



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců Mgr. Ondřeje Bartoše a JUDr. Ivony Šubrtové ve věci

žalobkyně: **ribemont s. r. o.**, DIČ CZ03826520
se sídlem Ukrajinská 1488/10, 101 00 Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2023, č. j. 7878/23/5300-22443-710132,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se domáhala přezkumu shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým rozhodl o odvolání žalobkyně proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, Územního pracoviště v Kostelci nad Orlicí ze dne 27. 2. 2017, č. j. 320584/17/2708-50523-609303 a č. j. 320639/17/2708-50523-609303. Těmito platebními výměry byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2015, resp. srpen 2015. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil platební výměry tak, že změnil hodnoty ř. 40, 46, 63 a konečně ř. 64 (vlastní daň) změnil u prvního platebního

výměru z částky 313 833 Kč na částku 310 957 Kč a u druhého platebního výměru z částky 1 006 249 Kč na částku 200 720 Kč. Podle žalobou napadeného rozhodnutí žalobkyni nenáleží nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění v podobě nákupu zboží – stretch fólie od obchodních korporací *Plast Recykling company s.r.o.*, DIČ: CZ03327485 a *senonches s.r.o.*, DIČ: CZ03829685, neboť žalobkyně se vědomě účastnila podvodu na DPH.

II. Shrnutí žalobní argumentace

2. A) *Nákup zboží od obchodní spol. Plast Recykling company s.r.o.* Nesprávný je závěr žalovaného, že se žalobkyně vědomě zúčastnila podvodu na DPH ve zdaňovacím období červen 2015. Jednatel spol. *Plast Recykling company s.r.o.* (dále jen „*Plast Recykling company*“) obchodování s žalobkyní svědecky potvrdil. Tato korporace nepodala přiznání k DPH, proto jí byla daňová povinnost stanovena podle pomůcek. Žádné z nestandardních okolností, které dle žalovaného provázely obchodní transakce mezi žalobkyní a spol. *Plast Recykling company* (personální propojení, nedostatečná dokumentace, absence písemných smluv, virtuální sídlo, nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin obchodního rejstříku) nevypovídají o tom, zda vznikla daňová ztráta, ani o tom, zda tato ztráta případně vznikla v důsledku daňového podvodu. Kladné zodpovězení obou otázek je součástí tzv. Axell testu (procesního postupu vycházejícího z judikatury Soudního dvora EU, na jehož základě lze odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu). Žalovaný se použití zmiňovaného testu vyhýbá. Axell test požaduje po daňových orgánech prokázání příčinné souvislosti mezi úmyslným protiprávním jednáním na straně jedné a vznikem daňové ztráty na straně druhé, na rozdíl od testu užitého žalovaným, který požaduje pouze prokázání existence daňového podvodu. Žalovaný přitom neodhalil existenci příčinné souvislosti mezi žádnou z okolností, které přitom žalovaný vydává za důkazy existence daňového podvodu na straně jedné, a úmyslným neodvedením DPH na straně druhé. Chybějící příčinnou souvislost pak nelze nahradit pouhou korelací tak, jak se to učinil žalovaný.
3. Nelze bez dalšího vyvozovat závěr, že subjekty sídlící v tzv. *office house* či nezveřejňující svoje účetní závěrky se vyhýbají plnění svých daňových povinností. Opačný závěr by vyvozoval kolektivní odpovědnost těchto subjektů za daňové podvody. Tyto okolnosti lze logicky vyložit i jako důsledek slabšího majetkového zázemí a menší tržní síly těchto subjektů, a proto je nelze vydávat za důkaz daňového podvodu (žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. června 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).
4. Žalovaný nevysvětlil, jak by personální propojení žalobkyně se společností *Plast Recykling company*, nedostatečná dokumentace o předání a převzetí zboží a absence písemných smluv mohly souviset s daňovým podvodem. Žalovaný nevysvětlil, jak souvisí údajné úmyslné neodvedení DPH spol. *Plast Recykling company* za rozhodné zdaňovací období, kdy byl jednatelem P. M., se skutečností, že v době předcházející rozhodnému období byli u této korporace zaměstnáni jednak paní J., která byla současně jednatelkou žalobkyně, a dále pan B., který se stal jednatelem žalobkyně po paní J. Podle žalobkyně takovou příčinnou souvislost nelze nalézt, a to ani hypoteticky. Nejedná se o personální propojení, ale spíše o osobní známosti, které jsou obvyklé mezi lidmi působícími ve stejném oboru činnosti. Personální propojení, resp. osobní známost mezi účastníky obchodní transakce pak logicky snižuje potřebnost obchodních smluv a další

písemné dokumentace, jejíž neúplnost je tak přirozená, nikoliv nestandardní. Navíc tato dokumentace by mohla sloužit k prokázání faktické realizace transakce, která je však nepochybná. Z uvedených okolností proto nelze vyvozovat žádné závěry ohledně prokázání existence daňového podvodu. Žalovaný dále neprokázal patřičný standard v oboru, tedy že na dodávky předmětného zboží musí být uzavírány smlouvy. Účelová je i konstrukce žalovaného s pojištěním zboží, které nebylo potřeba, neboť na žalobkyni riziko ztráty přešlo až v okamžiku, kdy zboží měla pod svojí kontrolou.

5. Podle žalobkyně je stěžejí představitelné, aby jednotlivé skutečnosti, které podle žalovaného samy o sobě nemají žádnou vypovídací hodnotu ohledně podvodného uplatnění nároku na odpočet, ve svém celkovém souhrnu prokazovaly úmyslné neodvedení DPH. Žalovaný nedostal požadavkům důkazního standardu při prokazování daňového podvodu, jak jej vymezuje citovaná judikatura NSS.
6. Žalovaný neprokázal vznik daňové ztráty, jak to vyžaduje první otázka Axel Kittel testu. Z napadeného rozhodnutí je patrné pouze to, že spol. *Plast Recykling company* nepodala za rozhodné zdaňovací období přiznání k DPH a že daňová povinnost jí byla stanovena podle pomůcek. Zda DPH nebyla odvedena a zda stát tuto daň na obchodní korporaci *Plast Recykling company* vymáhal, žalobou napadené rozhodnutí neuvádí. Žalovaný proto nenaplnil požadavky stanovené judikaturou NSS na prokázání toho, že je zde chybějící daň, která je důsledkem podvodného jednání.
7. Neznámé zůstávají i důvody pro nepodání daňového přiznání spol. *Plast Recykling company*. Její jednatel Petr Mikuš byl sice v daňovém řízení vyslechnut prvostupňovým správcem daně jako svědek, na důvody nepodání daňového přiznání nebyl správcem daně dotazován. Mohlo se jednat jen o obyčejné selhání, nikoli o podvod na DPH.
8. B) *Nákup zboží od obchodní spol. senonches s.r.o.* Podle napadeného rozhodnutí se žalobkyně vědomě zúčastnila podvodu na DPH při obchodování se stretch fólií v obchodních řetězcích „? → *AMB Group s.r.o.* (dále jen „*AMB Group*“) → *senonches s.r.o.* (dále jen „*senonches*“) → žalobkyně → ?“ ve zdaňovacím období červen roku 2015 a „? → *senonches* → žalobkyně → ?“ ve zdaňovacím období srpen 2015. Zdejší soud ve zrušujícím rozsudku přisvědčil námitkám žalobkyně a konstatoval, že žalovaný neprokázal vznik daňové ztráty, tj. že najisto neprokázal, že v systému DPH nebyla odvedena daň, nebylo prokázáno narušení neutrality daně. Skutečnost, že dodavatelská společnost neprokázala, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaného dodavatele *AMB Group*, nelze vydávat za důkaz daňového podvodu. Závěry žalovaného týkající se prokázání podvodu na DPH ve vztahu ke společnosti *senonches* jsou nezákonné. Žalovaný po zrušujícím rozsudku doplnil dokazování o zjištění popsáná v bodech 116 až 118 (týkajících se zdaňovacího období červen 2015) a v bodech 120 až 121 napadeného rozhodnutí (týkajících se zdaňovacího období srpen 2015).
9. Ve zdaňovacím období červen 2015 podle žalovaného chybějící DPH představuje DPH doměřenou korporaci *senonches* z důvodu neuznání nároku na odpočet DPH z blíže nijak nespécifikovaných přijatých zdanitelných plnění uplatněného touto korporací na základě daňových dokladů, na nichž je coby dodavatel uvedena *AMB Group*. Podle žalovaného *senonches* neprokázala, že předmětná plnění přijala právě od *AMB Group*. Zároveň korporaci *AMB Group* byla z těchto zdanitelných plnění doměřena DPH na výstupu (na základě zmiňovaných daňových dokladů), což žalovaný považuje za v zásadě správné. *Senonches* při daňové kontrole předložila pouze prvotní daňové doklady, a poté se pro

- správce daně „zkontaktnila“, přestala s ním spolupracovat. Podle žalobkyně z toho nevyplývá závěr o účasti žalobkyně na obchodních transakcích zasažených daňovým podvodem, ani závěr, že k daňovému podvodu vůbec došlo, neboť žalovaný nechává bez odpovědi druhou otázku Axel Kittel testu, tj. zda vznik daňové ztráty byl způsoben daňovým podvodem coby úmyslným protiprávním jednáním.
10. Žalobkyně odkázala na závěry judikatury, podle nichž znakem podvodu je skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však za jednoho a dalšího automaticky považovat kteréhokoli z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.
 11. Tento právní názor žalovaný nerespektoval, neboť existenci požadované příčinné souvislosti neodhalil. Uvedl sice, že *senonches* ve svém daňovém přiznání vykázala přijatá a uskutečněná plnění přijatá od *AMB Group* a plnění uskutečněná pro žalobkyni, toto tvrzení však není nijak doloženo. Žalovaný nspecifikoval podobu či povahu plnění, z nichž nebyl korporaci *senonches* uznán nárok na odpočet DPH a z nichž přitom byla korporaci *AMB Group* doměřena DPH na výstupu. Proto je neprokázáno, že tato plnění se váží k plněním uskutečněným spol. *senonches* pro žalobkyni. Žalovaný tedy neprokázal účast žalobkyně na obchodních transakcích zasažených daňovým podvodem.
 12. Žalovaný pochybil i tím, že v odvolacím řízení znovuotevřeném po zrušujícím rozsudku zdejšího soudu neseznámil žalobkyni s důkazy, na jejichž základě byla doměřena DPH na vstupu korporaci *senonches*. Jeho postup odporuje závěrům rozsudku SDEU ze dne 16. října 2019 ve věci C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary Kft.*, i stanovisku generálního advokáta v dotčené věci. Podle žalobkyně standardům dodržování práva na účinnou procesní obranu vyplývajícím z citované judikatury Soudního dvora EU žalovaný v dané věci nedostál.
 13. Neznámé zůstávají i důvody „zkontaktnění“ spol. *senonches*. V době daňové kontroly u této korporace byl jejím jednatelem zřejmě M. P., přičemž jeho výslech daňové orgány neprovedly.
 14. Žalovaný podle žalobkyně neprokázal, že daňová ztráta vznikla v důsledku daňového podvodu coby úmyslného protiprávního jednání tak, jak to vyžaduje druhá otázka Axel Kittel testu. Přitom žalovaný v bodě 116 napadeného rozhodnutí uvádí, že důvodem doměření DPH bylo neunesení důkazního břemene ohledně prokázání hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, tj. že *senonches* neprokázala, že předmětná plnění přijala právě od obchodní spol. *AMB Group*. Žalovaný tedy ani sám netvrdí, že ke vzniku daňové ztráty došlo v důsledku daňového podvodu.
 15. Pokud jde o zdaňovací období srpen 2015, chybějící DPH představuje DPH doměřenou korporaci *senonches* z důvodu neuznání nároku na odpočet DPH z blíže nspecifikovaných přijatých zdanitelných plnění. V tomto případě *senonches* k daňové kontrole nepředložila ani prvotní daňové doklady, přičemž se pro správce daně „zkontaktnila“ a přestala s ním spolupracovat. Podle žalobkyně i v tomto případě z žalovaným učiněných zjištění vyplývá pouze to, že žalobkyně nakupovala stretch fólii

od plátce DPH, který v daňovém řízení neunesl svoje důkazní břemeno ohledně prokázání hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH jím uplatněného z blíže neurčených přijatých zdanitelných plnění. Z těchto zjištění naopak nevyplývá závěr o účasti žalobkyně na obchodních transakcích zasažených daňovým podvodem, ani to, že k daňovému podvodu vůbec došlo.

16. Žalovaný i zde chyboval tím, že v odvolacím řízení neseznámil žalobkyni s důkazy, na jejichž základě nebyl uznán nárok na odpočet DPH korporaci *senonches*, jakož i s důkazy, dokládajícími „znekontaktnění“ spol. *senonches* pro příslušného správce daně. Především ale žalovaný vůbec neprokázal, že plnění, z nichž *senonches* uplatnila sporný nárok na odpočet DPH, nebyla pouze fiktivní. Žalovaný tak postupoval v rozporu s judikaturou NSS, podle které platí, že dřív, než správce daně začne jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec došlo.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

17. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Nejprve rekapituloval průběh dosavadního řízení. Úvodem připomněl, že po zrušujícím rozsudku krajského soudu ze dne 22. 4. 2022, č. j. 31 Af 47/2018-208, se zabýval především otázkou, zda se ohledně plnění od spol. *senonches* žalobkyně vědomě zapojila do podvodu na DPH a zda bylo řádně identifikováno narušení neutrality daně. S ohledem na závěry krajského soudu uložil žalovaný správci daně doplnit dokazování, a to ve směru řádné identifikace narušení neutrality daně v případě obchodních případů se spol. *senonches*.
18. Žaloba se meritorně týká výše vyměřené DPH, kdy žalobkyni nebyl uznán uplatněný nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období červen a srpen 2015, z plnění přijatých od společností *Plast Recykling company* a *senonches* z důvodu, že se žalobkyně úmyslně účastnila podvodu na DPH. Pokud jde o žalobní námítky, žalovaný setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí, na jehož odůvodnění plně odkázal. Nad rámec toho pak doplnil další argumentaci.
19. Závěry žalovaného o vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH ohledně plnění přijatých od *Plast Recykling company* byly již v řízení před krajským soudem přezkoumávány, přičemž z rozsudku ve věci sp. zn. 31 Af 47/2018 vyplynulo, že krajský soud shledal odepření nároku na odpočet daně z tohoto plnění za zákonné, neboť žalovaný v řízení prokázal existenci podvodu na DPH, i vědomou účast žalobkyně. Krajský soud aproboval závěr, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění a řada nestandardních okolností obchodování v předmětných řetězcích jasně svědčí o tom, že porušení neutrality bylo v následkem cílené snahy o získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Ohledně vědomé účasti žalobkyně na tomto podvodu pak krajský soud uznal nestandardnost okolností spočívajících ve strohé či zcela chybějící smluvní dokumentaci, neprověřování kvality zboží, chybějící pojištění dodávek zboží a neobvyklé provádění úhrad za dodávky zboží. Krajský soud se ztotožnil se závěrem, že šetřené obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH a současně bylo prokázáno, že žalobkyně o své účasti na podvodném jednání věděla, resp. vědět musela, na základě čehož jí nárok na odpočet daně z předmětných zdanitelných plnění nemohl být uznán, přičemž kombinace výše popsaných skutečností postačuje k závěru, že způsob, jakým žalobkyně obchodovala s předmětným zbožím, vykazoval vysoce nestandardní znaky. Pokud krajský soud ve zrušujícím rozsudku shledal žalobní námítku

nedůvodnou, žalovaný nebyl povinen posouzení této otázky měnit, ledaže by došlo ke změně skutkového či právního stavu, která změnu právního hodnocení odůvodňuje – což se však v dané věci nestalo. Narušení daňové neutrality zde spočívalo v tom, že spol. *Plast Recykling company* nepodala za zdaňovací období červen 2015 daňové přiznání a tedy nepřiznala a neuhradila daň z plnění uskutečněných pro žalobkyni. Již nepodání daňového přiznání lze s odkazem na judikaturu SDEU i NSS kvalifikovat jako narušení neutrality. Daň stanovenou podle pomůcek potom spol. *Plast Recykling company* neuhradila. Polemiku žalobkyně nad důvody nepodání daňového přiznání spol. *Plast Recykling company* žalovaný neshledal relevantní, narušení neutrality totiž nespočívá pouze v tom, že daňové přiznání nebylo podáno a nebyla ve lhůtě splatnosti uhrazena daň z plnění uskutečněných pro žalobkyni, ale i v tom, že stanovenou daň spol. *Plast Recykling company* neuhradila. Ani případné vymáhání či vymožení tzv. chybějící daně u některého z dodavatelů nemá za následek zahlazení podvodu, jelikož ten byl již dokonán. K narušení neutrality DPH tak v dané věci prokazatelně došlo a je třeba mít existenci podvodu na DPH za prokázanou. Jednotlivé nestandardnosti nelze hodnotit izolovaně, jak to činí žalobkyně v žalobě, ale v jejich souhrnu.

20. Pokud jde o nákupy zboží od spol. *senonches* za zdaňovací období červen 2015, pak žalobkyní požadovaný tzv. Axel Kittel test je totožný jako žalovaným prováděný třístupňový test. Žalovaný rekapituloval okruhy Axel Kittel testu: (i) existence daňové ztráty, tj. narušení neutrality daně, (ii) zda je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání, (iii) zda je dána souvislost předmětné obchodní transakce s tímto podvodným jednáním, (iv) vědomost daňového subjektu o tomto spojení. Pouze v případě, že jsou všechny odpovědi na otázky kladné, je možné dospět k závěru, že účastník může být poškozen odepřením nároku na odpočet. První tři otázky jsou zaměřeny na zjišťování existence podvodu na DPH (tj. nestandardností v dodavatelsko-odběratelském řetězci a chybějící daně). Správce daně proto musí prokázat a unést důkazní břemeno v tom smyslu, že došlo k podvodnému jednání, jehož součástí je daňová ztráta, a zároveň musí prokázat, že prověřovaná transakce je součástí podvodného jednání. Poslední je pak tzv. vědomostní test toho, zda daný účastník věděl či mohl a měl vědět o podvodném jednání.
21. Žalovaný v rámci svého hodnocení postupoval ve třech krocích. Nejprve (i) zjišťoval, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně, tj. v „chybějící daň“ a zda k neodvedení daně došlo v důsledku podvodného jednání, tedy jsou zjišťovány nestandardní okolnosti. Dále (ii) zjišťoval existenci objektivních okolností, které v souhrnu svědčí o tom, že daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět, že se pořízením či přijetím daného plnění, účastní plnění, které je součástí úniku na dani z přidané hodnoty. Konečně (iii) ověřoval, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, kterými by se vyhnul účasti na podvodném jednání.
22. V 1. kroku testu zjistil žalovaný u spol. *senonches* za zdaňovací období červen 2015 uplatnění nároku na odpočet daně z plnění, jež měla přijmout od *AMB Group*. Spol. *senonches* ve svém daňovém přiznání vykazala přijatá a uskutečněná plnění vázící se k předmětnému případu, tj. plnění přijatá od *AMB Group* a plnění uskutečněná pro žalobkyni. Při zahájení daňové kontroly předložila evidenci pro účely DPH a přijatá a vystavené daňové doklady, v dalším průběhu daňové kontroly již se správcem daně přestala spolupracovat a zcela přestala komunikovat. Spol. *senonches* byla založena jako tzv. *ready made* společnost. Vznikla krátce před tím, než započala obchodovat se žalobkyní. Žalovaný poukázal dále na to, že v rámci jednoho roku došlo k celkem třem

změnam na pozici jednatele, základní kapitál spol. *senonches* činil 100 Kč, společnost měla tzv. virtuální sídlo, nevlastnila jinou nemovitost, neměla zapsanou provozovnu. S ohledem na neunesení důkazního břemene spol. *senonches* jí byla stanovena daň za zdaňovací období červen 2015 v odlišné výši, než tvrdila, když mj. nebyly správcem daně uznány uplatněné nároky na odpočet daně z plnění, jež měla přijmout od *AMB Group* (a které následně dodala žalobkyni). Doměřenou daň *senonches* neuhradila. Z výše uvedených skutečností tak vyplývá, že *senonches* je typický „missing trader“, tedy společnost, jež jsou do podvodných řetězců vkládány za účelem narušení neutrality daně a znemožnění či ztížení šetření daňových úniků.

23. Doměřením daňové povinnosti, která nebyla spol. *senonches* uhrazena, došlo k porušení neutrality daně, neboť neuhrazená doměřená daň je tzv. chybějící daní, tedy došlo k daňové ztrátě. Již samotná nekontaktnost spol. *senonches* je narušením neutrality daně, neboť tímto jednáním subjekty zainteresované v podvodu na DPH se svou nečinností snaží zakrýt existenci podvodu a jeho odhalení správci daně co nejvíce ztížit. Chybějící daň ve smyslu narušení neutrality DPH existovala i u *AMB Group*. K souvislosti daňové ztráty s podvodným jednáním žalovaný poukázal na personální propojení mezi žalobkyní a *senonches*, dále na nedostatečnou dokumentaci k předmětným transakcím, (byly doloženy pouze faktury a dodací listy, které však nebyly ani řádně vyplněné). Žalobkyně se spol. *senonches* neuzavírala písemné smlouvy, což svědčí o nestandardnosti transakcí. V souhrnu to vypovídá o tom, že předmětné transakce nejsou standardními obchody s účelem dosažení zisku, naopak je zjevné, že jsou zasaženy podvodem na DPH a že bylo prokázáno porušení neutrality daně.
24. K námitce neprokázání příčinné souvislosti žalovaný podotkl, že žalobkyní odkazovaná judikatura je nepřipadná. Z ustálené judikatury NSS naopak vyplývá, že příčinná souvislost mezi neodvedenou daní a nárokovaným odpočtem daně je dána již v důsledku existence objektivních okolností, nasvědčujících zapojení do podvodu na DPH, u nichž bylo prokázáno, že o nich žalobkyně věděla.
25. Požadavek žalobkyně na ztotožnění plnění, z nichž spol. *senonches* nebyl uznán nárok na odpočet DPH, je nedůvodný: k podvodnému jednání může dojít na kterémkoli článku řetězce a plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo. Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Žalovaný zde znovu poukázal na relevantní okolnosti, které jednotlivě nemusejí být nestandardní, v souhrnu však vykazují znaky zapojení do podvodu.
26. Dílčí závěry žalovaného odpovídají jednotlivým krokům tzv. Axel-Kittel testu.
27. Závěr o podvodném jednání stojí na prokázaných nestandardnostech předmětné obchodní transakce, proto není rozhodující, z jakého důvodu byla spol. *senonches* doměřena daň, kterou pak neuhradila, a to obzvláště za situace, kdy k závěru o neprokázání přijetí předmětného plnění správce daně došel z důvodu, že se spol. *senonches* stala v průběhu daňové kontroly nekontaktní. Důvody toho nejsou relevantní, ze zjištěných okolností lze však dospět k závěru, že spol. *senonches* přestala se správcem daně komunikovat, aby mu znesnadnila šetření předmětného daňového úniku. M. P. nebyl v řízení vyslechnut, neboť jeho výslech žalobkyně nenavrhnula a s ohledem na skutečnost, že M. P. nebyl jednatelem v prověřovaných zdaňovacích obdobích,

nepovažoval za nezbytné jej vyslechnout ani správce daně, ani žalovaný. Není tedy podstatné, že spol. *senonches* neprokázala přijetí plnění od *AMB Group*.

28. Se skutečnostmi zjištěnými z daňového řízení vedeného u spol. *senonches* seznámil žalovaný žalobkyni v seznámení se zjištěnými skutečnostmi č. j. 1813/23/5300- 22443-712153 ze dne 16. 1. 2023. Takový postup byl dostačující, neboť z něj vyplynulo, že bylo u spol. *senonches* zjištěno narušení neutrality daně. Předložení konkrétních dokladů, které *senonches* v rámci daňové kontroly předložila, by nemělo význam, neboť pro závěr o narušení neutrality daně v důsledku podvodného jednání není relevantní, z jakého důvodu byla daň spol. *senonches* doměřena. Skutečnosti relevantní pro závěr o narušení neutrality daně vyplývají ze zprávy o daňové kontrole č. j. 1681198/16/2712-60562-606360, která však s ohledem povinnost mlčenlivosti byla zařazena v souladu s ust. § 65 odst. 1 písm. b) d. ř. do vyhledávací části spisu a jako takovou ji není možné zpřístupnit žalobkyni k nahlížení. Žalovaný se tak nedopustil procesního pochybení tvrzeného žalobkyní.
29. Na daňová řízení vedená s daňovým subjektem a jeho dodavatelem je třeba nahlížet odděleně, odepření nároku na odpočet daně jednomu subjektu z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet nemůže bránit tomu, aby druhému subjektu byl vyloučen nárok na odpočet daně z titulu účasti na podvodu na DPH. Žalovaný v průběhu řízení dostatečně identifikoval porušení neutrality daně v důsledku podvodného jednání i její příčinnou souvislost s odpočtem daně nárokovaným žalobkyní. Žalovaný tak odstranil vady vytýkané krajským soudem ve zrušujícím rozsudku a závěry učiněné v žalobou napadeném rozhodnutí jsou dostatečně podloženy.
30. I ve zdaňovacím období srpen 2015 byl závěr o podvodu na dani z přidané hodnoty postaven na skutečnosti, že došlo k narušení neutrality daně v důsledku toho, že spol. *senonches* byla doměřena daň, kterou neuhradila (*senonches* nepředložila ani primární daňové doklady) a taktéž se *senonches* stala pro správce daně nekontaktní. Zároveň byly zjištěny již zmiňované nestandardní skutečnosti. I v tomto zdaňovacím období tak bylo zjištěn daňový únik související s podvodným jednáním. Úmyslná účast žalobkyně na podvodu na dani z přidané hodnoty vyplývá z objektivních skutečností spočívajících v personálním propojení mezi žalobkyní a *senonches* a žalobkyninou rezignací na požadavek uzavření písemných smluv a vedení související dokumentace. Ani zde se žalovaný nedopustil žalobkyní tvrzeného procesního pochybení, které mělo spočívat v neseznámení žalobkyně s rozhodujícími důkazy.
31. Žalovaný nebyl povinen zabývat se tím, že se nejednalo o fiktivní plnění. V rámci odvolacího řízení byla prokázána spolupráce žalobkyně a spol. *senonches* a přijetí předmětných zdanitelných plnění. Závěr o tom, že skutečně došlo k poskytnutí předmětných zdanitelných plnění a tato byla použita k ekonomické činnosti žalobkyně, nebyl v řízení před krajským soudem zpochybněn. Přesahovalo by přitom mantinely daňového řízení ve věci žalobkyně, kdyby se měl žalovaný zabývat skutečnostmi relevantními pro daňová řízení jiných článků v řetězci. Tyto skutečnosti nejsou v daňovém řízení žalobkyně relevantní. Námitka žalobkyně je tedy nedůvodná.
32. V rámci odvolacího řízení bylo postaveno najisto, že došlo k narušení neutrality daně, a zároveň k němu došlo v souvislosti s podvodným jednáním. Stejně tak žalovaný zjistil objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně zejména s ohledem na personální propojení obou podnikatelských subjektů věděla, nebo musela vědět o tom, že jsou

předmětné transakce zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty. Žalovaný tak v žalobou napadeném rozhodnutí odstranil vady vytýkané krajským soudem.

IV. Replika žalobkyně

33. V úvodu repliky, doručené soudu dne 7. 12. 2023, si žalobkyně položila řečnickou otázku, zda judikatura Nejvyššího správního soudu „nahrazuje chybějící zákon“ či „tento chybějící zákon nahrazuje judikatura Soudního dvora EU, kterou judikatura Nejvyššího správního soudu ČR pouze interpretuje“. Podle žalobkyně je správná druhá z nastíněných možností. Nelze pak aplikovat takovou judikaturu NSS, která by byla v rozporu se závěry judikatury SDEU stran zákazu uvalení objektivní odpovědnosti za spáchání daňového podvodu.
34. Podle žalobkyně se žalovaný v odvolacím řízení po zrušujícím rozsudku krajského soudu ve věci vedené pod sp. zn. 31 Af 47/2018 neřídil závazným právním názorem soudu. Soud zde uvedl, že skutečnosti uváděné žalovaným neprokazují narušení neutrality DPH a že žalovaný nedostatečně popsal chybějící daň. Žalovaný však přišel s tvrzením, že již popsaná zjištění sama o sobě narušení neutrality DPH prokazují. Žalovaný tak porušil § 78 odst. 5 s. ř. s. Toto ustanovení porušil i tím, že se fakticky dovolává judikatury, podle které krajský soud projednávanou věc neposoudil. Žalobkyně se dále zabývala použitelností žalovaným citované judikatury NSS v souvislosti se zákazem retroaktivity a snesla úvahy nad tím, zda některé z citovaných rozsudků lze či nelze považovat za „překonání“ závazného právního názoru krajského soudu.
35. Žalobkyně dále poukázala na to, že ve vyjádření k žalobě se žalovaný zaměřil zejména na nalezení odpovědi na 1. a 2. otázku tzv. Axel Kittel testu. Podle žalobkyně tím žalovaný nepřipustně změnil a doplnil důvody napadeného rozhodnutí, pročež by soud k jeho argumentaci neměl přihlídnout.
36. Dále žalobkyně poukázala na nedostatečné prokázání úmyslu žalobkyně při zapojení do daňového podvodu a na to, že byla fakticky postižena objektivní odpovědností. Žalovaný se nezabýval tím, zda údajné „nestandardní okolnosti“ lze rozumně vysvětlit i jinak než spácháním podvodu. Přitom žalobkyně toto vysvětlení přdestřela (např. uvedla, že *Plast Recykling company* měla kromě virtuálního sídla i provozovnu v Týništi n. O., kde vykonávala ekonomickou činnost), žalovaný se jimi však podrobněji nezabýval. Tvrzení žalovaného, že důvody nepodání daňového přiznání spol. *Plast Recykling company* nejsou relevantní, je v rozporu s povinností vyplývající z 2 otázky tzv. Axel Kittel testu. Byl to žalovaný, koho tížilo důkazní břemeno ohledně zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Konečně žalobkyně znovu namítla, že nebyla dostatečně seznámena s důkazy, na jejichž základě byla doměřena DPH na vstupu spol. *senonches*.

V. Posouzení věci krajským soudem

37. Při jednání, konaném dne 14. 12. 2023, strany setrvaly na své dříve vyjádřené argumentaci i procesních stanoviscích.
38. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
39. Žaloba není důvodná.

40. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil následující pro věc podstatné skutečnosti. U žalobkyně byla zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty, jejímž účelem bylo získání důkazních prostředků k prokázání správnosti tvrzení žalobkyně. Správce daně po provedeném dokazování dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění přijatých zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů, a proto žalobkyní uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši 358 183 Kč za zdaňovací období červen roku 2015 a dále ve výši 1 028 168 Kč za zdaňovací období srpen roku 2015 odmítl a daň žalobkyni vyměřil. Žalobkyně podala proti platebním výměrům odvolání, na jehož základě žalovaný změnil platební výměry tak, že změnil hodnoty ř. 40, 46, 63 a konečně ř. 64 (vlastní daň) změnil u prvního platebního výměru z částky 313 833 Kč na částku 310 957 Kč a u druhého platebního výměru z částky 1 006 249 Kč na částku 200 720 Kč.
41. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je finančními orgány neuznaný nárok žalobkyně na odpočet DPH za zdaňovací období červen a srpen 2015. Žalobkyně dle žalovaného sice prokázala splnění zákonem stanovených formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, posuzovanými transakcemi se však účastnila plnění, která byla součástí podvodu na DPH.
42. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Plátce prokazuje nárok na odpočet především daňovým dokladem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o DPH. Zároveň platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, a ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84).
43. I v případě, že plátce splní všechny zákonem stanovené (formální i hmotněprávní) podmínky nároku na odpočet daně, nemusí mu být tento nárok přiznán, a to tehdy, pokud jej uplatňuje podvodně nebo zneužívajícím způsobem.
44. K problematice podvodů na DPH existuje bohatá judikatura Soudního dvora [viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483; ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161; ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11. Soudní dvůr označuje jako podvod na DPH 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 o DPH (respektive předchozí tzv. šesté směrnice), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty; směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17.

května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně).

45. Soudní dvůr zároveň ve věci *Optigen* zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Jak Soudní dvůr uvedl ve věci *Mahagében*: „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (bod 49). Výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu: viz např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60.
46. Na základě citované judikatury se vytvořil několikastupňový test, jehož kritéria musí být splněna, aby mohl být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Prvním krokem testu je zjištění, zda k podvodu na DPH došlo. Ve druhém kroku je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Ve třetím kroku se hodnotí, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (druhý a třetí krok, které spolu úzce souvisí, jsou někdy také souhrnně označovány jako vědomostní test). V terminologii žalovaného jde tedy v prvním kroku o posouzení existence podvodu na DPH, ve druhém kroku se posuzují objektivní okolnosti a ve třetím kroku přijatá opatření.
47. Pokud jde o odepření nároku na odpočet DPH z plnění od dodavatele *Plast Recykling company* za zdaňovací období červen 2015, již v předchozím rozsudku ve věci vedené pod sp. zn. 31 Af 47/2018 krajský soud dospěl k závěru, že námitky žalobkyně jsou zde nedůvodné a že existence podvodu na DPH byla žalovaným prokázána. Žalovaný popsal celou řadu nestandardních okolností obchodování v předmětných řetězcích, které dle názoru krajského soudu jasně svědčí o tom, že porušení neutrality bylo v této věci následkem cílené snahy o získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Námitky žalobkyně ve vztahu k plněním od *Plast Recykling company* nebyly v předchozí věci důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí a na tomto závěru netřeba nyní ničeho měnit. Krajský soud v podrobnostech odkazuje na body 64 až 82 odůvodnění svého rozsudku ze dne 22. 4. 2022, č. j. 31 Af 47/2018-208.
48. Důvodem, pro který bylo rozhodnutí žalovaného v předchozí věci zrušeno, a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení, bylo nedostatečné prokázání narušení neutrality daně ve vztahu k plněním od spol. *senonches* ve zdaňovacích obdobích červen a srpen 2015. Zde krajský soud dospěl dříve k závěru, že v případě, že správce daně a žalovaný dojdou k závěru, že došlo k narušení daňové neutrality, musí být najisto postaveno, že jedním ze subjektů v řetězci nebyla odvedena daň, zatímco jiný subjekt si daň odečetl a to za účelem daňového zvýhodnění; těmto požadavkům žalovaný dříve nedostal. V předchozím (zrušeném) rozhodnutí žalovaný pouze konstatoval, že společnost

senonches ve vztahu ke zdaňovacímu období červen roku 2015 neprokázala, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaného dodavatele *AMB Group* a za zdaňovací období srpen roku 2015 nepředložila žádné doklady. Soud tak dříve přisvědčil námitce žalobkyně, že skutečnosti uváděné žalovaným narušení neutrality DPH neprokazují, neboť samotná skutečnost, že dodavatelská společnost neprokázala, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaného dodavatele *AMB Group*, nelze vydávat za důkaz daňového podvodu. Závěry žalovaného týkající se prokázání podvodu na DPH ve vztahu ke spol. *senonches* označil krajský soud v předchozím zrušujícím rozsudku za nezákonné, neboť popis chybějící daně podaný žalovaným byl pro učinění závěru o účasti žalobkyně na daňovém podvodu nedostatečný.

49. Krajský soud se tedy v nyní projednávané věci zabýval především tím, zda žalovaný jemu vytýkanou vadu v dalším řízení napravit: shledal přitom, že ano.
50. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vydaném po předchozím zrušujícím rozhodnutí krajského soudu v bodech 115 až 124 identifikoval chybějící daň a popsal, v čem spatřil narušení neutrality daně.
51. Za období červen 2015 předložila *senonches* evidenci pro účely DPH a přijaté a vystavené doklady, v dalším průběhu daňové kontroly však se správcem daně přestala spolupracovat a stala se nekontaktní společností neumožňující řádné provedení kontrolních postupů. *Senonches* byla založena jako tzv. *ready-made* společnost. Vznikla zápisem do obchodního rejstříku dne 25. 2. 2015, tedy v době krátce předcházející tomu, než začala obchodovat s žalobkyní. Krátce před šetřenou obchodní činností se stal jejím jednatelem pan L. B., pozdější jednatel žalobkyně (a také spol. *Plast Recykling company*). K další změně na pozici jednatele došlo po zahájení daňové kontroly. Základní kapitál spol. *senonches* činil 100 Kč, společnost měla tzv. virtuální sídlo, nevlastnila jinou nemovitost ani neměla zapsanou provozovnu. Správcem daně jí nebyly uznány uplatněné nároky na odpočet DPH z plnění, která měla přijmout od spol. *AMB Group*, a které následně dodala žalobkyni. Žalovaný tak dospěl k závěru, že *senonches* je typickým „*missing traderem*“. Spol. *senonches* pak doměřenou daň neuhradila. Došlo tak k narušení neutrality daně.
52. Se správcem daně pak nekomunikovala ani spol. *AMB Group*. Ani tato společnost neuhradila správcem daně doměřenou daň. I na tuto společnost tak žalovaný vztáhl závěr o tom, že se jedná o společnost typu *missing trader*.
53. Ve vztahu k období srpna 2015 spol. *senonches* nepředložila žádné daňové doklady ani evidenci pro účely DPH a – jak již bylo řečeno – se správcem daně nadále nekomunikovala. Ani daň doměřenou za srpen 2015 tato společnost neuhradila. I v tomto období tak byla žalovaným identifikována tzv. chybějící daň a došlo k narušení neutrality daně.
54. Žalovaný tak dospěl k závěru, že šetřené obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH.
55. Krajský soud se se závěry žalovaného ztotožňuje. Žalovaný řádně identifikoval tzv. chybějící daň a podrobně popsal, na základě jakých skutečností došlo k narušení neutrality daně.
56. Pokud jde o subjektivní stránku daňového podvodu, žalobkyně se bránila tím, že nebylo prokázáno její úmyslné zapojení do podvodného řetězce. Závěr o úmyslu žalobkyně

žalovaný odůvodnil v bodech 105 až 110 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Krajský soud se s tímto posouzením subjektivní stránky ztotožňuje. Jen stěží si lze představit, že by žalobkyně nejednala úmyslně, za situace, kdy jednatel žalobkyně byl zároveň jednatelem dodavatelské spol. *senonches*, která byla identifikována jako *missing trader*, zároveň tato společnost vznikla krátce před tím, než s ní žalobkyně začala obchodovat, k šetřeným transakcím neexistovala dostatečná písemná smluvní či jiná dokumentace (což lze vnímat jako zvlášť nestandardní za situace, kdy byla dodavatelem společnost bez jakékoli obchodní historie), existující dokumentace vykazovala nesrovnalosti (dodací listy vystavené až po dodání zboží).

57. Je pochopitelné, že pro každou takovou dílčí „nestandardnost“ lze nalézt vysvětlení obhajující její obchodní či ekonomické opodstatnění; o to ostatně žalobkyně v řízení před soudem (i v řízení předcházejícím) usilovala. Ony „nestandardnosti“ je však třeba vnímat ve vzájemném kontextu, souhrnu, a nikoli izolovaně a jednotlivě. Teprve ve svém souhrnu tvoří tyto mnohokrát zmiňované nestandardní okolnosti podklad pro závěr o daňovém podvodu a vědomé účasti žalobkyně na něm. Argumentace žalobkyně obhajující tyto nestandardní okolnosti je pak vystavěna právě na tom, že se řetězec skutečností snaží roztrhat na jednotlivé články – jednotlivá jednání, kdy každé z nich jednotlivě racionalizuje. Takto pojatá argumentace ale neobstojí, neboť *gros* důvodů, na nichž je vystavěno napadené rozhodnutí – a k nimž se přiklání i krajský soud –, spočívá právě v tom, že dílčí nestandardní okolnosti tvoří řetězec, kde pro závěr o zapojení žalobkyně do daňového podvodu je určující provázanost jeho jednotlivých článků a kumulace nestandardních okolností.
58. Prokázaná chybějící daň a provázanost řetězce nestandardních okolností v projednávané věci jsou pak ve vztahu k závěru o zapojení žalobkyně do daňového podvodu přesně tím, čeho se žalobkyně dovolávala: jsou zde zřejmé skutkové souvislosti a zřejmá příčinná souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázaná vědomost o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Krajský soud neshledal, že by žalobkyně byla za účast na daňovém podvodu činěna objektivně odpovědnou.
59. K námitce, že žalovaný neseznámil žalobkyni s důkazy, na jejichž základě nebyl uznán nárok na odpočet DPH korporaci *senonches*, jakož i s důkazy, dokládajícími „znekontaktnění“ spol. *senonches* pro příslušného správce daně, krajský soud konstatuje, že toto tvrzení není pravdivé. Z obsahu spisu vyplývá, že žalovaný se skutečnostmi zjištěnými z daňového řízení vedeného u spol. *senonches* seznámil žalobkyni přípisem ze dne 16. 1. 2023, č. j. 1813/23/5300-22443-712153 (listina je založena v daňovém spise). Rozsah předestřených skutečností odpovídal povinnosti mlčenlivosti správce daně zakotvené v § 52 d. ř.; předmětem seznámení byly skutečnosti shora již opakovaně zmíněné. Zpráva o daňové kontrole u spol. *senonches* byla v souladu s § 65 odst. 1 písm. b) d. ř. zařazena do vyhledávací části spisu a nebylo tak možno zpřístupnit ji žalobkyni k nahlížení. Krajský soud shledal seznámení žalobkyně s obsahem rozhodujících důkazů v takovém rozsahu dostatečným. Námitka tak není důvodná.
60. Pokud jde o námitku, že důvodem doměření DPH spol. *senonches* bylo neunesení důkazního břemene ohledně prokázání hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, což mělo dle žalobkyně implikovat, že ke vzniku daňové ztráty nedošlo v důsledku daňového podvodu, s tím se žalovaný vypořádal v bodě 118 odůvodnění napadeného rozhodnutí a krajský soud se s jeho argumentací ztotožňuje.

61. Argumentace žalobkyně, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem soudu, je lichá. Krajský soud konstatuje, že žalovaný dostal požadavkům předchozího zrušujícího rozsudku ve věci sp. zn. 31 Af 47/2018, doplnil dokazování ve vztahu k tzv. chybějící dani, prokázal vznik daňové ztráty a závěry o narušení neutrality daně řádně odůvodnil. Odůvodnění napadeného rozhodnutí ve svém celkovém kontextu zahrnuje odpovědi na všechny otázky tzv. Axel Kittel testu.
62. Krajský soud nepovažuje za účelné jednotlivě vyvracet další dílčí námitky žalobkyně, neboť má za to, že tak učinil *implicite* tím, že shora předesílá vlastní ucelený argumentační systém, ve vztahu k němuž tyto žalobní námitky nemohou obstát. Z obdobných důvodů nebylo na místě vyjadřovat se výslovně k odkazům na jednotlivá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, mající povahu judikátů, jimiž strany sporu podporovaly svou argumentaci a svá procesní stanoviska.

VI. Závěr a náklady řízení

63. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobkyní jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
64. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení náleželo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

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

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

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

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

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

Hradec Králové 22. prosince 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu