetní závěrky. Dodavatel stěžovatelky, tj. společnost Hexageek, pak DPH z plnění za zkoumané daňové období neodvedl.

[48] Nejvyšší správní soud nepopírá, že tyto indicie by obecně mohly svědčit závěru o existenci podvodu na DPH, tj. skutečnosti, že neodvedení daně bylo činěno s podvodnými úmysly. Na straně druhé však kasační soud shledal, že v nyní posuzované věci doposud zjištěné skutečnosti ani ve svém souhrnu dostatečně neprokazují podvodný úmysl stěžovatelky a jejího dodavatele.

[49] Kasační soud nerozporuje, že také obchodní řetězec o dvou článcích může být stižen podvodem na DPH. Tuto situaci řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018 - 52, v němž dospěl k závěru, že jestliže je podvod na DPH spočívajícím

v uplatnění (neoprávněného) nároku na odpočet učiněn při transakci, které se účastnily pouze dva subjekty, musí být u obou z nich dán záměr se na podvodu podílet s cílem získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Závěr o existenci podvodu na DPH v případě takové transakce však může obstát i přesto, že není prokázáno aktivní zapojení obou subjektů na daňovém podvodu, jestliže ze zjištěných objektivních okolností vyplývá příčinná souvislost mezi neodvedením daně jedním z těchto subjektů a uplatněním nároku na odpočet subjektem druhým. Zapojení do daňového podvodu může spočívat i v tom, že jeden ze subjektů svými nestandardními kroky vznik podvodu umožní, aniž by bylo jednoznačně prokázáno, že sám byl v důsledku takového postupu zvýhodněn. V nyní posuzované věci však žádné takovéto podvodné úmysly kasační soud na základě doposud provedených zjištění neshledal.

[50] Krajský soud a daňové orgány v prvé řadě poukázaly na statisícové platby v hotovosti. Nejvyšší správní soud nepopírá, že platby v hotovosti jsou jednou z častých indicií podvodu na DPH a že ten, kdo je prováděl namísto plateb převodem, by pro tento způsob úhrady měl mít rozumné vysvětlení. V daném případě však byl hotovostní způsob úhrady odůvodněn vzájemnou nedůvěrou mezi dodavatelem a stěžovatelkou, neboť dodávané řídící jednotky byly opakovaně reklamovány, a proto stěžovatelka požadovala bezchybné plnění a naopak dodavatel požadoval placení v hotovosti oproti předání bezvadného plnění (viz protokol o výslechu zástupce společnosti Hexageek ze dne 14. 3. 2018). Stěžovatelka sice důvod pro placení plateb v hotovosti ve svém odvolání, žalobě ani kasační stížnosti blíže nespecifikovala, pouze obecně uváděla, že hotovostní platby nebyly nedůvodné, z výpovědi zástupce společnosti Hexageek však musel být daňovým orgánům tvrzený důvod hotovostních plateb znám. Tuto skutečnost však krajský soud i žalovaný dostatečně nereflektovali, respektive neuvedli, proč deklarované důvody pro platby v hotovosti nepovažují za relevantní. Podle Nejvyššího správního soudu v situaci, kdy daňový spis obsahuje důvody, pro které stěžovatelka platila za dodané zboží v hotovosti, je zmírněna relevance plateb v hotovosti jakožto důkazu pro existenci daňového podvodu. Důležité je upozornit i na to, že hotovostní platby probíhaly v zákonem stanoveném limitu, takže samy o sobě nebyly v rozporu s právními předpisy.

[51] Rovněž pozdní úhrada faktur byla v projednávané věci zdůvodněna vadami dodaného plnění a jeho reklamací. Tato skutečnost je v obchodním styku běžná a jako taková může vést ke zpoždění v placení faktur. Jakkoli tedy placení faktur po datu splatnosti může představovat indicii prokazující existenci daňového podvodu, v projednávané věci byl tento obecný důkaz zeslaben věcnými důvody, pro které docházelo k úhradám faktur po době jejich splatnosti.

[52] Za další důkaz prokazující existenci daňového podvodu považovaly krajský soud a daňové orgány skutečnost, že společnost Hexageek podala daňová přiznání a kontrolní hlášení za předmětná zdaňovací období až po vyměření daně správcem daně a zároveň tuto daň nikdy neuhradila. Kasační soud však tuto okolnost považuje spíše za podnikatelské selhání dodavatele stěžovatelky, které však samo o sobě neprokazuje podvodné jednání. Kasační soud nebagatelizuje toto pochybení společnosti Hexageek, zároveň však má za to, že ani ve spojení s dalšími skutečnostmi jednoznačně neprokazuje existenci podvodného úmyslu, nýbrž pouze svědčí o chybějící dani. Chybějící daň však sama o sobě daňově podvodné jednání neprokazuje. Podvodný úmysl dodavatele žalobkyně při přiznání daně

a její úhradě nadto zeslabuje skutečnost, že za následující zdaňovací období společnost Hexageek daň uhradila.

[53] Virtuální sídlo dodavatele by pak bylo možno považovat za „doprovodnou“ okolnost, která by ale musela být spojena s dalšími „silnými“ důkazy o existenci daňového podvodu. Rozhodovací praxe virtuální sídlo obecně považuje za objektivní okolnost svědčící o vědomosti daňového subjektu o zapojení do podvodu na DPH, avšak pouze ve spojení s dalšími okolnosti (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2024, č. j. 8 Afs 20/2022 - 48). Stejné platí o nezveřejnění účetních závěrek ze strany dodavatele, neboť ani tato skutečnost sama o sobě neprokazuje existenci daňového podvodu, nýbrž pouze ve spojení s dalšími „silnými“ okolnostmi může prokazovat existenci daňového podvodu.

[54] Nejvyšší správní soud shrnuje, že skutečnosti, které žalovaný a krajský soud považovali za průkazné pro konstatování existence podvodu na DPH, nepovažuje ani ve svém souhrnu za dostatečné. Uváděné skutečnosti sice mohou obecně svědčit existenci daňového podvodu, v dané věci však byla jejich důkazní hodnota snížena dalšími zjištěnými okolnostmi (viz především objektivní důvody pro hotovostní způsob úhrady a pozdní úhrada faktur), případně se jednalo o „doprovodné“ skutečnosti, které nebyly doplněny dalšími, silnými a průkaznými okolnostmi. Naopak jiné zjištěné skutečnosti závěr o existenci podvodného úmyslu podrývají: dodavatel stěžovatelky nebyl společností s krátkou obchodní historií, neukončil náhle obchodní činnost po realizaci předmětných obchodů a nestal se nekontaktním, vzájemná obchodní spolupráce byla podepřena smluvní dokumentací a dodavatel obchodoval také s dalšími podnikatelskými subjekty, aniž by bylo možno dospět k závěru, že se jednalo o „prázdnou skořápku“ vzniklou za účelem podvodu na DPH. K naposledy uvedenému Nejvyšší správní soud opakuje a zdůrazňuje, že společnost Hexageek nebyla po uskutečnění sporných obchodů pro daňové orgány nekontaktní, naopak za následné zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2017 daňovou povinnost uhradila. Nejvyšší správní soud uznává, že užívané spojení *„(prokázání) existence daňového podvodu“* je poněkud zavádějící, neboť v zásadě není možné prokázat existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost, přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, či ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33). V dané věci však doposud zjištěné skutečnosti domněnku podvodného úmyslu dostatečně neprokazují. Dosud provedené důkazy nejsou dostatečně průkazné a zároveň jejich relevanci snižují další zjištění, která existenci daňového podvodu nenasvědčují.

[55] Nejvyšší správní soud tedy existenci daňového podvodu za dosud zjištěných okolností neshledal. Úkolem žalovaného v novém řízení bude nalézt další skutečnosti, které by existenci podvodného úmyslu prokazovaly, respektive vylučovaly, že se v daném případě jednalo o pouhé podnikatelské selhání na straně dodavatele stěžovatelky. V opačném případě nebude na místě, aby byl stěžovatelce odepřen nárok na odpočet daně.

[56] Stěžovatelka dále namítá, že daňové orgány neprokázaly její vědomost o účasti na daňovém podvodu. Z důvodu prozatímního neprokázání existence daňového podvodu se však kasační soud těmito námitkami nemohl zabýval. Při neprokázání existence daňového

podvodu není na místě posuzovat, zda o dosud neprokázaném podvodu mohla či měla stěžovatelka vědět.

[57] V posledním stížnostním bodě stěžovatelka namítá nevyužití institutu ručení podle § 109 zákona o DPH. Tuto námitku mohl kasační soud posoudit.

[58] Podle § 109 odst. 1 zákona o DPH *„plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění"), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že*
a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacena,
b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění"), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody."

[59] Nejvyšší správní soud předesílá, že institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní. V rámci této fáze správy daní funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33, č. 3706/2018 Sb. NSS). Ručení a neuznání nároku na odpočet daně tedy představují dva samostatné instituty mající své místo v jiných fázích daňového 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. Ustanovení § 109 odst. 1 zákona o DPH představuje zvláštní případ ručení jako zajišťovacího institutu majícího své místo v dílčím daňovém řízení při placení daní, nikoliv obecnou úpravu reakce na veškeré myslitelné daňové podvody (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 - 56, či ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33).

[60] Stěžovatelka tedy nemá pravdu, že správce daně měl v souladu se zásadou proporcionality využít institut ručení dle § 109 zákona o DPH. Neplatí, že je třeba přednostně užít ručení u daňového subjektu, jehož dodavatel DPH podvodně nezaplatil, a to ani s odkazem na zásadu proporcionality. Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že se její případ liší od rozsudku ve věci sp. zn. 10 Afs 57/2021. V odkazované věci soudy rovněž posuzovaly podvod na DPH, přičemž i tehdy daňový subjekt vznesl námitku, že správce daně měl místo neuznání odpočtu DPH využít ručení příjemce zdanitelného plnění dle § 109 zákona o DPH. Žádné významně odlišné okolnosti obou případů kasační soud nespatřuje. Zásadní rozdíl v obou případech nemůže představovat ani existence vědomostního dopisu, neboť ten byl významný především pro prokázání vědomostního testu.

[61] Pokud se stěžovatelka dovolává stanoviska generální advokátky J. Kokott ve věci C - 4/20 předneseného dne 14. 1. 2021, Nejvyšší správní soud uvádí, že není pro posuzovanou věc příléhavé. Kasační soud opakuje, že ručení a odepření nároku na odpočet daně

představují dva samostatné instituty mající své místo v jiných fázích daňového řízení. Také Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 20. 5. 2021 ve věci C-4/20, „ALTI“ OOD, názor generální advokátky nenásledoval, neboť rozhodl, že *„článek 205 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být ve spojení se zásadou proporcionality vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které je osoba, která společně a nerozdílně ručí ve smyslu tohoto článku, povinna uhradit kromě částky daně z přidané hodnoty (DPH), která nebyla odvedena osobou, která měla povinnost tak učinit, i úroky z prodlení, které dluží osoba povinná tuto daň odvést, pokud je prokázáno, že tato osoba, která sama uplatnila nárok na odpočet daně, věděla nebo měla vědět, že uvedená osoba povinná odvést daň uvedenou daň neodvede“*.

[62] K návrhu na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU Nejvyšší správní soud uvádí, že totožnou otázkou se již Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval (viz judikatura citovaná výše), přičemž ani nyní rozhodující senát neshledal, že by byl výklad citovaného ustanovení nejasný či by zakládal pochybnosti o aplikaci práva Evropské unie. Pro úplnost kasační soud dodává, že Soudní dvůr Evropské unie není oprávněn posoudit aplikaci vnitrostátní normy v konkrétní věci ani provést výklad základních charakteristik vnitrostátního ustanovení (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 23. 4. 2009 ve spojených věcech C-378/07 a C-380/07, Angelidaki a další, bod 163, a ze dne 29. 10. 2009, ve věci C-63/08, Pontin).

IV. Závěr a náklady řízení

[63] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu (výrok I.).

[64] Zruší–li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost než rozhodnutí žalovaného zrušit. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (výrok II.).

[65] V dalším řízení je žalovaný vázán vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], který lze stručně shrnout takto: žalovaný musí řádně prokázat existenci daňového podvodu, neboť doposud zjištěné skutečnosti jeho existenci neprokazují; jestliže žalovaný existenci daňového podvodu neprokáže, uzná nárok stěžovatelky na odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění od společnosti Hexageek.

[66] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Náklady řízení o žalobě

a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě ve smyslu § 60 s. ř. s.

[67] V řízení o žalobě představovaly náklady řízení stěžovatelky zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a odměna a náhrada hotových výdajů zástupkyně stěžovatelky (společnosti vykonávající daňové poradenství). Odměna zástupkyni náleží celkem za sedm úkonů právní služby: převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], tři písemná podání (žaloba, replika ze dne 28. 8. 2021 a vyjádření ze dne 17. 10. 2022) ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a dále účast na třech jednáních před soudem dne 26. 9. 2022, 31. 10. 2022 a dne 10. 11. 2021 [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu].

[68] Za každý účelně vynaložený úkon právní služby náleží stěžovatelce mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tak za jeden úkon právní služby připadá částka 3 400 Kč. Výše odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů činí celkem (7 x 3 100 + 7 x 300 =) 23 800 Kč. Zástupkyně stěžovatelky v řízení před krajským soudem je plátcem DPH, tato částka se proto zvyšuje analogicky podle § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 4 998 Kč (21% DPH). Celková náhrada nákladů řízení před krajským soudem činí 28 798 Kč.

[69] V řízení o kasační stížnosti představovaly náklady řízení stěžovatelky zaplacený soudní poplatek za podání kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč a odměna a náhrada hotových výdajů zástupce stěžovatelky (advokáta). Odměna zástupci náleží celkem za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení před podáním kasační stížnosti a sepis kasační stížnosti), a to v částce 3 100 Kč za každý úkon právní služby, celkem tedy ve výši 6 200 Kč [§ 1 odst. 1, § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. K této částce je třeba přičíst paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby, celkem tedy 600 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Výše odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů tedy představuje částku 6 800 Kč. Zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, tato částka se proto v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku 1 428 Kč. Celková náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tedy činí 13 228 Kč.

[70] Celkově je žalovaná povinna uhradit stěžovatelce za řízení o žalobě a kasační stížnosti náhradu nákladů ve výši 42 026 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám jejího zástupce advokáta Mgr. Ing. Tomáše Hobzy (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 16. září 2024

Mgr. Radovan Havelec

předseda senátu