ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **PCB servis s.r.o.**
sídlem Karlova 1061/5, Brno

zastoupené advokátem Mgr. Ing. Tomášem Hobzou
sídlem Opletalova 600/6, Brno

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2025, č. j. 15412/25/5300-22443-713389

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2025, č. j. 15412/25/5300-22443-713389 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 26 885 Kč, k rukám Mgr. Ing. Tomáše Hobzy, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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. Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 30. 9. 2020, č. j. 36173/20/5300-22443-712876, a dodatečné platební výměry potvrdil. Žalobkyně proti zmíněnému rozhodnutí podala žalobu, kterou zdejší soud zamítl rozsudkem ze dne 10. 11. 2022, č. j. 30 Af 72/2020-125. Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně kasační stížnost. Nejvyšší správní soud výše zmíněný rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 72/2020-125 zrušil, a to rozsudkem ze dne 16. 9. 2024, č. j. 3 Afs 331/2022-44. Nejvyšší správní soud současně zrušil i rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2020, č. j. 36173/20/5300-22443-712876, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

3. Žalovaný následně vydal v záhlaví označené rozhodnutí, kterým zamítl odvolání žalobkyně 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. Žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného ve vztahu k chybějící dani, k výzvě k prokázání skutečností a ve vztahu k reklamačnímu řízení. Napadené rozhodnutí je nesrozumitelné, neboť z něj není zřejmé, které okolnosti považuje žalovaný za nestandardní, svědčící o podvodu na DPH, a které za objektivní, svědčící o účasti žalobce na podvodu na DPH. Mezi nestandardními okolnostmi a objektivními okolnostmi není automatický průsečík.

6. Žalobkyně dále namítá porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný nedůvodně a nad rámec svých původních závěrů rozšířil svoji argumentaci o další skutečnosti, aniž by s nimi žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí seznámil. Žalobkyně konkrétně poukazuje na závěry žalovaného uvedené v bodech 89, 92, 96, 109 a 112 napadeného rozhodnutí.

7. Žalobkyně namítá, že žalovaný účelově zkresluje okolnosti uplatnění práv z vadného plnění žalobkyní, rovněž jako následnou domluvu mezi žalobkyní a společností Hexageek. Již v reakci na seznámení žalovanému vysvětlila, že dodané řídící jednotky vyrobila společnost Hexageek na míru dle požadavků žalobkyně. Následně po instalaci u koncového zákazníka se projevila nedostatečná kompatibilita ve vztahu k použitému napájecímu zdroji, který však nebyl součástí dodávky od společnosti Hexageek. Tuto vadu nemohly žalobkyně ani

společnost Hexageek odhalit předem ani nemohly nasimulovat specifické provozní situace. Závada musela být odstraněna dodatečným přidáním dalších elektronických součástek. Žalobkyně poukázala rovněž na to, že u plnění dodaného dle daňových dokladů z března 2016 nedošlo k uplatnění práv z vadného plnění, neboť se jednalo o instalaci u jiného zákazníka a jiný napájecí zdroj. Žalobkyně již v reakci na seznámení rozporovala, že nebylo dodáno zboží v nízké kvalitě, ale že se vada vyskytla pouze u části řídících jednotek, a to při specifickém nastavení s jiným napájecím zdrojem. Rovněž poukazovala na to, že žalovaný není odborníkem za účelem posouzení kvality řídících jednotek, a proto měl postupovat podle § 95 odst. 1 daňového řádu a nechat si zpracovat znalecký posudek. Žalovaný se s uvedenými argumenty nevypořádal. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Žalobkyně dodává, že ovladače k řídícím jednotkám byly zcela v pořádku. Namítá i nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného ohledně nedodržení termínů pro odstranění závad. Je nepřezkoumatelný závěr žalovaného, že na termínu pro odstranění závad se strany „musely nějakým způsobem dohodnout“ (viz bod 112 napadeného rozhodnutí). Nepřezkoumatelný je i závěr žalovaného, že pouze zhruba 5 % objednaných řídících jednotek nebylo reklamováno. Žalobkyně poukazuje na skutečnost, společnost Hexageek vady uznala a na vlastní náklady opravila. Společnost Hexageek žalobkyni následně dodávala objednané zboží, toto upravila i ve vztahu k napájecím zdrojům (reflektovala nekompatibilitu s dalšími napájecími zdroji) a kromě toho vedla s žalobkyní spor stran úhrad a předání reklamovaného zboží. Jak vyplynulo i z výslechu pana K., opravené zboží dodala společnost Hexageek až s odstupem času proti úhradě v hotovosti. Důvodem bylo, že žalobkyně současně s předáním vadných řídících jednotek přestala hradit za dodané zboží (to plyne i ze spisového materiálu), a finanční prostředky zadržela do doby, než bude reklamované zboží vráceno. To vyvolalo „protiopatření“ u společnosti Hexageek, která odmítla vydat reklamované zboží, dokud nebude mít uhrazené za další dodání zboží. Tím se držely žalobkyně se společností Hexageek navzájem „v šachu“. Nadto se žalovaný nezabýval otázkou, zda společnost Hexageek standardně přijímala či vyžadovala platby v hotovosti.

8. Žalobkyně namítá, že změna jednatele a změna společníka nemá souvislost s podvodem na DPH. Závěry žalovaného vztahující se k důvodům této změny nemají oporu ve spisovém materiálu. Obchodní spolupráce probíhala již od počátku roku 2016. Změna jednatele a společníka neměla na průběh spolupráce vliv a nemá žádný vztah k podvodu na DPH. O tom svědčí i skutečnost, že v 1. čtvrtletí roku 2017 společnost Hexageek plnila své daňové povinnosti.

9. Žalobkyně namítá, že pozdní podání kontrolních hlášení a daňových přiznání není bez dalšího nestandardností svědčící o podvodu na DPH. Nelze odhlédnout od ostatních okolností (kontaktní jednatel i bývalý jednatel, existence internetových stránek, mnohost odběratelů, dílčí plnění si daňových povinností, zejména v obdobích následujících po kontrolovaných), což významně snižuje potencialitu podvodu na DPH. V takové situaci se nabízel opakovaný výslech pana K., který však žalovaný neprovedl. Nebyly tak zjištěny důvody, pro které společnost Hexageek nepodala kontrolní hlášení a daňová přiznání za kontrolovaná období. Tyto důvody pan K. ozřejmil v emailu, který je součástí spisového materiálu. Opakovaný výslech nebylo možné odmítnout pro nadbytečnost. Rovněž neprovedení důkazu emailovou komunikací představuje vadu vedoucí k nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu.

10. Žalobkyně namítá, že není zřejmé, proč je vědomostní dopis nestandardní okolností naplňující podmínky existence podvodu na DPH. Jiný odběratel společnosti Hexageek vědomostní dopis nedostal. Vědomostní dopis není vlastním jednáním společnosti Hexageek a není projevem její vůle. Z obsahu textu dopisu pak plyne, že se jednalo o ojedinělé pochybení společnosti Hexageek. Žalobkyně v reakci na dopis kontaktovala jednak správce daně jednak společnost Hexageek, přičemž byla ujištěna, že ta měla drobné problémy a vše dává postupně do pořádku. Žalobkyně také začala sledovat společnost Hexageek pravidelně v registru plátců DPH a obvykle 1x týdně prověřovala, zda není nespolehlivým plátcem. žalobkyně namítá, že s ohledem a závazky z rámcové smlouvy nemohla začít hradit platby DPH přímo na účet správce daně. Nadto by ani takový postup nepředstavoval prevenci podvodu na DPH.

11. Žalobkyně namítá, že společnost Hexageek za následné zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017 uhradila daňovou povinnost a pozdější nároky na odpočet DPH žalobkyně nebyly zpochybněny. U žalobkyně probíhala daňová kontrola na DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2017 zaměřená na totožné plnění přijaté od společnosti Hexageek, kde ale správce daně žádný daňový podvod neidentifikoval. Spolupráce přitom probíhala za stejných podmínek. Rozdíl ve svých závěrech v případě kontrolovaných obdobích a 1. čtvrtletím roku 2017 správce daně nezdůvodnil.

12. Dále žalobkyně uvádí, že společnost Hexageek nebyla pouze dodavatelem žalobkyně. Měla v kontrolovaných obdobích standardní obsah webových stránek (viz obrázek str. 21 žaloby). Ani virtuální sídlo, ani absence účetních závěrek nepovažuje žalobkyně za natolik silné okolnosti, pro které by byl prokázán podvod na DPH. Obchodní případy se nestaly za nijak nestandardních, neobvyklých či neekonomických okolností. Žalobkyně se v případě problémů dovolávala práv z vadného plnění a bylo jí vyhověno. Společnost Hexageek se neodmlčela ani nijak „nezmizela“. Byla obsazena osobou, která se vyzná v oblasti IT, má zkušenosti, je kontaktní, řeší reklamace. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že měla provozovnu ve Slavkově u Brna, kde byla pro žalobkyni dosažitelná.

13. Žalobkyně dále namítá, že žalovaným tvrzené objektivní okolnosti nevypovídají o tom, jak žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že její dodavatel neodvede daň z předmětných plnění.

14. Žalobkyně přijala veškerá opatření, která po ní mohou daňové orgány rozumně požadovat. Kontrolovala kvalitu i kvantitu zboží, uplatňovala práva z vadného plnění. Kontrolovala dodavatele jednak ve veřejných rejstřících, jednak osobně, byla v jeho provozovně ve Slavkově u Brna. Zajímala se o stav zakázky. Vždy jednala s oprávněnou osobou a pouze té předávala finanční prostředky. Platby probíhaly standardním způsobem po kvantitativní kontrole při převzetí. žalovaný však omezil, že jediné možné opatření byla úhrada ve smyslu § 109a zákona o DPH. Jde však o nezákonný, nedůvodný a nepodložený požadavek.

15. Ze všech popsaných důvodů navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se podrobně vypořádal s obdobnými odvolacími námitkami.

17. Žalovaný uvádí, že jeho rozhodnutí reaguje na veškeré podstatné námitky a plně respektuje závazný právní názor Nejvyššího správního soudu. Tvrdí, že výzva k prokázání skutečností nebyla v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu. Výzvu vydal správce daně v rámci prvostupňového řízení a pouze upozorňovala žalobce, že má doložit svá tvrzení. Ohledně seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný zdůrazňuje, že žalobci sdělil všechny nové skutkové okolnosti, a to zejména ty, které Nejvyšší správní soud požadoval doplnit, zatímco právní hodnocení či reakce na odvolací argumentaci se do seznámení uvádět nemusí.

18. V otázce narušení daňové neutrality žalovaný připouští dílčí nepřesnosti ve formulacích, avšak zdůrazňuje, že chybějící daň byla pravomocně vyměřena, nikdy nebyla uhrazena a její pozdější odpis pro nedobytnost na existenci narušení neutrality nemá vliv. Připomíná, že jak krajský soud, tak Nejvyšší správní soud již konstatovaly, že chybějící daň existuje, takže tato část žaloby je nedůvodná.

19. Nestandardní okolnosti podle žalovaného jednoznačně prokazují, že obchodní řetězec byl zasažen podvodem. Žalovaný poukazuje zejména na hotovostní úhrady v rozporu se sjednanou formou platby, extrémní množství vadného zboží a dlouhodobé, opakované reklamace, pozdní podání daňových tvrzení dodavatelem těsně před projednáním zprávy o kontrole, změnu jednatele na počátku obchodování, virtuální sídlo, nezveřejňování účetních závěrek, a nakonec i vědomostní dopis upozorňující žalobce na rizikovost dodavatele. Žalovaný odmítá, že by objektivní okolnosti nebyly relevantní a ve vzájemném souhrnu tvoří ucelený řetězec důkazů o existenci podvodu.

20. Ke změně jednatele žalovaný uvádí, že výpovědi svědků jsou rozporné, a proto se přiklonil k té, kterou považuje za věrohodnější. Tato změna navíc proběhla těsně před kontrolovanými obchody a fakticky se vedení společnosti nezměnilo. K nepodání kontrolních hlášení dodavatelem uvádí, že jejich extrémně pozdní podání v časové návaznosti na kontrolu je velmi silnou nestandardní okolností. Opakovaný výslech svědka pana K. je podle žalovaného nadbytečný.

21. K hotovostním platbám žalovaný uvádí, že jsou nesouladné s fakturami, neumožňují sledovat tok peněz a ve spojení s ostatními okolnostmi posilují závěr o podvodu. U reklamací byl poměr vadného zboží extrémní a postup při reklamacích nestandardní. Znalecký posudek podle žalovaného nebyl nezbytný s ohledem na jednoduchý charakter výpočtů a posouzení.

22. V souvislosti s vědomostním dopisem žalovaný tvrdí, že jeho účelem je předejít podvodu tím, že upozorní na riziko; nejde o exces, ale běžný nástroj správce daně. Od okamžiku doručení dopisu měl žalobce přijmout účinná opatření, zejména zvážit postup podle § 109a zákona o DPH.

23. Podle žalovaného byly všechny objektivní okolnosti – povaha dodavatele, okolnosti plateb, kvalita zboží, pozdní daňová tvrzení i vědomostní dopis – natolik výrazné, že od běžného obchodníka bylo možné očekávat zvýšenou obezřetnost. S ohledem na vědomostní test žalobkyně měla a mohla vědět o zapojení do podvodu.

24. Pokud jde o přijetí opatření, žalovaný uvádí, že žalobkyně učinila pouze minimální a zcela základní kroky (lustrace dodavatele, kontrola převzatého zboží), které nejsou způsobilé zabránit účasti na podvodu. Podle něj bylo na žalobkyni, aby unesla důkazní břemeno ohledně přijetí rozumných opatření, což se nestalo.

25. Závěrem žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby, neboť podle něj byly prokázány všechny tři kroky testu podvodu na DPH: existence podvodu, skutečnost, že žalobce vědět mohl či měl, a absence přijatých opatření.

IV. První rozsudek

26. Krajský soud ve věci daňové povinnosti žalobkyně za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2016 rozhoduje opakovaně. Nejdříve rozsudkem ze dne 10. 11. 2022, č. j. 30 Af 72/2020-125 zamítl žalobu, kterou žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2020, č. j. 36173/20/5300-22443-712876.

27. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud výše zmíněný rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil, a to rozsudkem ze dne 16. 9. 2024, č. j. 3 Afs 331/2022-44. Nejvyšší správní soud současně zrušil i rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2020, č. j. 36173/20/5300-22443-712876, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

28. Podle Nejvyššího správního soudu nemohl obstát závěr krajského soudu a daňových orgánů o existenci podvodu na DPH, neboť skutečnosti, které považovaly za průkazné pro konstatování existence podvodu na DPH, nebyly ani ve svém souhrnu dostatečné.

29. Nejvyšší správní soud uvedl:

„[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."

V. Posouzení věci soudem

30. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žádná ze stran jednání nepožadovala. Při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná**.

31. Žalobkyně namítala, že u předmětných obchodních transakcí nebyly naplněny znaky podvodu na DPH.

32. Krajský soud k tomu uvádí následující. Vnitrostátní úprava daně z přidané hodnoty se v jednotlivých členských státech EU řídí směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), která nahradila šestou směrnici 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).

33. 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).

34. 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).

35. 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).

36. 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).

37. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval dvoučlenný dodavatelsko-odběratelský řetězec mezi žalobkyní a jejím dodavatelem – společností Hexageek.

38. V předmětné transakci žalovaný zjistil existenci chybějící daně u společnosti Hexageek.

39. Otázkou chybějící daně se žalovaný zabýval zejm. v bodě 55 napadeného rozhodnutí. Společnost Hexageek podala 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 neuhradila (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 Hexageek 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. 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.

40. Krajský soud v předchozím řízení sp. zn. 30 Af 72/2020 doplněním dokazování zjistil, že daň byla dodavateli Hexageek vyměřena pravomocně dne 25. 5. 2019 z úřední povinnosti a dne 9. 10. 2019 byla odepsána pro nedobytnost, neboť 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 Hexageek měla movitý či nemovitý majetek. Daňová přiznání z 9. 7. 2019 byla shledána neúčinnými podáními (neboť před jejich podáním již došlo k doměření daně z moci úřední – viz výše). Krajský soud konstatoval, 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*). 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 sp. zn. 30 Af 72/2020, závěr žalovaného o existenci chybějící daně byl správný. Ani odepsáním nedobytné daně pak nedošlo k jejímu zániku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 331/2022-44, body 36-38).

41. Správnost závěru o existenci chybějící daně potvrdil krajský soud v předchozím rozsudku č. j. 30 Af 72/2020-125 i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 331/2022-44. Krajský soud neshledal důvod, aby se od výše uvedených závěrů ohledně chybějící daně odchýlil.

42. Soud tak nadále souhlasí se žalovaným, že v projednávaném případě bylo zjištěno, že v obchodním řetězci došlo k narušení neutrality daně. Daný závěr netrpí vadou nepřezkoumatelnosti, jak nedůvodně namítala žalobkyně.

43. Krajský soud také nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, které skutkové okolnosti považoval žalovaný za tzv. nestandardní, svědčící o existenci podvodu na DPH, a které za tzv. objektivní okolnosti vztahující se k posouzení vědomostního testu. Žalobkyně dále uváděla, že mezi oběma kategoriemi není automatický průsečík a že žalovaný jejich vymezení neprovedl dostatečně přehledně.

44. Z napadeného rozhodnutí je podle krajského soudu zřejmé, že žalovaný obě skupiny okolností rozlišil a popsal je v samostatných částech odůvodnění. V bodech 62 až 65 a 87 až 96 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, které okolnosti považoval za nestandardní ve smyslu prvního kroku testu podvodu na DPH, tedy okolnosti významné pro posouzení, zda byl obchodní řetězec zasažen podvodem na DPH. Na tyto závěry navazuje část rozhodnutí obsahující body 67 až 75, v níž žalovaný specifikuje tzv. objektivní okolnosti vztahující se k druhému kroku testu, tj. k otázce, zda žalobkyně věděla či vědět měla o své účasti na podvodu. Nadto žalovaný v bodě 86 rozhodnutí výslovně uvedl, že objektivní okolnosti představují „podmnožinu“ nestandardních okolností. Tím byl jasně vysvětlen i vztah mezi oběma kategoriemi. To, že mezi oběma okruhy okolností neexistuje nutný automatický průnik, nevylučuje, aby v konkrétní věci určité skutečnosti byly významné jak pro posouzení existence podvodu, tak pro vědomostní test, což žalovaný srozumitelně odůvodnil. Samotné věcné hodnocení významu jednotlivých okolností žalovaným je pak otázkou správnosti právního a skutkového posouzení věci, nikoli otázkou přezkoumatelnosti. Napadené rozhodnutí obsahuje dostatečné rozlišení obou kategorií a žalovaný jasně vymezil, k jakému kroku testu jednotlivé okolnosti přiřazuje.

45. Jak krajský soud zmínil výše, žalovaný popsal nestandardní okolnosti nejprve v bodech 62 až 65 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, platby v řádech statisíců v hotovosti a až na jednu výjimku po lhůtě splatnosti). Po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 331/2022-44 žalovaný doplnil následující nestandardní okolnosti (viz body 87 až 96 napadeného rozhodnutí): účelová změna jednatele společnosti Hexageek, nevyhovující kvalita dodávaného zboží a reklamace, hotovostní úhrady, podání daňových přiznání a kontrolních hlášení společnosti Hexageek dva a půl roku po lhůtě pro jejich podání a skutečnost, že jimi disponovala žalobkyně, změny v obchodním rejstříku (změna společníka na zahraniční subjekt, jehož jednatel působí v desítkách společností se sídlem převážně na virtuálních adresách), opakované vymáhání nezaplacené daně prostřednictvím exekučních příkazů (v letech 2015, 2017, 2018 a 2019), odepsání nezaplacené daně ve výši 7 milionů Kč pro nedobytnost v roce 2019 a vědomostní dopis. Žalovaný také popsal objektivní okolnosti (viz body 67 až 75 napadeného rozhodnutí), přičemž uvedl, že jsou ze své podstaty rovněž nestandardními okolnostmi, resp. podmnožinou nestandardních okolností, o kterých měla žalobkyně vědět nebo o nich mohla mít objektivně povědomí.

Jednalo se o vědomostní dopis zaslaný správcem daně den 10. 6. 2016 žalobkyni, způsob úhrady zboží v hotovosti, chybějící informace o skutečné činnosti dodavatele na stránkách www.hexageek.cz, nezveřejňování účetních závěrek a virtuální sídlo dodavatele.

46. Krajský soud při posuzování závěru daňových orgánů o existenci podvodu na dani vychází z výše citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu.

47. V dané věci existují skutečnosti, které podrývají závěr o existenci podvodného úmyslu: dodavatel žalobkyně nebyl společností s krátkou obchodní historií, neukončil náhle obchodní činnost po realizaci předmětných obchodů a nestal se nekontaktním. Naopak společnost Hexageek po uskutečnění sporných obchodů uhradila za následné zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2017 daňovou povinnost. Vzájemná obchodní spolupráce žalobkyně a jejího dodavatele 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. Hotovostní platby mezi žalobkyní a dodavatelem probíhaly v zákonem stanoveném limitu, daňový spis obsahuje důvody, pro které žalobkyně prováděla platby v hotovosti, pozdní úhrady faktur byly odůvodněny vadami dodaného zboží a jeho reklamací. Pozdní podání daňových přiznání a kontrolních hlášení a neuhrazení daně se spíše jeví jako podnikatelské selhání.

48. S ohledem na výše uvedené krajský soud hodnotil, zda v daňovém řízení, které probíhalo po zrušení původního rozhodnutí ze dne 30. 9. 2020, č. j. 36173/20/5300-22443-712876, byly ze strany žalovaného doplněny natolik „silné“ důkazy o existenci daňového podvodu, aby jeho závěry obstály a existence daňového podvodu byla prokázána. Krajský soud má za to, že k tomu nedošlo.

49. Žalovaný označil společnost Hexageek jako tzv. missing tradera. Nejednalo se však o případ, kdy by dodavatel ukončil svoji činnost krátce po podezřelých obchodech a stal se nekontaktní a nespolupracující, aby zabránil prověřování ze strany daňových orgánů. Žalovaný ani nezpochybňoval ekonomický smysl spolupráce žalobkyně a jejího dodavatele. Žalobkyně spolupracovala se společností Hexageek i mimo období, kdy byla dle žalovaného zapojená do podvodu na DPH. V dané věci tak nic nenasvědčuje primárnímu úmyslu společnosti Hexageek „zmizet ze scény“ bez splnění svých daňových povinností za účelem vylákání neoprávněné daňové výhody. Nejednalo se ani o obchod komoditou typicky označovanou v judikatuře jako rizikovou.

50. Žalovaný neidentifikovat ani žádnou nestandardnost vymykající se běžným obchodním praktikám, z níž by bylo možno usuzovat na podvodný charakter zkoumaných transakcí. Jednotlivé okolnosti označené žalovaným za „nestandardní“ postrádají silnou vypovídací hodnotu a ani ve svém souhrnu nedosahují intenzity nezbytné k závěru o existenci podvodu.

51. Nestandardnost nelze dovozovat z faktu, že v průběhu obchodní spolupráce dojde ke změně v osobě jednatele nebo společníka. Ačkoli jednatelem nového společníka byla osoba, která se angažovala jako statutární orgán ve vícero společnostech s virtuálním sídlem, nelze z toho dovodit problémovost společnosti Hexageek., resp. nejedná se o natolik nestandardní okolnost, která by svědčila o tom, že absence daně byla způsobena podvodným jednáním zacíleným na neoprávněné získání daňového zvýhodnění. Aby tato okolnost mohla být relevantní, musel by žalovaný prokázat konkrétní vazbu mezi danými změnami a podvodným schématem, resp. mechanismem neodvedení daně, což se nestalo.

52. Krajský soud připouští, že podle výpovědi svědka Ch. mohla být změna jednatele společnosti Hexageek motivována skutečností, že původní jednatel pan K. měl mít omezenou možnost podnikat či vykonávat funkci statutárního orgánu a jednalo se tak o převod kompetencí pouze formální. Taková okolnost může naznačovat určité pochybení či nežádoucí jednání na straně této osoby, nikoli však o okolnost, která by měla dokumentovat existenci podvodu na DPH nebo souviset s konkrétními spornými plněními. Ani tato skutečnost není způsobilá prokázat existenci podvodu na DPH, neboť z ní nevyplývá žádná spojitost s mechanismem neodvedení daně, s konkrétními transakcemi uskutečněnými ve 3. a 4. čtvrtletí 2016, ani s úmyslem společnosti Hexageek zapojit se do podvodného schématu.

53. Krajský soud k této námitce dále doplňuje, že žalovaný přikládal změně jednatele a společníka společnosti Hexageek významnou váhu také z toho důvodu, že změna měla proběhnout „těsně před uskutečněním kontrolovaných obchodů“. Je však třeba zohlednit celkový průběh obchodního vztahu mezi žalobkyní a společností Hexageek tak, jak vyplývá ze správního spisu.

54. Obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společností Hexageek byla navázána již na počátku roku 2016 a první dodávky proběhly v únoru a březnu 2016, tedy několik měsíců před změnou v osobě jednatele a společníka, k níž došlo 1. 7. 2016. Obchodní vztah dále pokračoval i po této změně, a to způsobem, který odpovídal běžným obchodním praktikám, včetně řešení reklamací, i následného ukončení spolupráce formou dohody. Změna ve vedení společnosti Hexageek tedy nepředcházela zahájení obchodní spolupráce, ale nastala až v jejím průběhu. Tato časová souvislost významně oslabuje tvrzení žalovaného, že by samotná změna statutárního orgánu mohla být indikátorem účelového založení či řízení společnosti za účelem páchání podvodu na DPH. Pokud obchodní spolupráce již několik měsíců probíhala, probíhaly dodávky, vznikaly reklamace a jejich vyřizování, není zřejmé, jaký přímý vztah by změna jednatele měla mít k tvrzenému podvodnému schématu. Soud zdůrazňuje, že žádná vazba mezi touto personální změnou a neodvedením daně na straně Hexageek nebyla prokázána. Stejně tak nebylo doloženo, že by se změna společníka či jednatele jakkoli dotýkala způsobu obchodování se žalobkyní nebo měla vliv na plnění daňových povinností dodavatele. Za stavu, kdy obchodní vztah probíhal již několik měsíců před změnou a pokračoval i nadále, nelze považovat tuto okolnost za „silnou indicii“ podvodu na DPH. Tato skutečnost navíc koresponduje s tím, že společnost Hexageek po kontrolovaných obdobích uhradila daň za 1. čtvrtletí 2017, což nepodporuje hypotézu, že by změna jednatele měla sloužit k zatajení daňových povinností či k podvodnému jednání. I tato okolnost tak zjevně svědčí spíše o vnitřních problémech společnosti či o nežádoucím jednání jednotlivce, nikoli o podvodném záměru společnosti jako celku.

55. Krajský soud dále nepřisvědčil závěru žalovaného o nestandardnosti reklamačního procesu. Naopak probíhající reklamace, jejich dokumentace a fakt, že společnost Hexageek vady uznávala, opravovala a dodávala nové či opravené kusy, svědčí o reálné obchodní činnosti. V obchodní praxi není výjimečné, že reklamace nejsou vyřízeny v předpokládaném termínu. Z této skutečnosti nelze dovozovat závěr o podvodném charakteru transakcí. Žalovaný přesvědčivě nezdůvodnil, proč se mělo jednat o indicii podvodu, a nikoli o běžnou obchodní komplikaci, jak vyplývá z podkladů předložených žalobkyní. Z rámcové smlouvy přitom plyne, že se týkala i dodávek zboží označeného jako „řídící jednotka cigaretového výdejního

stojanu BOX4-PENNY (ovládání boxu)“, a faktura č. 20160198 odpovídá tomuto ujednání; není tedy důvodné dovozovat, že k dodání sjednaného zboží nedošlo.

56. Žalobkyně přitom doložila kompletní průběh reklamací, jejich popis i způsob vyřízení. Společnost Hexageek vady uznala, odstraňovala je a plnění pokračovalo. Závěry žalovaného o tom, že by šlo o jednání typické pro fikci dodavatele či o prvek podvodného schématu, nemají oporu v provedených důkazech. Takové chování je naopak neslučitelné s představou dodavatele, který po provedení podvodných transakcí zmizí z trhu. Žalobkyně rovněž věrohodně vysvětlila, že právě komplikace s reklamovaným zbožím vedly k dočasnému přechodu na hotovostní platby, což koresponduje i s výpovědí zástupce dodavatele.

57. Ani opakované exekuce či následný odpis daně pro nedobytnost samy o sobě nesvědčí o existenci podvodného jednání – mohou indikovat ekonomické problémy, nikoli úmyslné vylákání daňové výhody. Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval, že pozdní podání daňových tvrzení ze strany dodavatele je spíše projevem podnikatelského selhání, nikoli indicií podvodu. Společnost Hexageek v pozdějším období daň přiznala a za 1. čtvrtletí 2017 ji uhradila. Obchodovala i s dalšími odběrateli.

58. Skutečnost, že žalobkyně disponovala kopiemi pozdě podaných daňových tvrzení společnosti Hexageek, nepředstavuje žádný důkaz o podvodu. Spíše jde o logický důsledek komunikace a koordinace mezi bývalými obchodními partnery v souvislosti s probíhajícím daňovým řízením u žalobkyně. Pokud žalovaný považoval tuto skutečnost za indicii podvodného jednání, jde o závěr postrádající skutkovou oporu. Úvaha žalovaného je založena na spekulativní konstrukci, nikoli na konkrétních zjištěních. Žalovaný nadto přehlíží, že pokud společnost Hexageek poskytla žalobkyni kopie svých daňových tvrzení, učinila tak v době, kdy již obchodní spolupráce mezi stranami neprobíhala, tedy v situaci, kdy žalobkyně nebyla jejím aktivním odběratelem ani případně konkurentem na trhu. Argumentace žalovaného, že tímto krokem měl dodavatel „odkrývat své obchodování či konkurenci“, proto postrádá jakékoliv ekonomické či racionální opodstatnění. V době předání těchto dokumentů již neexistoval žádný obchodní vztah, který by mohl být touto výměnou informací jakkoli narušen nebo ohrožen.

59. Vědomostní dopis rovněž nepředstavuje silnou okolnost, která by svědčila o existenci podvodu. Nelze z něj dovozovat, že by sporná plnění z 3. a 4. čtvrtletí 2016 byla součástí podvodného schématu. Vědomostní dopis je upozorněním, nikoli důkazem o podvodném úmyslu dodavatele nebo o zapojení žalobkyně do podvodu na DPH. Jeho význam byl žalovaným nadhodnocen a nemůže tedy obstát jako „silná okolnost“. Vědomostní dopis by mohl být významný především až pro prokázání vědomostního testu (viz zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 331/2022-44, bod 60).

60. Na základě všech shora uvedených skutečností krajský soud uzavírá, že žalovaný ani v navazujícím řízení nedoplnil takové skutečnosti či důkazy, které by byly s to prokázat existenci podvodu na DPH ve smyslu prvního kroku testu podle judikatury SDEU. Přestože žalovaný identifikoval další okruh okolností, jejich vypovídací hodnota byla buď slabá, nebo byla vyvrácena logickými a věcnými vysvětleními žalobkyně. Předestřené okolnosti – ať již posuzovány jednotlivě nebo ve svém souhrnu nedosahují intenzity, která by umožnila učinit závěr, že chybějící daň je následkem podvodného jednání a nikoli provozních či ekonomických selhání dodavatele Hexageek. Za této situace není naplněna základní podmínka pro možnost odepření nároku na odpočet daně – totiž samotná existence podvodu v obchodním řetězci.

61. Jelikož se žalovanému nepodařilo závěr o podvodu postavit na skutkově udržitelných základech, nezbývá, než napadené rozhodnutí zrušit.

62. Není-li prokázán podvod (krok 1 testu), krajský soud nemá prostor zabývat se krokem druhým, tedy otázkou, zda žalobkyně o podvodu věděla či vědět měla a mohla, ani krokem třetím, tj. přijetím či nepřijetím rozumných opatření. Tyto úvahy přicházejí v úvahu pouze tehdy, je-li existence podvodu postavena najisto, což v projednávané věci nenastalo.

63. S ohledem na procesní jistotu účastníků řízení se však krajský soud stručně vyjádří k následujícím žalobním námitkám.

64. Žalobkyně namítala, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť ji před vydáním napadeného rozhodnutí neseznámil s novými skutkovými okolnostmi, které se následně objevily v bodech 89, 92, 96, 109 a 112 napadeného rozhodnutí. Podle žalobkyně se jednalo o nové skutečnosti týkající se výpovědi svědka K., hotovostních plateb, změn v osobě jednatele a společníka, jakož i o závěry ohledně výpočtu nereklamovaných jednotek či hodnocení odbornosti žalobkyně. Tvrdí, že neměla možnost se k těmto skutečnostem vyjádřit ani navrhnout doplnění dokazování.

65. Z obsahu správního spisu je patrné, že žalovaný žalobkyni seznámil se skutkovými zjištěními, která byla výsledkem doplněného dokazování po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Seznámení ze dne 2. 4. 2025 obsahuje přehled nově zjištěných nebo nově akcentovaných okolností, které žalovaný považoval za relevantní pro opětovné posouzení existence podvodu na DPH. Žalobkyně se k tomuto seznámení vyjádřila a předložila vlastní argumentaci i důkazní návrhy.

66. Pokud jde o okolnosti, na které žalobkyně upozorňuje, nelze přehlédnout, že část z nich byla jí sdělena již v rámci seznámení (například otázka pravdivosti tvrzení svědka K. či skutečnost, že některé platby proběhly v hotovosti). Další skutečnosti, na něž žalobkyně poukazuje, nepředstavují nové skutkové okolnosti ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, ale spíše hodnotící úvahy žalovaného při vypořádání odvolacích námitek. Povinnost seznámit žalobkyni s tím, jak bude její odvolání vypořádáno, však z § 115 odst. 2 daňového řádu ani z judikatury neplyne. Tyto úvahy jsou standardní součástí samotného odvolacího rozhodnutí.

67. Krajský soud proto k dané námitce uzavírá, že žalovaný žalobkyni seznámil se všemi skutkovými okolnostmi, které zjistil v rámci doplněného dokazování, a poskytl jí možnost se k nim vyjádřit. Namítané právní či hodnotící úvahy v napadeném rozhodnutí nepředstavují podle krajského soudu porušení § 115 odst. 2 daňového řádu.

68. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný pochybil, neboť neprovedl opakovaný výslech svědka K., ačkoliv původní výpověď byla podána v jiné procesní fázi a měla se vztahovat k odlišnému okruhu otázek. Podle žalobkyně tak nemohla být výpověď svědka náležitě prověřena ve vztahu k nyní posuzovaným skutečnostem.

69. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalovaný se otázkou opakovaného výslechu zabýval a rozhodl o jeho neprovedení z důvodu nadbytečnosti, což je podle ustálené judikatury správních soudů jeden z legitimních důvodů pro neprovedení důkazního návrhu (srov. např. nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 118/09). Žalobkyně byla o tomto postupu informována sdělením ze dne 26. 5. 2025, v němž žalovaný vysvětlil, že nepovažuje další výslech za nezbytný. Tím byly splněny i požadavky § 92 odst. 6 daňového řádu.

70. Samotná skutečnost, že původní výslech proběhl v době, kdy správce daně zkoumal jiné okruhy otázek, nemění nic na tom, že svědek se k relevantním skutečnostem vyjadřoval již tehdy a jeho výpověď je obsažena ve spise v plném rozsahu. Žalovaný se zabýval i námitkou, že výslech měl být zopakován v souvislosti s nově akcentovanými okolnostmi; tuto námitku však v odvolacím řízení vypořádal tak, že další výslech nemůže přinést nové, dosud neznámé skutečnosti, a tedy není důvodný.

71. Nadbytečnost provedení opakovaného výslechu potvrdil i krajský soud ve svém dřívějším rozhodnutí v této věci, kde dospěl k závěru, že opakování výslechu by nebylo způsobilé změnit skutkový závěr ani odstranit případné nejasnosti. Ani pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu, na kterou žalobkyně odkazovala, nedopadá na daný případ tak, aby bylo možno dovodit povinnost provést výslech znovu. Judikatura zdůrazňuje, že dokazování musí být úplné a skutkový stav řádně zjištěn, avšak neukládá správnímu orgánu povinnost opakovat dokazování v situacích, kdy jsou rozhodné skutečnosti již spolehlivě zachyceny ve spise.

72. Za této situace krajský soud vyhodnotil, že rozhodnutí o neprovedení opakovaného výslechu nebylo svévolné ani nepřezkoumatelné. Šlo o postup odpovídající zákonu i judikatuře, a proto námitka není důvodná.

73. Žalobkyně namítala, že žalovaný v bodu 51 a následně i v bodu 103 napadeného rozhodnutí uvádí, že již ve výzvě k prokázání skutečností správce daně konstatoval existenci znaků podvodu na DPH, a podle žalobkyně tak žalovaný nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu, který naopak dovodil, že podvod ve věci prokázán nebyl.

74. Tuto námitku krajský soud neshledal důvodnou.

75. Z citované části napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný výzvu k prokázání skutečností připomenul pouze jako procesní dokument, který byl součástí původního daňového řízení. Nešlo o to, že by žalovaný její obsah považoval za závazný či rozhodný pro posouzení existence podvodu v nynější fázi řízení. Výzva byla vydána správcem daně ještě před zásahem Nejvyššího správního soudu, a tedy předtím, než byl žalovaný zavázán podvod znovu posoudit. Obsah výzvy proto nemohl a neměl odrážet pozdější právní názor Nejvyššího správního soudu.

VI. Závěr a náklady řízení

76. Na základě výše uvedených úvah shledal soud žalobu důvodnou, napadené rozhodnutí z pohledu přezkumu jeho zákonnosti neobstojí. Žalovaný je buď povinen prokázat, že k daňovému podvodu skutečně došlo, nebo musí žalobkyni uznat nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Hexageek.

77. Ze soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady řízení za zaplacený soudní poplatek (ve výši 3 000 Kč za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu) a za právní zastoupení. Zástupce žalobce učinil celkem 2 úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] s nárokem na odměnu ve výši 9 420 Kč za jeden úkon [§ 7 bod 6 a § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu; tarifní hodnotou sporu je 276 821 Kč (součet výší doměřené daně a penále)]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon připočítat 450 Kč jako náhradu hotových výdajů. Zástupci žalobce tak za řízení o žalobě náleží odměna a náhrada hotových

výdajů ve výši 19 740 Kč. Jelikož je plátcem DPH, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21 % sazby této daně na 23 885 Kč. Náklady řízení o žalobě včetně zaplaceného soudního poplatku tedy představují částku 26 885 Kč. K jejímu uhrazení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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 26. 2. 2026

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu