



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců
Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **C. s. r. o., IČO X**
sídlem X
zastoupena advokátem JUDr. Janem Sukem
sídlem Na Slupi 134/15, 128 00 Praha 2

proti

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 30. 8. 2016, č. j. 38376/16/5300-21442-711916,

takto:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2016, č. j. 38376/16/5300-21442-711916, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Jana Suka, advokáta.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanou dne 27. 10. 2016, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu v Ř. (jehož působnost dne 1. 1. 2013 s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, přešla na Finanční úřad pro Středočeský kraj; oba tyto finanční úřady budou dále označovány jako „správce daně“) ze dne 23. 6. 2011, č. j. 148779/11/059912204696. Správce daně tímto rozhodnutím na základě výsledků vytýkacího řízení, resp. postupu k odstranění pochybností snížil žalobkyni nadměrný odpočet na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období května 2009 na

částku 2 008 471 Kč (oproti původně vykázané částce 13 559 668 Kč), a to z důvodu, že žalobkyně uplatnila neoprávněně osvobození od DPH podle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 113/2016 Sb. (dále jen „zákon o DPH“) u dodávek odpadní mědi v celkové hodnotě 72 330 600 Kč.

2. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí poté, co bylo předcházející rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (jehož působnost na základě zákona o Finanční správě České republiky přešla na žalovaného) ze dne 31. 10. 2012, č. j. 6197/12-1300-203245, zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 2. 10. 2014, č. j. 45 Af 40/2012-20 (dostupným stejně jako ostatní zde citovaná rozhodnutí správních soudů na www.nssoud.cz), neboť závěr tohoto správního orgánu neměl oporu ve správním spise. Finanční ředitelství v Praze (stejně jako správce daně) postavilo své rozhodnutí z roku 2012 na tom, že žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění – dodání mědi m. odběratelům, a tedy nedošlo k naplnění podmínek pro osvobození od DPH. Krajský soud v Praze naproti tomu v rozsudku č. j. 45 Af 40/2012-20 konstatoval, že navzdory určitým nesrovnalostem nemá pochyb o tom, že přinejmenším některé zboží bylo nejen předáno k přepravě, ale i dopraveno do jiného členského státu osobám registrovaným k DPH. Zdejší soud dodal, že pokud má žalovaný za to, že se žalobkyně mohla vědomě dopouštět podvodů na DPH, je namístě, aby k tomu v daňovém řízení provedl odpovídající dokazování. V případě, že by se žalovanému podařilo prokázat nedbalostní či úmyslnou účast žalobkyně na daňovém podvodu, bylo by třeba argumentovat v tomto směru v novém rozhodnutí. Pokud by však takto byla zpochybněna jen některá dodání, bylo by současně nutné, aby z toho plynoucí zkrácení nadměrného odpočtu respektovalo pouze částečný úspěch žalovaného a nedošlo nezákonně k doměření DPH *en bloc*.
3. Žalovaný tedy doplnil dokazování a následně vydal žalobou napadené rozhodnutí, které ve srovnání s rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 31. 10. 2012 založil na odlišném právním hodnocení. Žalovaný nepopřel, že byly naplněny podmínky pro osvobození od DPH. Nárok na osvobození však žalobkyni nepřiznal, neboť dodání zboží neprobíhalo za běžných obchodních podmínek a bylo součástí daňového podvodu, o kterém žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně nejprve rekapituluje, že dne 15. 5. 2009 uzavřela se společností V. C. s. r. o., IČO X (pozn. soudu: dnes v konkursu; dále jen „společnost V.“) smlouvu o spolupráci, na základě které vystupovala při obchodování s mědí zejména jako investor a exportér, jehož úlohou bylo odebrat a zaplatit za nákup měděného odpadu a financovat jeho přepravu k dalšímu odběrateli, což bylo dáno tehdejší dobrou finanční situací žalobkyně a znalostmi prostředí obchodování s neželeznými kovy. Žalobkyně obchod uzavřela na základě obchodních zkušeností a znalostí dobré spolupráce se společností V., jejíž jednatel P. V. oslovil žalobkyni s nabídkou spolupráce. Na základě rámcové smlouvy o spolupráci proběhly dílčí obchody, při nichž žalobkyně odebrala od společnosti V. měděný odpad a ten následně dodala třetím osobám do M.. Ačkoliv žalovaný již nezpochybňuje pořízení a dodání zboží, nově opírá své závěry o absenci dobré víry žalobkyně ohledně existence řetězového daňového podvodu. Žalobkyně však o řetězovém podvodu nevěděla a neměla ani nemohla vědět.
5. Podvod na DPH měl dle žalovaného spočívat v tom, že konečným odběratelem nebyla odvedena daň při pořízení zboží z jiného členského státu v M.; místem spáchání podvodu

tedy mělo být M.. Právní argumentace žalovaného vykazuje logický nonsens. Žalovaný totiž uzavřel, že z pohledu české finanční správy se jedná o zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, a proto žalobkyně nemá nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu s povinností přiznat daň na výstupu z těchto plnění v České republice. V takovém případě ale podle žalobkyně nemohla vzniknout povinnost m. odběratelů přiznat daň na vstupu při přijetí zboží z jiného členského státu od žalobkyně. Jiný přístup by byl v rozporu se základními unijními principy týkajícími se DPH. Pokud by byl názor žalovaného správný, tak by byla ze stejného plnění vykazována daň dvakrát – jednou při dodání zboží do České republiky a podruhé při přijetí zboží v M.. Úvaha žalovaného tak sama o sobě vyvrací jeho názor, že k odvodu daně a podvodu na DPH mělo dojít v M.. Takto definovaný podvod nedává smysl ani proto, že zcela absentuje jakékoliv obohacení ve vztahu k m. státu. Žalobkyně také uvádí, že zahraniční příjemce žalobkyni neplatil žádnou DPH, protože mu nebyla účtována. Stejně tak přijetím zboží nevzniká povinnost odvést státu DPH. Existuje pouze povinnost přiznat přijetí zboží z jiného členského státu. Nepřiznáním přijetí zboží z povahy věci nemohl vzniknout na straně m. plátců DPH žádný majetkový prospěch, neboť přiznání daně je s ohledem na jeho vykazání v daňovém přiznání neutrální. K případnému daňovému podvodu by dle mínění žalobkyně mohlo dojít až při dalším nakládání se zbožím mezi příjemcem žalobkyně a jeho následným odběratelem. Jedná se však jen o teoretické úvahy, které dle názoru žalobkyně neplynou z obsahu spisu a které nebyly v napadeném rozhodnutí popsány. Žalovaný neobjasnil další osud zboží v M., nerozšířil řetězec na další m. subjekty a není vůbec jasné, jak přesně, kdy, kde a kým mělo dojít ke zkrácení státu na DPH. Žalovaný také uvedl, že se mohlo jednat o karuselový podvod, což však neodpovídá popisu řetězce, kterým žalovaný prokazoval daňový podvod na straně 11 v bodě 36 napadeného rozhodnutí. Popis daňového podvodu v čl. 4.2.1 také neodpovídá bodu 42 napadeného rozhodnutí. V této souvislosti žalobkyně zdůrazňuje, že Vrchní státní zastupitelství v Praze prošetřovalo případ s úplně jiným kontextem, než jaký je předestírán v napadeném rozhodnutí. U Krajského soudu v H. K. je pod sp. zn. 6 T 9/2014 vedeno trestní řízení ohledně spáchání a pokusu zkrácení daně v České republice (nikoli v M.) a mělo k němu dojít tak, že osoby údajně zapojené do podvodné činnosti poškodily Českou republiku nadměrným odpočtem inkasovaným od správce daně za plnění, jež byla stížena karuselovým podvodem. Závěrem k této problematice žalobkyně uvádí, že v řetězci popisovaném žalovaným nemohlo dojít k podvodu. Popis žalovaného je podle ní nedostatečný.

6. Žalobkyně nepovažuje postup žalovaného, který zcela opustil názor, na němž bylo postaveno rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze, za správný. Žalovaný podle ní směřoval k tomu, aby zjevně nesprávné a nezákonné rozhodnutí správce daně potvrdil a dodatečně je konvalidoval, přestože ve spise absentovaly důkazy. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že žalovaný měl posoudit zákonnost rozhodnutí správce daně a v případě nezákonnosti takové rozhodnutí primárně zrušit, aby tím byla zachována veškerá procesní práva žalobkyně.
7. Dále žalobkyně rozporuje závěr o tom, že věděla nebo mohla vědět o svém zapojení do podvodu na DPH. Žalovaný podle ní předně nepochopil obchodní roli žalobkyně. Společnost V. potřebovala žalobkyni jako finančně silného investora, neboť bez ní by nebyla schopna finančně překlenout časový odstup mezi zaplacením DPH, které jí bylo účtováno dodavatelem mědi, a vrácením DPH v rámci nárokovaného odpočtu. Pokud by společnost V. dodávala zboží přímo odběrateli do M., což považoval žalovaný za logické,

pak by sice bezprostředně před realizací dodávky obdržela celou kupní cenu, avšak bez DPH, kterou by již zaplatila svému odběrateli. Na vrácení DPH od správce daně by pak musela čekat měsíce. Tento časový výpadek byla žalobkyně (jakožto silná společnost s dalšími aktivitami a s prostředky z úvěrových zdrojů) schopna překlenout. Pro společnost V. dávalo obchodní smysl vzdát se části marže ve prospěch žalobkyně za cenu toho, že zboží fakturovala žalobkyni s DPH, takže měla ihned prostředky pro další nákup zboží s DPH. Výhodnost obchodů pro žalobkyni pak tkvěla v tom, že v krátké době realizovala velké objemy obchodů s přiměřenou marží a nízkým rizikem, neboť platby od odběratelů probíhaly výhradně předem. Konkrétní průběh obchodů pak žalobkyně demonstruje na příkladech, přičemž uzavírá, že za období května a června 2009 měla profinancovat za období mezi zaplacením daně a jejím zpětným inkasem celkem 12 049 896 Kč, nepočítaje v to přepravu zboží, což zvládla díky tomu, že měla uzavřeny dvě úvěrové smlouvy.

8. Pokud jde o personální propojenost, žalobkyně nepopírá, že jednatelka žalobkyně je manželkou P. P., který byl v letech 2008 až 2013 společníkem M. s. r. o., jež je jediným společníkem žalobkyně. V rozhodné době se jednatelka žalobkyně – P. P., věnovala výhradně péči o nezletilé dítě, a proto byla dlouhodobě uvolněna z provozní činnosti v rámci žalobkyně a obchodování zajišťoval M. Č. jako pověřený manažer. P. P. pak vystupoval jako poradce pana Č., zmocněného k jednání za žalobkyni. Kromě toho existuje personální i majetková vazba mezi žalobkyní a F. a. s., neboť P. P. byl v rozhodné době členem představenstva F. a. s. i jejím akcionářem. Právě touto vazbou ostatně žalobkyně vysvětlovala žalovanému, jak se do obchodování zapojila. Podstatnou část obchodů s mědi od společnosti V. realizovala právě F. a. s. V období měsíců května a června 2009 ovšem F. a. s. nebyla schopna obchody realizovat, a tak byla o tuto činnost požádána žalobkyně, a to za stejných podmínek a na základě stejné koncipované smlouvy se společností V. jako F. a. s. Tím je dle mínění žalobkyně také vysvětleno přelepování objednatelů přepravy na CMR listech – dopravce ze setrvačnosti uváděl namísto žalobkyně právě F. a. s. Přepravu navíc objednávali stejní lidé, což dopravce mohlo zmást.
9. Žalobkyně ovšem nesouhlasí s údajnou propojeností P. P. nebo kohokoli z okruhu žalobkyně s P. V., který není v příbuzenském poměru s rodinou P. či Č. ani jejich osobou blízkou a nikdy s nimi nepodnikal. Vazba žalobkyně a P. V. byla ryze obchodní. Pokus žalovaného založit propojenost na tom, že se spolu pánové V. a P. účastnili společných obchodních schůzek, je neudržitelný a zoufalý. To, že byl P. V. pověřen konkrétními úkoly za žalobkyni, bylo dáno tím, že zboží bylo odesíláno ze skladových prostor společnosti V. a nedávalo smysl, aby byla do těchto míst vysílána podepisovat a vystavovat přepravní doklady jiná osoba jednající za žalobkyni. Tato okolnost podle žalobkyně zapadá také do celkového rámce obchodování, neboť role žalobkyně byla právě v rovině financování dopravy a DPH, nikoli fyzického zajištění přepravy zboží z místa A do místa B. Žalobkyně dodává, že na mezinárodním trhu s komoditami obchoduje od roku 2001 bez toho, aby disponovala technikou pro nakládku, vážení či přepravu mědi, a nemá ani skladové dvory či obslužný personál. Zavedená praxe při obchodování s kovy je taková, že se nakupuje od prověřeného partnera a v drtivé většině případů obchodník materiál fyzicky nevidí. Popíráním těchto obvyklých a logických obchodních operací žalovaný podle žalobkyně nerespektuje garantovanou autonomii obchodníků a klade na ně požadavky jdoucí nad zákonný rámec jejich podnikání.
10. K otázce údajných nesrovnalostí na dílčích dokladech se žalobkyně podrobně nevyjadřuje, neboť argumenty tohoto obsahu podle ní Krajský soud v Praze neshledal relevantními

v rozsudku č. j. 45 Af 40/2012-20, v němž konstatoval, že dodání zboží bylo prokázáno a případné zpochybnění tohoto faktu by si žádalo provedení dalších důkazů. Obsah faktur ani CMR listů podle žalobkyně nic nevypovídají o jejím subjektivním vztahu k existenci případného daňového podvodu. Nesprávnost daňových dokladů nemůže vést k odnětí práva na osvobození od daně, a to zejména v kontextu splnění všech dalších zákonných povinností, které žalobkyně učinila při podávání souhrnného hlášení za příslušné zdaňovací období.

11. Ve vztahu k dalším indiciím nasvědčujícím nestandardnosti obchodů pak žalobkyně uvádí, že přefakturace zboží v rámci jednoho dne je v běžných obchodních vztazích obvyklá a navíc plyne přímo ze zákona. Pokud žalobkyně a její dodavatelé uskutečnili zdanitelná plnění, tak museli vystavit daňové doklady. Nic neobvyklého žalobkyně nespatřuje na tom, že dodávky zboží nebyly realizovány v blízkosti sídla odběratelských subjektů. Naopak je běžné, že podnikatelské subjekty mají někde sídlo a jinde provozovny. K tvrzení zástupce žalobkyně pana K. při ústním jednáním dne 5. 10. 2009 žalobkyně konstatuje, že se jednalo o externího daňového poradce, který nebyl vždy obeznámen se všemi detaily obchodování žalobkyně; tvrzení pana K. uvedl později M. Č. na pravou míru. Názor, že měď patří mezi tzv. rizikové komodity, pokládá žalobkyně za spekulativní a má za to, že neexistuje žádný právní předpis definující pojem „komodity rizikové z hlediska daňového podvodu“. Režim přenesené odpovědnosti se používá od 1. 4. 2011, zatímco předmět sporu spadá do roku 2009. V dané době neexistovala žádná regulace těchto obchodů ani metodická sdělení správců daně či Ministerstva financí. O tom, že by obchody s mědí mohly být zneužívány k podvodům, žalobkyně v rozhodné době nevěděla a vědět nemohla (první zmínky tohoto typu podle ní zazněly v médiích až v roce 2011).
12. Žalobkyně rozporuje tvrzení žalovaného, podle něhož ověřila pouze registraci zahraničního subjektu k DPH. P. P. se totiž před zahájením obchodování setkal v České republice se zástupci odběratelů (K. a K.) a také spolu s P. V. navštívil provozovnu společnosti K. v místě skladu zboží i v účetní kanceláři v G.. P. P. tedy prověřil, že na straně odběratele vystupují konkrétní lidé a že je obchodní činnost vykonávána s využitím potřebného zázemí. Protože žalobkyně odběratele blíže neznala, trvala na platbách zboží nejpozději v den realizace přepravy. Žádné další obezřetnosti už dle žalobkyně nebylo zapotřebí. Rozhodně nebylo možné ani obvyklé prověřovat na území M., zda odběratel plnil své daňové povinnosti.
13. Ve prospěch závěru, že měla nebo mohla vědět o daňovém podvodu, podle žalobkyně nic nesvědčí. Žalobkyně nakupovala a prodávala zboží v dobré víře a z obchodu jí nevznikaly žádné finanční výhody. DPH, kterou obdržela od správce daně, již předem zaplatila společnosti V., kterou znala z předchozích obchodů jako bezproblémového partnera. Argumentace žalovaného je podle žalobkyně nepřesná, žalobkyně byla z pohledu judikatury Soudního dvora v dobré víře. Žalobkyně především zdůrazňuje, že správce daně musí prokázat, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět o daňovém podvodu, což však žalovaný v souzené věci neprokázal. Z judikatury Soudního dvora dle žalobkyně plyne, že na subjekty mohou být kladeny pouze požadavky běžné (normální) opatrnosti. Běžná opatrnost při zahraničních obchodech nemůže jít nad rámec prověření existence obchodního partnera a jeho registrace k DPH. Během trvání obchodu se žalobkyně neseznámila se žádnými skutečnostmi, které by měly za následek přetržení její dobré víry, zejména se nemohla dozvědět o tom, že společnost v jiném členském státě neplní své daňové povinnosti, neboť k tomu mohlo dojít až po ukončení plnění.

14. Procesní pochybení žalovaného pak žalobkyně spatřuje v tom, že jí žalovaný poté, co doplnil spis o stovky stran dokumentů, určil lhůtu k vyjádření a případně k předložení důkazních prostředků v délce pouhých 8 dnů. Tento postup žalobkyně považuje za rozporný se zásadou součinnosti, a to tím spíše v situaci, kdy se vše odehrávalo v letních měsících, tj. v době dovolených. Zástupce žalobkyně požádal žalovaného o prodloužení lhůty do 30. 9. 2016, a to mimo jiné i proto, že dne 24. 8. 2016 měl domluveno nahlížení do spisu. Žalovaný žádosti částečně vyhověl, lhůtu však stanovil do 22. 8. 2016, tj. do dne, kdy se zástupce žalobkyně vrátil z avizované dovolené. Novou žádost o prodloužení lhůty do 15. 9. 2016 žalovaný zamítl dne 30. 8. 2016. Tím měl žalovaný žalobkyni zkrátit na jejích právech. Zatímco žalovaný kompletoval svůj právní názor 5 měsíců, žalobkyni poskytl k vyjádření jen 8 dnů, čímž porušil zásady daňového řízení. Důsledkem tohoto postupu bylo to, že žalovaný reagoval pouze na odvolací námitky žalobkyně, ale již nereflektoval nové námitky ze dne 30. 8. 2016. Původní námitky se ovšem míjely s konečným právním názorem žalobkyně. Žalovaný podle žalobkyně porušil § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 375/2015 Sb. (dále jen „daňový řád“), neboť se nevypořádal se všemi odvolacími důvody. Žalovaný neumožnil součinnost žalobkyně ani v doplňovacím řízení, neboť se žalobkyně až pozdě dozvěděla o výsledku jednatele společnosti Z. R. S. s. r. o. (dále jen „Z. S.“) a nebyla pozvána ani k výsledkům svědků A. F. aj. N.. V neposlední řadě upozorňuje žalobkyně na nesprávné vedení spisu, neboť v něm není založena obžaloba Vrchního státního zastupitelství v Praze, úřední záznam o telefonickém sjednání nahlížení do spisu ze dne 28. 7. 2016 či úřední záznam ze dne 11. 12. 2015 o pokusu sjednat nahlížení do spisu. Naopak se ve spise objevují dokumenty společnosti F. a. s., aniž by byly použity jako důkazní prostředky, čímž došlo k porušení mlčenlivosti ze strany žalovaného.

III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě konstatuje, že objasnil existenci daňového podvodu. Žalobkyně podle něj odebírala měď vždy od společnosti V. a dále ji v rámci intrakomunitárního dodání fakturovala m. odběratelům. Každé plnění se skládalo ze čtyř nebo pěti podobně objemných částí, které byly přepravovány v jednotlivých kamionech. Obchodní řetězec vykazoval typické znaky daňového podvodu. O fyzické existenci zboží nebylo pochyb, ale odběratelé byli nekontaktní a některým byla zrušena registrace k DPH. Žalobkyně a její dodavatel byli personálně propojeni, v každé z šetřených transakcí bylo možné identifikovat chybějící daň nebo společnost, u nichž odvedení daně nebylo možné ověřit. Z informací získaných na základě mezinárodních dožádání vyplynulo, že v M., případně ani na S. nebyla odvedena daň při pořízení zboží z jiného členského státu. Nárok přitom lze odmítnout i tehdy, pokud byl podvod spáchán v jiném členském státě, než je ten, kde byl nárok uplatněn. M. subjektům vznikla výhoda, protože nepřiznali DPH, čímž došlo k porušení neutrality daně. Z výpovědi P. M. i některých dalších řidičů bylo možné vysledovat, že mohlo docházet i k tzv. karuselovému podvodu (pro konstatování daňového podvodu však postačuje samotná identifikace chybějící daně a další zjištěné nestandardnosti). Zboží bylo odesíláno z prostor společnosti V. do M., řidiči a jednotliví přepravci žalobkyni neznali a náklad se vždy vozil do okolí G., ačkoli někteří odběratelé měli sídlo v B.. Výpověď pana K. se neshodovala s tvrzením pana Č., který tvrdil, že s m. odběrateli navázal kontakt P. V.. Obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou v obchodním prostředí typické.

16. Argumentace žalobkyně, podle níž žalovaný nelogicky požaduje vykazovat předmětnou daň dvakrát, neobstojí, neboť žalobkyně převrátila závěry, které žalovaný v napadeném rozhodnutí vyslovil. Žalovaný rozporuje také názor, že neodvedení DPH z pořízení zboží m. odběrateli je daňově neutrální. Pokud žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet daně z přijetí plnění a zároveň žádala o osvobození od daně na výstupu z titulu dodání zboží do jiného členského státu, tak vznikla povinnost odvést tuto daň právě odběratelům žalobkyně. Neodvedli-li odběratelé daň, došlo k narušení principu neutrality.
17. Nestandardní na transakcích bylo dle žalovaného to, že k prodeji mezi všemi články a k přepravě docházelo během jednoho dne. Žalobkyně působila jako prostředník, smlouvy s odběrateli byly uzavřeny dříve než smlouva o spolupráci. Společnost V. vše zajišťovala sama a není logické, aby hledala mezičlánek – investora, který od ní měď odkoupil a který zároveň ten samý den prodal zboží do M. s marží, o níž se se žalobkyní musela dělit. Nestandardní bylo také to, že byly využívány shodné skladové prostory pro obchodování se všemi m. partnery. Úhrady od m. odběratelů probíhaly v rozporu s tím, co bylo ujednáno. Mimoto je měď rizikovou komoditou. Doklady předložené žalobkyní vykazovaly vady, na většině CMR listů byla jako odesílatel uvedena F. a. s. a označení bylo přelepováno na žalobkyni, což žalobkyni nebylo podezřelé, přestože šlo o transakce v rádech milionů korun českých. Žalobkyně dle mínění žalovaného neučinila dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezila. Především se měla zajímat o to, jaká je její skutečná role, jak probíhají nakládky a vykládky zboží, zda k realizaci dochází v souladu s obchodními podmínkami a zda jsou na dokladech všechny povinné náležitosti. Nestandardní objektivní okolnosti přitom žalobkyni byly známy již v průběhu transakcí a měly v ní vzbudit podezření. Tyto okolnosti nelze hodnotit jednotlivě, jako to činí žalobkyně, ale komplexně ve vzájemných souvislostech.
18. Ve vztahu k neprodloužení lhůty žalovaný uvádí, že žalobkyně se se závěry žalovaného seznámila dne 26. 7. 2016 a lhůta jí byla prodloužena do 22. 8. 2016, což je přiměřené. Tvrzení uvedená ve vyjádření ze dne 30. 8. 2016 byla obsažena již v odvolacích námitkách a jejich vypořádání by nemohlo změnit závěry napadeného rozhodnutí. Žalobkyně ani nenavrhovala provedení nových důkazů. Vyjádření ze dne 30. 8. 2016 se navíc do dispozice žalovaného dostalo až dne 6. 9. 2016, tj. po vydání napadeného rozhodnutí. Žalovaný nicméně toto vyjádření posoudil, přičemž neshledal důvod pro podání podnětu k nařízení přezkumu napadeného rozhodnutí.
19. Mezinárodní dožádání ohledně společnosti Z. S. se neřídilo českými právními předpisy. V této souvislosti žalovaný odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 22. 10. 2013, věc C-276/12, *Jiří Saba v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu* (dále jen „věc Jiřího Saby“), dostupný stejně jako ostatní rozhodnutí téhož soudu na <http://curia.europa.eu>, z něhož dovozuje, že žalobkyně neměla být informována o zaslání žádosti o poskytnutí informací ani obeznámena slovenskou daňovou zprávou o způsobu získání informací. S informací z mezinárodního dožádání byla žalobkyně seznámena později. Navzdory tomu, co uvádí žalobkyně, žalovaný konstatuje, že J. N. nebyl předvolán a vyslýchán jako svědek, ale dostavil se za účelem sdělení průběhu spediční činnosti. Na základě jeho sdělení bylo předvoláno několik svědků, u jejichž výslechu byl přítomen zástupce žalobkyně. Ani A. F. nebyl vyslýchán jako svědek, ale dostavil se k podání vysvětlení. Obžaloba Vrchního státního zastupitelství v Praze pak podle žalovaného nemusela být ve spise založena, neboť souvisela s trestním, nikoli s daňovým řízením. K dokumentům F. a. s. žalovaný

konstatuje, že je má k dispozici Finanční úřad pro Středočeský kraj, který je správcem daně této společnosti.

IV. Obsah správního spisu

20. Žalobkyně podala u správce daně dne 26. 6. 2009 přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2009, v němž deklarovala dodání zboží s místem plnění v tuzemsku v rozsahu částky 6 921 938 Kč (z toho vypočetla DPH ve výši 1 315 168 Kč) a dodání zboží do jiného členského státu v rozsahu částky 72 330 600 Kč, oproti nimž uplatnila přijatá zdanitelná plnění od plátců ve výši 78 288 607 Kč (z toho stanoven nárok na odpočet DPH ve výši 14 874 836 Kč). Po odečtení daňové povinnosti tudíž žalobkyně uplatnila nadměrný odpočet ve výši 13 559 668 Kč. Dne 28. 7. 2009 žalobkyně předložila souhrnné hlášení k DPH za II. čtvrtletí roku 2009, v němž vykazala sedm dodávek třem m. společností registrovaným k DPH v součtu za 72 330 600 Kč. Dle uvedených daňových identifikačních čísel se mělo jednat o dodávky m. společností C. F. K., K. M. H. K. a K. K. (dále jen „C.“, „K.“ a „K.“).
21. Správce daně na základě podaného přiznání za květen 2009 zaslal žalobkyni dne 14. 7. 2009 výzvu k odstranění pochybností, neboť mu vznikly pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních, což odůvodnil tím, že se částka vykázaného nadměrného odpočtu značně odlišovala od daňové povinnosti, kterou žalobkyně běžně přiznávala. Při ústním jednání v září 2009 předložil původní zástupce, resp. daňový poradce žalobkyně (pan A. K.) správci daně mimo jiné faktury vystavené pro m. odběratele. Podstatný nárůst objemu zdanitelných plnění zdůvodňoval zástupce tím, že žalobkyně uspěla na trhu v M. a začala ve větších objemech s touto zemí obchodovat, přičemž podobný vývoj lze očekávat i v příštích měsících.
22. V říjnu 2009 tentýž zástupce žalobkyně sdělil, že jediným dodavatelem žalobkyně pro M. byla společnost V. a jediným dopravcem společnost Z. Ú. n. L. s. r. o. (dále jen „Z. Ú.“), která si najímala jiné dopravce, ale na přepravních listech uváděla své logo. Ve čtyřech případech si dopravu zajistil m. partner sám prostřednictvím společnosti H. T.. Platby probíhaly přes bankovní účty žalobkyně formou vkladu hotovosti ve výši podle vystavených faktur, což byla obvyklá praxe m. odběratelů. V květnu 2009, kdy obchody započaly, žalobkyně vyvezla do M. cca 747 tun mědi. V následujících měsících obchod neprobíhal z důvodu druhotné platební neschopnosti vyvolané zadržením nadměrného odpočtu v souvislosti s vytýkáčím řízením. M. strana kontaktovala žalobkyni jako první prostřednictvím jejích webových stránek a s jejích statutárním orgánem bylo jednáno pravděpodobně prostřednictvím tlumočnicka. Kupní smlouvy byly uzavřeny v češtině s ohledem na přítomnost tlumočnicka. Zástupce žalobkyně doložil také CMR listy na uskutečněné přepravy. Na většině těchto CMR listů jsou přelepeny údaje o odesílateli v kolonce 1 tak, že nově je odesílatelem žalobkyně, a také údaj o dopravci v kolonce 16, popř. 17, jímž je nově Z. Ú..
23. V návaznosti na to správce daně vyžádal bankovní výpisy a pokladní doklady, jimiž bylo doloženo, že po prokázání totožnosti na účet žalobkyně u K. b. složil dne 27. 5. 2009 S. Z. částku ve výši 12 000 000 Kč, dne 28. 5. 2009 F. J. Z. částku 10 418 280 Kč a dne 29. 5. 2009 S. Z. částku ve výši 11 938 560 Kč. Na účet žalobkyně u Č. složil dne 28. 5. 2009 O. L. částku 9 553 920 Kč a částku 9 463 680 Kč a dne 2. 6. 2009 P. H. částku 9 456 000 Kč a 9 500 160 Kč. Banky sdělily, že tyto osoby nebyly majiteli žádného jimi vedeného účtu.

24. Z výsledků mezinárodních dožádání vyplynulo, že společnost C. byla nekontaktní a v předmětném období nevykázala žádné obchodní aktivity. Pan F. J. Z., jenž byl v rozhodné době jednatelem společnosti C., prohlásil, že od žalobkyně nikdy nepořídil žádné zboží, nebyl s ní ve styku a jeho společnost pouze obdržela faktury. Popřel také pravost podpisů na předložených dokumentech (kupní smlouvě, potvrzení o dodání zboží do M. a pokladní složenice z banky). Ani společnost K. nebyla kontaktní, v souhrnném hlášení neuvedla intrakomunitární transakce a nikdy neměla zázemí ani personál k přepravě nebo skladování sporného zboží. Bývalý jednatel O. L. uvedl, že si kvůli nemoci nemůže pamatovat, co se v době realizace obchodů dělo. Nový jednatel C. C. byl srbským občanem a nepodařilo se jej předvolat. Pan P. H. nebyl se společností K. jakkoliv spřízněn. Společnost K. byla rovněž nekontaktní, dne 14. 5. 2011 byla vymazána z registru společností, podle daňových přiznání neprováděla v rozhodném období žádnou obchodní činnost a nevykazovala příjmy či aktiva. Předchozí statutární zástupce Z. S. ani nynější statutární zástupce C. C. s daňovou správou nespolečně pracovali.
25. Mezinárodním dožádáním dále správce daně od slovenských daňových orgánů zjistil, že slovenská společnost B. T. s. r. o. na základě požadavku m. společnosti C., za niž jednal F. J. Z., realizovala mezinárodní přepravu volně ložené mědi (staré hrnce, chladiče apod.) ze sídla společnosti A. spol. s r.o. v K. u P., přičemž na pokyn C. bylo zboží dovezeno a vysypáno na betonovou odstavnou plochu na S. v G.. Přepravce doložil faktury a bankovní výpisy dokládající úhradu přepravného, stejně jako i CMR listy, přičemž se ve vztahu ke zkoumanému zdaňovacímu období pouze jeden z těchto přepravních listů týkal žalobkyně, většina doložených přeprav se týkala F. a. s. a A. spol. s r. o. Další přepravce, L. P., uvedl, že uskutečnil více přeprav měděného šrotu z K. do strážného areálu v G. na objednávku společnosti C., která faktury za přepravu uhradila zčásti vkladem na účet, zčásti bankovním převodem. I zde byly doloženy faktury, CMR listy (jeden z nich se týká žalobkyně, zbytek společnosti F. a. s.) a navíc i záznamy o provozu vozidla, které dokládaly ukončení přepravy nákladu v G., byť CMR list jako místo vykládky uvádí N. v M..
26. Žalobkyně předložila celkem tři dopisy v češtině datované shodně dne 19. 6. 2009, v nichž žádala (podepisoval pan Č.) společnost C., K. a K. o potvrzení evidence faktur vydaných žalobkyní na sporné dodávky mědi, jež jsou opatřeny vždy razítkem a podpisem za m. společnost. Dopisy potvrzují veškeré faktury, jež jsou předmětem dodatečného platebního výměru. Tyto dopisy žalobkyně dle svého tvrzení nezasílala do M., ale předala je P. V. ze společnosti V., s níž měla uzavřenu smlouvu o spolupráci. Pan V. obstarával veškerý styk s m. odběrateli a od něj také žalobkyně dostala zpět podepsané dopisy. Předchozí zástupce žalobkyně (K.) v tomto směru omylem podal nesprávnou informaci, neboť kontakt byl navázán prostřednictvím pana V.. Úhrada vkladem na účet byla prováděna z časových důvodů, aby mohlo být zboží odběrateli uvolněno ihned po zaplacení, neboť platba ze zahraniční banky by trvala dlouho a hotové platby v takové výši nebyly možné. Žalobkyně také vysvětlila, že označení Cu nová neznačí novou měď, ale odpad z nové mědi.
27. V rámci dalšího dožádání bylo potvrzeno, že společnost Z. Ú. zajišťovala přepravu spedičně, tj. prostřednictvím dalších dopravců, a byla ověřena existence faktur a úhrad za dopravu zboží.
28. V říjnu 2010 provedl dožádaný finanční úřad výslech svědka P. V., který vedle dvou kupních smluv na dílčí dodávky předložil také smlouvu o spolupráci ze dne 15. 5. 2009

uzavřenou mezi společností V. a žalobkyní, jejímž předmětem byla spolupráce smluvních stran při prodeji měděného odpadu z České republiky do M. a S., což bylo ve smlouvě odůvodněno tím, že společnost V. jako dodavatel tohoto materiálu nemůže sama finančně zabezpečit ze svých zdrojů veškerý zahraniční obchod. Žalobkyně měla dle smlouvy plnit funkci investora a exportéra materiálu. Společnost V. se zavázala dodat žalobkyni měděný odpad ve svém skladě v P.-U., popř. na jiném určeném místě, objednat přepravu z místa nakládky do místa určení, zajistit nakládku a vážení materiálu při nakládce, jakož i vyplnění CMR listů či jiných přepravních dokladů a konečně též zajistit pro dodaný materiál zahraničního odběratele a komunikovat s ním. Oproti tomu se žalobkyně zavázala zajistit financování obchodu, tedy zaplatit za nákup měděného odpadu společnosti V. a uhradit náklady spojené s přepravou. Spolupráce byla dohodnuta jako bezúplatná s tím, že činnost společnosti V. je kryta rozdílem nákupní a prodejní ceny materiálu. Smlouvu za žalobkyni podepisoval M. Č..

29. P. V. při výsledku uvedl, že uzavření smlouvy o spolupráci bylo dohodnuto s P. P. (jednatelkou žalobkyně), veškeré formality však zajišťoval pan Č.. Tento postup byl dohodnut v rámci obchodních vztahů s F. a. s. a motivací bylo nedostatečné cash-flow svědkovy společnosti. Z protokolu o výsledku svědka P. V. plyne, že na jména m. společností svědek nebyl ochoten reagovat bez předložení listinných podkladů, neboť si okolnosti z roku 2009 již nepamatoval. Poté v úsečných odpovědích uvedl, že se domnívá, že totožnost zástupců m. společností ověřoval. Byl dokonce i navštívit jejich sídlo a sklady v M. s panem P. z F. a. s., komunikace probíhala v češtině za pomoci tlumočníka obstaraného m. stranou. Zboží v jeho skladech nebylo rozlišeno, patřilo jemu až do okamžiku, kdy bylo žalobkyni prodáno. Cenu nabízenou m. odběratelem buď přijal, nebo ne, přičemž obchodní marže pro žalobkyni byla dohodnuta ústně. Svědek nechtěl vypovídat k otázce přepravy, nakonec uvedl, že podmínky převzetí mědi v M. si asi stanovil zákazník, s nímž se nejdříve podepsal kontrakt na objem dodávky, dohodla se cena a zákazník určil, kam se má zboží dopravit. To bylo poté uvedeno do přepravních listin. Vykládku si zajišťoval zákazník.
30. V dubnu 2011 zástupce žalobkyně sdělil, že CMR listy vyplňovali řidiči a že žalobkyně jako odesílatel neví, proč na kopiích CMR přepravce neopravil nesprávné údaje v kolonkách 1, 16 a 22. Předtím takovéto obchodní případy šly přes F. a. s. a řidič patrně dostal informaci o nesprávném odesílateli. V kolonce 22 chybí razítko odesílatele, protože žalobkyně nebyla přítomna v místě nakládky – tu zajišťovala společnost V.. Skutečný přepravce nebyl žalobkyni vůbec znám, jména přelepovala společnost Z. Ú.. O tom, že by zboží bylo složeno jinde než v místě deklarovaném v přepravních dokladech, žalobkyně nic nevěděla, s ohledem na uhrazení dodávek však nepochybovala, že se zboží k odběrateli dostalo.
31. Dožádaný finanční úřad dále obstaral faktury a doklady o zaplacení přepravy českými dopravci, a to včetně CMR listů a souvisejících záznamů o provozu vozidla, které potvrzovaly uskutečnění přeprav a vyložení vozů v m. G.. Vyslýchaný svědek P. V., řidič, uvedl, že zboží (různorodý odpad – dráty, kabely, špony z vrtání, sem tam i nějaký větší kus) naložil v K., to se zvažilo, zaplachtovalo a zaplombovalo a následně jej odvezl na vykládku v G., kde bylo též zvaženo a kde mu byly potvrzeny papíry. Podle písma předložený CMR list vyplňoval ve všech řádcích sám, údaj v řádku 11 vyplnil a orazítkoval m. muž na vykládce. Je možné, že CMR list vyplňoval podle mustru předaného s objednávkou. Že by byla přelepena kolonka 1, si nepamatuje. Další řidič, P. F., vyličil

průběh přepravy obdobně, přepravoval měď, kterou vysypal na volnou plochu někde uprostřed vesnice v G.. I on vyplňoval CMR list, kolonka 1 byla přelepena na všech exemplářích CMR listu již před odjezdem na nakládku v K.. Třetí vyslýchaný řidič, J. R., sdělil, že převáženou měď vyložil na malém dvorečku na okraji G., kde dostal na CMR list razítko od m. odběratele. Řidičům jméno žalobkyně nic neříkalo.

32. Správce daně pak své závěry shrnul v dokumentu z května 2011 (seznámení daňového subjektu s výsledkem postupu k odstranění pochybností), kde uvedl, že žalobkyně neprokázala uskutečnění přepravy zboží k m. plátcům DPH, a proto správce daně pohlížel na plnění na základě faktur do M. jako na tuzemská, jež jsou předmětem DPH. Dne 23. 6. 2011 správce daně vydal platební výměr č. j. 148779/11/059912204696, jímž byl žalobkyni snížen nadměrný odpočet na DPH za květen 2009 na částku 2 008 471 Kč. Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání, které Finanční ředitelství v Praze rozhodnutím ze dne 31. 10. 2012, č. j. 6197/12-1300-203245, zamítlo bez toho, aby dále doplňovalo skutková zjištění. Finanční ředitelství v Praze shodně jako správce daně konstatovalo existenci pochybností o faktickém uskutečnění dodávek.
33. Krajský soud v Praze rozsudkem č. j. 45 Af 40/2012-20 na základě (v pořadí první) žaloby žalobkyně zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 31. 10. 2012 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, přičemž konstatoval, že nemá pochyby o tom, že zboží bylo přinejmenším zčásti nejen předáno k přepravě, ale i dopraveno do jiného členského státu osobám registrovaným k DPH.
34. Žalovaný v dalším řízení uložil správci daně, aby doplnil spisový materiál. Do spisu byly doplněny mimo jiné daňové doklady vystavené společností B. s. r. o. pro společnost V. ohledně vážení automobilů uskutečněných ve dnech 27. 5. až 30. 5. 2009 společně s údaji o registračních značkách těchto automobilů a navážených hodnotách. Dále byla do spisu založena plná moc ze dne 15. 5. 2009, jíž jednatelka žalobkyně P. P. zmocnila společnost V. k tomu, aby v rámci společného obchodování mezi žalobkyní a společností V. jménem žalobkyně objednávala přepravu, zajistila nakládku a vážení materiálu měděného odpadu určeného pro export do M. a S. a aby zároveň předala jednotlivým řidičům informace o přesném místě vykládky, popř. aby vyplnila CMR listy či jiné přepravní doklady, a konečně aby jménem žalobkyně jednala se zahraničními odběrateli, a to i případně pomocí třetích osob. Tato plná moc se obsahově shodovala s plnou mocí, jíž P. P. jako člen představenstva F. a. s. zmocnil k zastupování této společnosti společnost V..
35. Ve spise jsou dále založeny daňové doklady vystavené spediční společností Z. Ú. pro žalobkyni ohledně přeprav mědi uskutečněných v květnu 2009 (jako datum zdanitelných plnění je však uváděno 27. 5. 2009 až 10. 6. 2009). K těmto daňovým dokladům je vždy přiložen CMR list, podle něhož byla odesílatelem ve většině případů F. a. s. Ve třech případech je údaj o odesílateli nečitelný, v pěti případech je jako odesílatel na CMR listu ručně vyplněna žalobkyně a na třech CMR listech je původní údaj o odesílateli přelepen údajem o žalobkyni. Většina těchto CMR listů obsahuje původní, nepřelepený údaj o dopravci, avšak na některých je údaj o dopravci přelepen údajem o Z. Ú.. K těmto CMR listům jsou dále přiloženy další daňové doklady vystavené různými dopravci (G. s. r. o., M. K. S., S. O. s. r. o., J. D.-A., B. a s. s. r. o., J. K. – A., C.-N. s. s. r. o., J. H., J. J., Z. S., A. – R. s. s. r. o., Ing. D. D., G. S. s. s. r. o. a R. s. s. r. o.) na straně dodavatele pro odběratele dopravy - společnost Z. Ú.. Doprava zboží podle daňových dokladů probíhala většinou z P. či P.-U. do m. G.. Jako příklad lze uvést, že podle daňového dokladu č. 2009206175 vystaveného společností Z. Ú. jako dodavatelem pro

žalobkyni jako odběratele měla být ve dnech 27. 5. 2009 a 29. 5. 2009 naložena měď v P.-U. a dodána do G. a k těmto přepravám se mají vztahovat CMR listy č. 4250452 a 5620403. V obou těchto CMR listech, jež jsou přiloženy k faktuře, je jako odesílatel uvedena F. a. s. a jako dopravce společnost R. s. s r. o., která podle další faktury č. 2901040 byla dodavatelem dopravy pro Z. Ú..

36. Správce daně v rámci doplnění spisu vyslechl také celou řadu svědků. P. P., člen představenstva F. a. s. a manžel jednatelky žalobkyně, mimo jiné vypověděl, že m. odběratele sehnal P.V., který také po dohodě s panem Č. vedl za žalobkyni jednání o cenách a koordinoval obchody s mědí. Dále P. P. uvedl, že společně s P. V. a Ing. D., zaměstnancem F. a. s., navštívil sklad společnosti K. a kanceláře K. a K., přičemž jedno jednání za účasti K. i K. proběhlo také v sídle F. a. s. O tom, že žalobkyně provede obchody v podobném duchu jako F. a. s., rozhodl P. P. po dohodě s M. Č..
37. P. P., jednatelka žalobkyně, při výsledku sdělila, že v rozhodné době byla na mateřské či rodičovské dovolené a chod žalobkyně manažersky zajišťoval pan Č., který měl obchody s mědí na starost. Nakládku mědi osobně neviděla a ověření registrací m. společností jako plátců daně bylo v gesci daňového poradce.
38. Z výsledku M. Č., obchodního manažera žalobkyně, plyne, že kupní smlouvy a smlouvu o spolupráci se společností V. podepsal z titulu své pracovní pozice. Předmětem dodávek podle něj byl měděný odpad a na nakládku zboží se byl jednou podívat v P.-U. u P. V., kde viděl nakládání měděného šrotu na automobily Z.. Žalobkyně se podle něj účastnila obchodů s mědí, neboť měla dostatek vlastních finančních prostředků z úvěrů. Jednání týkajícího se vstupu žalobkyně do těchto obchodů se účastnil M. Č. a P. P. jako konzultant. Obchodní případ s mědí žalobkyni nabídl P. V., který jej odborně i provozně zastřešoval. Žalobkyně byla dle výpovědi M. Č. v roli investora, spolupráce s m. odběrateli byla navázána přes pana V., který byl spolehlivým partnerem. CMR listy chodily podle svědka žalobkyni již s přelepenými údaji, ale někdy sám M. Č. přelepil kolonku odesílatele nálepkou žalobkyně tak, aby vše odpovídalo skutečnosti. Registraci m. společností k DPH kontroloval jak M. Č., tak zřejmě i pan A. K. (zástupce žalobkyně a předseda představenstva F. a. s.) a pan L. P. (účetní žalobkyně).
39. Z výpovědí řidičů (Z. Š., T. T., L. M., P. D., P. M., V. J., F. D., J. K., V. Z., M. Š., J. H., J. K.) plyne, že vozili měděný odpad z České republiky do M. k G.. V místě nakládky se zboží vážilo a nakládalo za pomoci techniky, zatímco v místě vykládky se zboží většinou pouze vysypalo na zem (v některých případech bylo zboží vyloženo technikou či vysypáno do boxů). Většina řidičů uvedla, že se náklad před vysypáním vážil i v místě vykládky. Většina z vyslychaných řidičů si nebyla vědoma toho, že by se měď vozila zpátky do České republiky. Někteří řidiči však uvedli, že v místě vykládky viděli, jak se měď nakládá na další kamiony. Svědek P. M. uvedl, že o tom, že se „*to vozí furt dokola, věděl snad každý nebo si to myslel každý*.“ Řidiči netušili, že se CMR listy přelepovaly.
40. R. K., dispečer mezinárodní dopravy zaměstnaný u společnosti Z. Ú., mimo jiné vypověděl, že si je vědom toho, že se na CMR listech přelepovaly údaje v kolonce o dopravci. Přeprava zboží pro žalobkyni podle něj zpravidla končila někde u G.. O tom, že by se zboží po vyložení nakládalo a vezlo zase zpět, svědek nevěděl. J. K., jednatel společnosti Č. spol. s r. o. naproti tomu sdělil, že se některým řidičům zdála přeprava podezřelá, neboť se přes vysílačky od řidičů jiných dopravců dozvěděli, že ti zboží nevyložili, ale jeli s ním zpátky do České republiky. O přelepování CMR listů svědek nic

nevěděl. Kromě toho byli vyslechnuti také dispečer zaměstnaný v rozhodné době u J. D.-A., J. D., J. B. ze společnosti B. a s. s. r. o., M. K. aj. J. – podnikatelé a dopravci či S. O. – od roku 2012 jednatel společnosti S. O. s. r. o.

41. Ve spise je také založen protokol o ústním jednání ze dne 11. 6. 2015, z něhož plyne, že se uvedeného dne dostavil ke správci daně k podání vysvětlení pan A. F., zástupce společnosti G. s. r. o., který v rozhodnou dobu pracoval v této společnosti na pozici dispečer, řidič a údržbář. Ten při jednání popsal způsob spolupráce se společností Z. Ú. a průběh dopravy zboží do M.. Z dalšího protokolu o ústním jednání ze dne 14. 8. 2015 se podává, že se tohoto dne dostavil k Finančnímu úřadu pro Ústecký kraj pan J. N., zaměstnanec společnosti Z. Ú., společně s daňovou poradkyní, aby vyjasnil způsob přepravy zboží a sdělil podrobnosti o spolupráci se žalobkyní. V reakci na mezinárodní dožádání je pak ve spise založen zápis ze dne 24. 3. 2015 o místním šetření provedeném Daňovým úřadem T. v sídle společnosti Z. S., při kterém podal jednatel společnosti J. Ď. vysvětlení ohledně fakturací dopravy zboží. Jednatel uvedl, že jeho společnost nemá vlastní vozidla, a proto fakturuje spíše zprostředkování dopravy, kterou uskutečňují jiní přepravci. Společnosti Z. Ú. a Z. S. byly podle jednatele propojeny majetkově i personálně, spolupráce mezi nimi probíhala na základě objednávek. Přelepování CMR listů označil jednatel za běžnou praxi mezi speditérskými společnostmi mající zabránit prozrazení subdodavatele; některé exempláře téhož CMR listu přelepeny jsou, jiné nikoli (v závislosti na tom, kdo jimi disponuje).
42. Dne 26. 7. 2016 byl tehdejšímu zástupci žalobkyně (Ing. J. J.) doručen do datové schránky dokument žalovaného z předešlého dne, jímž byla žalobkyně seznámena se zjištěnými skutečnostmi. Žalovaný v dokumentu uvedl obsah nových důkazů, jimiž byl správní spis doplněn, a seznámil žalobkyni s tím, že změnil právní názor na věc, vyjádřený v rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 31. 10. 2012. Nově žalovaný dospěl k tomu, že sice byly naplněny podmínky pro osvobození od DPH, avšak dodání zboží bylo součástí daňového podvodu, o němž žalobkyně věděla nebo měla vědět. Současně žalovaný žalobkyni vyzval, aby se ve lhůtě 8 dnů vyjádřila k odlišnému právnímu názoru žalovaného a skutečností zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení, eventuálně aby navrhla doplnění důkazních prostředků.
43. Podáním ze dne 29. 7. 2016 zástupce žalobkyně požádal žalovaného o prodloužení osmidenní lhůty k vyjádření, což odůvodnil tím, že ode dne 3. 8. do 19. 8. 2016 nastupuje na dovolenou, zatímco zástupci žalobkyně (pozn. soudu: zřejmě statutární orgán) jsou na dovolené nyní. Současně uvedl, že má na 24. 8. 2016 domluveno nahlížení do spisu a že žádá o prodloužení lhůty do 30. 9. 2016. V reakci na to žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 8. 2016 prodloužil žalobkyni lhůtu o 6 dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí; toto rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 15. 8. 2016 přihlášením pověřené osoby do datové schránky. Dne 22. 8. 2016 zástupce žalobkyně opětovně požádal o prodloužení lhůty k vyjádření, a to do 15. 9. 2016. K tomu zástupce uvedl, že prodloužená lhůta k podání vyjádření uplyne právě dne 22. 8. 2016, který je prvním pracovním dnem zástupce žalobkyně po řádné dovolené, a proto zástupce není schopen adekvátně reagovat na výzvu. Potřebu prodloužit lhůtu podle něj umocňovala také skutečnost, že byl na 24. 8. 2016 domluven na nahlížení do spisu. Následně dne 24. 8. 2016 zástupce žalobkyně skutečně nahlížel do spisu a nechal si z něj vyhotovit kopie. Žalovaný opakovanou žádost o prodloužení lhůty k vyjádření rozhodnutím ze dne 29. 8. 2016 zamítl, neboť nepovažoval důvody zmiňované zástupcem žalobkyně za závažné. Zohlednil přitom, že zástupce mohl

pro nahlížení do spisu zvolit dřívejší datum než 24. 8. 2016, jakož i to, že se jednalo o druhou žádost o prodloužení lhůty.

44. Dne 30. 8. 2016 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, jímž zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru správce daně ze dne 23. 6. 2011 a tento platební výměr potvrdil. Žalovaný měl za zjištěné, že zboží bylo přepravováno v řetězci společností V-. (ČR) → žalobkyně (ČR) → C./K./K. (M.). Každé plnění se dle žalovaného skládalo ze čtyř nebo pěti podobně objemných částí a po těchto částech také probíhala přeprava v kamionech. K prodeji mezi všemi články a k přepravě vždy docházelo během jednoho dne. O fyzické existenci zboží nebylo pochyb, byli zde však nekontaktní m. odběratelé, z nichž některým již byla zrušena registrace k DPH. Žalobkyně a její dodavatel byli personálně propojeni, v každé z šetřených transakcí bylo možné identifikovat chybějící daň, případně společnost, u které nebylo možné odvedení daně do státního rozpočtu pro nekontaktnost ověřit. Obchodní řetězec byl zasažen podvodem, neboť v něm nebyla odvedena daň a žalobkyně uplatnila osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH. V souladu s judikaturou Soudního dvora přitom lze nárok na osvobození odmítnout i v případě, že podvod byl spáchán v jiném členském státě, než je ten, kde byl nárok na osvobození uplatněn. V M. a případně ani na Slovensku nebyla odvedena daň při pořízení zboží z jiného členského státu. Kromě toho byly zjištěny další nesrovnalosti. Zboží bylo zasíláno k přepravě z prostor, které měla k dispozici společnost V., a odesíláno m. odběratelům, nasmlouvání řidiči žalobkyni neznali a nepřišli s ní do kontaktu. Zboží mělo být odesíláno do G., N. J. poblíž G. nebo do města N.. Zboží pro K. a K. však bylo odesíláno i navzdory odlišným sídlům společností (G., B.) na stejné místo (okolí G.). Společnost V. obstarala kontakty na m. společnosti a žalobkyně v celé transakci působila jako prostředník. Ačkoli vyslyšení řidiči nevozili měď zpět do ČR, z výpovědi pana P. M. vyplynulo, že si přepravování zboží dokola všimli, což svědčilo o možném karuselovém podvodu. V řetězci společností došlo dle žalovaného k narušení neutrality daně, posuzované transakce neodpovídaly typickým obchodním podmínkám a zainteresované společnosti se nejevily jako standardní podnikatelé, což svědčilo o zatížení řetězce podvodem.
45. Žalobkyně dle mínění žalovaného věděla nebo mohla vědět o svém zapojení do podvodného řetězce s ohledem na to, že docházelo k prefakturaci a přepravě během jediného dne. Žalobkyně navíc uzavřela kupní smlouvy s K. a K. dříve než smlouvu o spolupráci s V., byť měla být investorem a exportérem. Celá spolupráce se pak žalovanému jevila jako nelogická, neboť společnost V. měla kontakty na m. odběratele připravené nakoupit měď, a přesto hledala mezičlánek, který by měď koupil a následně přeprodal do M.. Bez použití mezičláneku by přitom společnost V. mohla prodat měď za vyšší cenu. Zapojení žalobkyně do řetězce se žalovanému jeвило jako účelové vzhledem k personálnímu propojení společností (pan P. byl manželem jednatelky žalobkyně a navíc společníkem ve společnosti, jež byla společníkem žalobkyně, mimoto byla žalobkyně zastupována A. K., který byl předsedou představenstva společnosti F., a pan V. byl zmocněn k prakticky veškerým obchodním činnostem žalobkyně). Za další okolnosti vedoucí k účelovému zapojení žalobkyně do řetězce žalovaný označil společné schůzky pana P. a V. v sídle m. společností, shodné textace dopisů zasílané m. odběratelům či shodné znění smluv o spolupráci mezi F. a s. či žalobkyní a společností V.. Doklady, na jejichž základě žalobkyně uplatňovala osvobození od daně, vykazovaly vady, neboť povinný údaj o osvobození plnění od daně na ně byl připsán až na popud správce daně. Žalobkyni nebylo podezřelé ani to, že na většině CMR listů předložených společností Z.

Ú. byl jako odesílatel F. a. s., a nikoli žalobkyně. Žalovaný si v neposlední řadě povšiml toho, že se lišila výpověď pana Č. a K. ohledně způsobu navázání spolupráce s m. odběrateli, že byly úhrady od m. odběratelů činěny v rozporu s tím, co bylo ujednáno, nebo že měď patří mezi rizikové komodity.

46. Žalobkyně dle mínění žalovaného neučinila dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu, neboť sama měla z důvodu personálního propojení a udělení plné moci omezený vliv na běh obchodních transakcí. Již samotný popis nabízené spolupráce (přepravek zboží v jednom dni a její pochybná role investora) ji měl vést k tomu, že se nejedná o standardní obchodní transakce. Ověření registrací k DPH žalovaný považoval za nevýznamný formální krok. Žalobkyně podle něj měla zjistit co nejvíce informací o svých obchodních partnerech, zajímat se o svou opravdovou roli v řetězci, účastnit se nakládek a vykládek či ověřovat zákonné náležitosti vystavovaných dokladů. Žalovaný uzavřel, že dodání mědi m. odběratelům je třeba považovat za zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku s povinností přiznat daň na výstupu, neboť nárok na osvobození od daně nelze přiznat. Žalovaný změnil právní názor správce daně, nikoli však výši vyměřené daňové povinnosti.
47. Ve spise následuje vyjádření žalobkyně ze dne 30. 8. 2016, které bylo žalovanému doručeno téhož dne. Žalobkyně v něm podobně jako v žalobě upozorňovala na nedostatek součinnosti při získávání důkazů v rámci mezinárodního dožádání či při výsleších některých svědků v České republice, na pochybení žalovaného ohledně neprodloužení lhůty k vyjádření, na nesprávné vedení spisu a jeho neúplnost, jakož i na to, že si žalovaný sám nemohl učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin. Dále upozorňovala na nespolehlivost informace týkající se zpětné přepravy zboží do České republiky, zpochybňovala popis daňového podvodu i údajnou nestandardnost některých skutkových zjištění. Personální propojení podle ní vysvětlovalo to, proč se žalobkyně zapojila do obchodování.
48. Žalovaný v úředním záznamu ze dne 7. 9. 2016 objasnil, že se vyjádření žalobkyně dostalo do dispozice odpovědného pracovníka až po vydání napadeného rozhodnutí. Žalovaný nicméně neshledal důvod k podání podnětu k nařízení přezkumu napadeného rozhodnutí, neboť v podání žalobkyně nebyly obsaženy žádné skutečnosti, jež by mohly ovlivnit výrok napadeného rozhodnutí.

V. Právní posouzení věci krajským soudem

49. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 31. 8. 2016), osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.
50. Důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí spočívá v jeho částečné nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a v takovém případě nebylo nutné nařizovat jednání. Soud nepovažoval za potřebné nařídit jednání ani za účelem dokazování, neboť seznámení se s obsahem správního spisu nevyžaduje dle konstantní judikatury provádění dokazování (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publikovaný pod č. 2383/2011 Sb. NSS). Součástí správního spisu přitom jsou mnohé z listin, které žalobkyně navrhla k důkazu, a to například napadené rozhodnutí, rozhodnutí správce daně, faktury či rozsudek č. j. 45 Af 40/2012-20, jehož obsah je mimoto

zdejšímu soudu dobře znám z vlastní rozhodovací činnosti. Soud nedokazoval ani přehledem vydaných a přijatých faktur či smlouvami o úvěru, neboť se tyto důkazní prostředky nevztahovaly k nosnému důvodu pro zrušení napadeného rozhodnutí, nýbrž pouze k tzv. *obiter dictum*. Přehled faktur navíc plyne ze správního spisu.

51. Soud se předně zabýval žalobními body, v nichž jsou tvrzena **procesní pochybení**, protože důvodnost některých z nich by mohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, aniž by bylo nezbytné zabývat se meritem sporu.
52. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu je odvolací orgán oprávněn a) změnit rozhodnutí správce daně, b) zrušit rozhodnutí a zastavit řízení, nebo c) zamítnout odvolání a potvrdit rozhodnutí správce daně. Daňový řád na rozdíl od zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů zásadně nedává odvolacímu orgánu možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně se závazným právním názorem k novému rozhodnutí. Náprava vad rozhodnutí i vad řízení, jež vydání daňového rozhodnutí předcházela, tak musí proběhnout v rámci odvolacího řízení. Přitom platí, že změna přichází v úvahu tehdy, pokud má být měněn výrok prvostupňového rozhodnutí správce daně. Pokud však odvolací orgán dospěje k závěru, že výrok rozhodnutí správce daně obстоjí, ale neztotožní se s argumenty správce daně, je namístě, aby odvolání zamítl, rozhodnutí správce daně potvrdil a v odůvodnění uvedl, v čem se správcem daně nesouhlasí (srov. BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, k § 116, dostupný v ASPI, či rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2019, č. j. 11 Af 12/2017-61). Pouze v případě, že odvolací orgán zjistí, že jsou u správce daně splněny podmínky pro vydání rozhodnutí v rámci autoremedury, může věc vrátit k rozhodnutí správci daně s odůvodněním obsahujícím právní názor, kterým je správce daně prvního stupně vázán, jinak o odvolání rozhodne sám (§ 116 odst. 3 daňového řádu). Autoremedura však připadá v úvahu jen tehdy, pokud má být odvolání zcela či částečně vyhověno nebo pokud má být odvolací řízení zastaveno (srov. § 113 daňového řádu).
53. Apelační princip odvolacího daňového řízení se projevuje také v úpravě dokazování. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán provádět v rámci odvolacího řízení dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“
54. Vytýká-li žalobkyně žalovanému, že bez ohledu na nedostatek důkazů ve spise potvrdil nezákonné rozhodnutí správce daně, namísto toho, aby je zrušil, a zachoval tak její procesní práva, pak zcela pomíjí, že odvolací řízení podle daňového řádu je důsledně založeno na principu apelace, nikoli kasace. Pokud žalovaný shledal, že je třeba doplnit skutková zjištění, postupoval správně, když v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně doplnění podkladů pro vydání rozhodnutí. Daňový řád totiž žalovanému nedával možnost, aby rozhodnutí správce daně pro procesní pochybení zrušil a uložil správci daně po doplnění podkladů znovu rozhodnout. V situaci, kdy žalovaný následně shledal, že výrok rozhodnutí správce daně obстоjí, ale skutkové a právní závěry nikoli, bylo v souladu se zákonem, že žalobkyni nejprve v intencích § 115 odst. 2 daňového řádu

seznámil se zjištěnými skutečnostmi, novými důkazy i svým odlišným právním názorem a umožnil jí, aby se k nim vyjádřila a případně navrhla provedení dalších důkazních prostředků, a následně odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil (byť je soud přesvědčen o tom, že za daných okolností měl žalovaný rozhodnutí správce daně změnit – k tomu viz závěry zdejšího soudu ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí). Skutečnost, že se proti napadenému rozhodnutí o odvolání nedá dále odvolat (viz § 116 odst. 4 daňového řádu), neznamená, že by žalobkyně neměla k dispozici žádné prostředky, jimiž bylo možné docílit změny pravomocného rozhodnutí. Těmi jsou především návrh na obnovu řízení, podnět k přezkoumání rozhodnutí a správní žaloba, kterou žalobkyně v této věci podala. K odeprání spravedlnosti tedy nedošlo.

55. Žalobkyně má za to, že osmidenní lhůta, kterou jí žalovaný stanovil k vyjádření se k doplněnému správnímu spisu a k právnímu názoru žalovaného, byla v rozporu se zásadou součinnosti. Ani této argumentaci však soud nepřisvědčuje. Podle § 115 odst. 3 daňového řádu nesmí být lhůta k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi, důkazy a právním názorem odvolacího orgánu delší než 15 dnů. Současně daňový řád stanoví, že jen výjimečně lze pro jednoduché a naléhavé úkony stanovit lhůtu kratší než 8 dnů (§ 32 odst. 2 daňového řádu). Žalovaný tedy byl co do délky lhůty značně limitován daňovým řádem a mohl ji určit v rozmezí 8 až 15 dnů. Protože jím stanovená lhůta respektovala tyto zákonné mantinely, nelze tvrdit, že byla v rozporu se zásadami daňového řízení.
56. Podle § 36 odst. 1 daňového řádu správce daně povolí „ze závažného důvodu“ prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím. Podle § 36 odst. 2 daňového řádu správce daně vyhoví první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší. Mimoto lze ze závažného důvodu žádat také o navrácení lhůty v předešlý stav (viz § 115 odst. 3 ve spojení s § 37 daňového řádu).
57. Závažný důvod ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu je neurčitým právním pojmem. Podle komentářové literatury lze za závažné důvody pokládat zejména objektivní překážky (tj. nezaviněné či neovlivnitelné žadatelem) a naopak překážky subjektivního charakteru (tj. takové, které žadatel může ovlivnit) by měly být uznatelné pouze výjimečně (viz BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, k § 36). Tomu odpovídá i judikatura Nejvyššího správního soudu, která čerpání dovolených a nepřítomnost jednatele nepokládá za závažný, nýbrž za banální důvod, a to tím spíše v situaci, kdy již jedné žádosti o prodloužení lhůty bylo vyhověno (viz rozsudek ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 216/2016-38).
58. Žalobkyně svou první žádost o prodloužení lhůty opřela právě o nepřítomnost a plánovanou dovolenou svých zástupců, což nelze pokládat za závažné objektivní důvody pro prodloužení lhůty. Žalovaný přesto první žádosti o prodloužení lhůty vyhověl a prodloužil ji o dalších šest dnů. Druhou žádost o prodloužení lhůty žalobkyně odůvodnila tím, že prodloužená lhůta uplyne v den, který bude prvním dnem po řádné dovolené zástupce žalobkyně, a také skuteností, že zástupce žalobkyně bude až po uplynutí prodloužené lhůty nahlížet do spisu. Ani tyto důvody však dle soudu nelze považovat za závažné. Daňový zástupce žalobkyně byl se zjištěnými skutečnostmi seznámen již dne 26. 7. 2016, kdy mu byla doručena výzva žalovaného podle § 115 daňového řádu. Poslední den osmidenní lhůty byl 3. 8. 2016, tj. den nástupu Ing. J., daňového poradce žalobkyně, na dovolenou. Mezi seznámením se se zjištěnými skutečnostmi a nástupem Ing. J. na

dovolenou tedy byla dostatečná doba k tomu, aby Ing. J. učinil nezbytné kroky, zejména realizoval nahlížení do spisu, popřípadě pověřil třetí osobu k nahlížení do spisu a pořízení kopií, a vyjádřil se k výzvě žalovaného nebo k tomu alespoň zplnomocnil substituta. Statutární orgán žalobkyně mohl kontaktovat i pomocí prostředků umožňujících komunikaci na dálku. Pokud takto Ing. J. nepostupoval a namísto toho zřejmě spoléhal, že mu bude lhůta na základě jeho první žádosti prodloužena do konce září 2016, jak žádal, tedy že po prodloužení několikanásobně překročí zákonem stanovenou lhůtu 15 dnů, jednalo se z jeho strany o nezodpovědný počin. Seznámil-li se Ing. J. se závěry žalovaného dne 26. 7. 2016 a skončila-li lhůta k vyjádření po prodloužení dne 22. 8. 2016, byl zde dostatečný časový prostor k reakci na výzvu, jehož nevyužití není objektivně zdůvodnitelné. Pokud Ing. J. poskytuje daňové poradenství, pak musí být připraven reagovat na přípisy daňových orgánů i v kratších časových intervalech.

59. Zatímco ve vztahu k opožděně uplatněným důkazním návrhům daňový řád stanoví, že se k nim nepřihlíží (§ 115 odst. 4), ve vztahu k opožděně uplatněnému vyjádření k výzvě tak nestanoví. Lhůtu stanovenou podle § 115 daňového řádu k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem a právnímu názoru odvolacího orgánu je proto třeba považovat za lhůtu pořádkovou, z jejíhož nedodržení není možné dovozovat možnost, popř. povinnost odvolacího orgánu k opožděnému vyjádření nepřihlédnout. Odvolací orgán je proto povinen se vyjádřením zabývat i v případě, že mu bylo doručeno po uplynutí stanovené lhůty, stalo-li se tak současně před vydáním rozhodnutí o odvolání. Skutečnost, že se vyjádření dostane do dispozice oprávněné úřední osoby až po vydání rozhodnutí, přitom nemůže jít k tíži účastníka do té míry, že (byť opožděně) podané vyjádření zůstane zcela opomenuto (přiměřeně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2018, č. j. 7 As 264/2017-49).
60. Shora uvedené, obecně platné závěry ovšem nelze aplikovat bez zvážení konkrétních skutkových okolností té které věci. V nyní souzeném případě žalobkyně dne 22. 8. 2016 uplynula prodloužená lhůta k vyjádření se k výzvě žalovaného. Zástupce žalobkyně podal vyjádření k výzvě prostřednictvím aplikace Elektronická podání pro finanční správu (EPO) až dne 30. 8. 2016 v 18:43:18 hodin. Ačkoli bylo vyjádření podáno den před vydáním napadeného rozhodnutí, je třeba zohlednit, že se tak stalo v době mimo úřední hodiny podatelny žalovaného. Fakticky tedy žalovaný mohl s vyjádřením nakládat až následující den ráno od počátku úředních hodin či pracovní doby svých zaměstnanců. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo odesláno do datové schránky zástupce žalobkyně 31. 8. 2016 v 11:56:19 hodin, je zcela pochopitelné, že se oprávněná úřední osoba z organizačních důvodů v takto krátké době nemusela o dojití vyjádření vůbec dozvědět. Pokud žalobkyně podala vyjádření po uplynutí stanovené lhůty (ani to neavizovala oprávněné úřední osobě), sama se vystavila riziku, že žalovaný v mezidobí vydá napadené rozhodnutí a k obsahu vyjádření vůbec nepřihlédne (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 As 383/2018-36, týkající se pozdě podaného vyjádření k podkladům pro vydání rozhodnutí podle správního řádu). Za těchto výjimečných okolností, kdy nešlo o faktické opomenutí vyjádření žalobkyně, nýbrž o situaci, kdy se oprávněná úřední osoba o vyjádření podaném po uplynutí stanovené lhůty vlivem objektivních okolností nedozvěděla, nezaložilo nezohlednění vyjádření žalobkyně důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí (přiměřeně srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 1 As 36/2018-28, ohledně pozdě doplněného odvolání podle správního řádu). Soud ovšem zdůrazňuje, že tento svůj závěr založil na skutečnosti, že mezi podáním vyjádření a vydáním napadeného rozhodnutí uplynulo

pouze několik hodin, během kterých se z pochopitelných důvodů vyjádření žalobkyně nedostalo do správných rukou. Soud tím však v žádném případě neaprobuje to, že vyjádření žalobkyně nakonec bylo předáno sekci nepřímých daní a oprávněné úřední osobě až dne 6. 9. 2016. K takto velkým časovým prodlevám docházet nesmí.

61. S ohledem na to, že lhůta k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem a k právnímu názoru odvolacího orgánu je lhůtou pořádkovou, a nikoli propadnou, je žalovaný nicméně v dalším řízení před vydáním nového rozhodnutí povinen přihlídnout k vyjádření žalobkyně ze dne 30. 8. 2016, jakož i k případným dalším vyjádřením, jež žalobkyně žalovanému do vydání nového rozhodnutí doručí.
62. Pokud jde o mezinárodní dožádání, z rozsudku Soudního dvora ve věci *Jiřího Saby* plyne, že unijní právo v oblasti přímých daní daňovému subjektu členského státu nepřiznává právo účastnit se výsledků svědků prováděných dožádaným státem. Nejvyšší správní soud nicméně v rozsudku ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, publikovaném pod č. 3016/2014 Sb. NSS, tyto závěry Soudního dvora interpretoval ve vztahu k české právní úpravě tak, že by správce daně měl požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výsledku svědka v souladu s právem dožádaného státu. Pokud by dožádaný stát účast českého daňového subjektu s odkazem na své vnitrostátní předpisy odmítl, může správce daně použít jako důkaz informace týkající se výpovědi svědka. Takový (listinný) důkaz musí být součástí veřejné části správního spisu, musí být daňovému subjektu předestřen a daňový subjekt musí mít možnost se k němu vyjádřit a případně navrhnout další důkazy. V každém případě pak platí, že správce daně musí k listině osvědčující výslech svědka v zahraničí, který byl proveden bez účasti českého daňového subjektu, přistupovat obezřetně. Tyto závěry týkající se oblasti přímých daní přitom lze přiměřeně aplikovat také ve vztahu k mezinárodnímu dožádání v oblasti daní nepřímých.
63. V souzené věci správce daně v žádosti o zjištění informací od společnosti Z. S. a o provedení svědeckého výsledku jednatelů této společnosti, adresované slovenské daňové správě, žádal, aby byl zástupce žalobkyně o výsledku svědka s předstihem informován. Že ke kontaktování zástupce žalobkyně nedošlo, zdůvodnil slovenský daňový úřad tím, že jednatel Z. S. nebyl vyslechnut jako svědek, ale vyjadřoval se při místním šetření jako osoba oprávněná jednat za společnost. Byť v obdobné situaci bylo na základě české právní úpravy dovozeno, že daňový subjekt má právo účastnit se i místního šetření, v rámci něhož bylo správci daně poskytnuto vysvětlení, neboť se fakticky jedná o svědeckou výpověď (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2018, č. j. 2 Afs 204/2016-62), není třeba podrobovat nyní slovenskou právní úpravu podobnému rozboru. Za podstatné soud považuje to, že žalovaný postupoval v souladu s pokyny Nejvyššího správního soudu uvedenými v rozsudku č. j. 1 Afs 73/2011-167, a tedy se pokusil zajistit žalobkyni účast při mezinárodním dožádání, výsledek dožádání zařadil do veřejné části spisu, seznámil s ním žalobkyni a poskytl jí lhůtu k tomu, aby se ke zjištěním vyjádřila.
64. I kdyby bylo nazíráno na důkazy získané v rámci zpochybňovaného mezinárodního dožádání jako na nesprávně procesně získané, a tedy nepoužitelné, nemohlo by to vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že zjištění slovenského daňového úřadu nebyla pro žalovaného nijak stěžejní, neboť se o ně napadené rozhodnutí vůbec neopírá (v tomto kontextu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012-37). Obdobné pak lze konstatovat také ohledně vyjádření pana A. F., který se ke správci daně sám dostavil jako zástupce společnosti G. s. r. o., a ohledně

vyjádření J. N., který se taktéž sám dostavil ke správci daně jako zplnomocněný zástupce společnosti Z. Ú.. Ani z jejich výpovědí žalovaný nečerpal stěžejní informace a neodkazoval na ně v napadeném rozhodnutí. Ačkoliv bylo vhodné vyslechnout tyto osoby jako svědky a umožnit žalobkyni, aby se jejich výsledku zúčastnila, s ohledem na velmi limitovaný dopad takto získaných důkazů na závěry žalovaného nemůže vést nesprávný postup žalovaného ke zrušení napadeného rozhodnutí.

65. K namítané neúplnosti správního spisu (absence obžaloby Vrchního státního zastupitelství a úředních záznamů o sjednávání nahlížení do spisu) a nadbytečnému zařazení dokumentů o společnosti F. a. s. do správního spisu soud uvádí, že žalobkyně netvrdí, jak by tato údajná pochybení mohla ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, a ani soudu tato skutečnost není zřejmá. Proto není potřeba se těmito výtkami blíže zabývat. Totéž platí i o tvrzení, že žalovaný porušil ve vztahu ke společnosti F. a. s. svou povinnost mlčenlivosti.
66. Jelikož soud neshledal žádnou z procesních námitek důvodnou, zabýval se dále žalobními body směřujícími do **věci samé**.
67. K tomu je vhodné nejprve připomenout, že § 72 a § 73 zákona o DPH upravují nárok daňového subjektu na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění. K odeprání nároku na odpočet daně může dojít z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu na DPH. Ten byl v judikatuře Soudního dvora vymezen jako situace, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem tzv. šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (jež byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty; naposledy zmíněná směrnice bude dále označována jako „směrnice o DPH“), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [např. rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd* (dále jen „věc Optigen“) a ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében Krt a Péter Dávid*]. I když varianty podvodu na DPH mohou být rozmanité a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS).
68. K základnímu znaku daňového podvodu, kterým je existence daňové ztráty, se žalovaný vyjádřil srozumitelně. Žalovaný rozkryl existenci dodavatelského řetězce: společnost V. (ČR) → žalobkyně (ČR) → C./K./K. (M.), přičemž zjistil, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu a současně osvobodila dodání zboží (mědi) do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH, zatímco její m. odběratelé z přijatého zdanitelného plnění nepřiznali a neodvedli daň. Je pravdou, že žalobkyně svým zahraničním odběratelům DPH neúčtovala a dodání zboží od daně osvobodila. M. odběratelé jakožto plátcí DPH pořizující zboží za úplatu od jiného plátce DPH ze zahraničí nicméně měli povinnost z ceny plnění vypočítat DPH a tu přiznat [srov. zejména čl. 2 odst. 1 písm. b) bod ii) a čl. 68 a čl. 69 směrnice o DPH]. Žalobkyně se tedy mylí, když uvádí, že m. odběratelé měli „pouze povinnost přiznat přijetí zboží z jiného členského státu“, neboť ve skutečnosti jim již při pořízení zboží vznikla daňová povinnost (viz čl. 69 směrnice o DPH; srov. také § 25 zákona o DPH týkající se povinnosti „přiznat daň“, nikoli povinnosti přiznat přijetí zboží).

Soud přitom má za vysoce pravděpodobné – a to zejména vzhledem k charakteru a množství obchodovaného zboží, jakož i vzhledem k výpovědím některých řidičů, podle nichž bylo zboží ve skladech rovnou nakládáno na další kamiony – že zboží muselo být m. společnostmi využito pro uskutečňování jejich ekonomické činnosti. Pokud ovšem m. společnosti naproti tomu nevykazovaly žádnou obchodní činnost (a neuplatnily například ani právo na nadměrný odpočet), pak je zjevné, že svou povinnost přiznat a odvést daň na vstupu zamlčovaly. V situaci, kdy není důvod domnívat se, že by přijetí zboží m. společnostmi mohlo být osvobozeno od daně, a kdy m. společnosti daň nepřiznaly a jsou nekontaktní, popř. již neexistují, nelze po žalovaném smysluplně požadovat zjištění dalších skutečností. Chybějící daň byla osvědčena spolehlivě.

69. Shora uvedené nezpochybňuje ani poznámka žalovaného o tom, že popsany řetězec mohl být součástí tzv. karuselového (kolotočového) podvodu, který obecně spočívá v tom, že je jedno a totéž zboží přeprodáváno mezi stejnými společnostmi stále dokola. Žalovaný toto konstatoval pouze pro dokreslení celé věci, ale své závěry na této možnosti nezaložil. I pokud by byl řetězec rozkrytý žalovaným součástí kolotočového obchodu, nemění to nic na přesvědčivosti jeho zjištění o chybějící dani a o nestandardním průběhu transakcí v identifikované části řetězce.
70. Žalobkyně rozporuje závěry žalovaného ohledně řetězového obchodu a chybějící daně také tím, že v trestní věci vedené před Krajským soudem v H. K. pod sp. zn. 6 T 9/2014 je údajně na základě obžaloby na obviněné P. V., K. V., P. P. a M. Č. projednávána věc s úplně jiným kontextem, přičemž tvrdí, že podle obžaloby mělo dojít ke spáchání trestného činu v České republice (nikoli v M.), a to tak, že osoby zapojené do podvodné činnosti měly poškodit Českou republiku nadměrným odpočtem DPH inkasovaným za plnění, jež souviselo s karuselovým daňovým podvodem. K této žalobní argumentaci soud předně uvádí, že trestní řízení a řízení daňové, resp. jejich výsledky, nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti *de iure* ani *de facto* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011-71). Proto také zdejší soud nevyčkával na vydání rozsudku v trestní věci sp. zn. 6 T 9/2014 a rozhodl nezávisle na trestním soudu. Zdejšímu soudu není znám obsah obžaloby, jež byla podána, a tak není vyloučeno, že se trestní řízení netýká skutkově stejné situace, ale je zaměřeno například na řetězec společností, v němž je odběratelem společnosti V. namísto žalobkyně společnost F. a. s. I kdyby se trestní řízení týkalo téhož řetězce jako nyní řešená daňová věc, není vyloučeno, že se závěry státního zástupce v řízení před trestním soudem neprokážou. V neposlední řadě je také možné, že vedle sebe budou moci závěry orgánů činných v trestním řízení a závěry žalovaného obstát.
71. Žalobkyni je ovšem třeba dát za pravdu v tom, že je napadené rozhodnutí částečně nepřezkoumatelné (žalobkyně toto pochybení označuje za „logický nonsens“). Žalovaný totiž nejprve konstatoval, že byly naplněny podmínky pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH, čemuž odpovídají jeho zjištění o tom, že docházelo k intrakomunitárním dodáním zboží do jiného členského státu (do M., případně na Slovensko). V závěru napadeného rozhodnutí však uvedl, že z důvodu účasti žalobkyně na daňovém podvodu musí považovat uskutečněná dodání zboží m. odběratelům „za zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, s povinností přiznat daň na výstupu, neboť nárok na osvobození od daně nelze za těchto okolností přiznat“, přičemž ponechal výrok rozhodnutí správce daně nezměněný (viz odst. [71] napadeného rozhodnutí). Pokud tedy žalovaný na straně jedné shledal, že žalobkyně dodávala zboží do zahraničí a naplnila podmínky pro osvobození od

daně při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona o DPH, a na straně druhé považoval tatáž plnění za tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu, je jeho úvaha pro soud nesrozumitelná, neboť si protirečí. V napadeném rozhodnutí navíc absentuje vysvětlení, proč měl žalovaný za to, že je třeba považovat dodání zboží m. odběratelům za tuzemská, když skutková zjištění tomuto závěru vůbec nenásvědčují.

72. Žalovaný zřejmě opomenul, že rozhodnutí správce daně ze dne 23. 6. 2011 (i rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 31. 10. 2012) vycházelo z názoru, že žalobkyně vůbec neprokázala dodání zboží osobě registrované v jiném členském státu, a tedy neosvědčila naplnění podmínek pro osvobození od daně ve smyslu § 64 zákona o DPH. Jelikož správce daně nepovažoval dodání za intrakomunitární, pohlížel na ně jako na plnění tuzemská. Správce daně za těchto okolností nemohl přiznat žalobkyni nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, ale musel navýšit základ daně a daň na výstupu na řádku 1 daňového přiznání, týkajícím se dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Pokud žalovaný po doplněném dokazování dospěl k odlišnému právnímu názoru, nebylo namístě postup správce daně bez dalšího přejímat do napadeného rozhodnutí. V situaci, kdy žalovaný shledal, že k dodání zboží do jiného členského státu došlo a podmínky pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH byly splněny, avšak tato dodání byla součástí daňového podvodu, o němž žalobkyně věděla nebo musela či měla vědět, měl postupovat v souladu s judikaturou, kterou citoval v bodech [17] a [18] napadeného rozhodnutí. Za daných okolností tedy žalobkyni měl být odepřen nárok na osvobození od daně na vstupu ve smyslu § 64 zákona o DPH. To by však nic neměnilo na intrakomunitárním charakteru dodání zboží m. odběratelům, která současně nelze klasifikovat jako tuzemská dodání a duplicitně je zatěžovat daní na výstupu. Jen výjimečně, je-li v případě daňového podvodu zpochybněno také faktické dodání zboží do jiného členského státu, lze akceptovat souběh odepření nároku na odpočet daně a doměření daně v souvislosti s kvalifikací dodání jakožto dodání zboží s místem plnění v tuzemsku (viz odst. [39] a [40] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017-60). O takový výjimečný případ však v souzené věci nešlo, neboť žalovaný neměl o dodání zboží do jiného členského státu pochybnosti, a tak je jeho závěr o dodání zboží v tuzemsku a o povinnosti přiznat daň na výstupu nepřezkoumatelný. Vzhledem k právním a skutkovým zjištěním žalovaného bylo namístě rozhodnutí správce daně ze dne 23. 6. 2011 změnit, nikoli je potvrdit.
73. Přestože je napadené rozhodnutí částečně nepřezkoumatelné, vyjádří se soud nad rámec nutného odůvodnění dále k těm žalobním bodům, jejichž řešení má význam pro další rozhodnutí ve věci a které lze posoudit i navzdory zjištěné nepřezkoumatelnosti (ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS).
74. V případě daňového podvodu je třeba zkoumat objektivní a subjektivní skutečnosti svědčící pro odepření nároku na odpočet DPH, přičemž posouzení objektivní stránky by z povahy věci mělo předcházet stránce subjektivní (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44). Nejprve je tedy třeba zabývat se objektivními skutečnostmi vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156). Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. již zmiňovaný rozsudek č. j. 6

Afs 130/2014-60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasné patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63).

75. Poté, co daňové orgány postaví najisto, že byl spáchán daňový podvod, mohou se zaměřit na subjektivní stránku, a tedy s přihlédnutím k objektivním skutečnostem posuzovat, zda daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet DPH bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem nebo jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Ve věci *Optigen* přitom bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet 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. Při posuzování subjektivní stránky je nutno také hodnotit, zda daňový subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, a rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, věc C-384/04 *Federation of Technological Industries a další*). Opatření spočívající pouze v ověření registrace k DPH, existence živnostenských oprávnění a statutárních orgánů přitom mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu shledána jako formální a nedostatečná k prevenci účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51).
76. Navzdory žalobní argumentaci soud v nyní souzené věci shledal, že daňové orgány v daňovém řízení zjistily celou řadu objektivních okolností, jež svědčí o tom, že dodavatelský řetězec, jehož byla žalobkyně součástí, byl zasažen podvodným jednáním směřujícím ke krácení daně. K tomuto závěru vede soud primárně to, že v rámci řetězce probíhala intrakomunitární dodání, všechny tři m. společnosti se později staly pro své správce daně nekontaktními a jedna z nich byla dokonce vymazána z registru společností, přičemž žádná z m. společností nepřiznala a neodvedla daň, ačkoliv s ohledem na jejich pozici v daném obchodu bylo možné s vysokou pravděpodobností předpokládat, že jim daňová povinnost za předmětná zdaňovací období vznikne.
77. Vedle toho soud ve shodě s žalovaným považuje za další objektivní skutečnost nasvědčující daňovému podvodu způsob zapojení žalobkyně do dodavatelského řetězce. Žalobkyně se sice formálně stala odběratelem společnosti V., fakticky však ke všem podstatným úkonům zmocnila svého dodavatele. Společnost V. namísto žalobkyně komunikovala s m. odběrateli i přepravci, zajišťovala za ni nakládku i vykládku zboží a prostřednictvím přepraveců, které instruovala, zajišťovala také vyplňování CMR listů. Fakticky společnost V. realizovala dodání zboží m. společností sama, byť tak činila prostřednictvím žalobkyně. Za těchto okolností nelze nalézt racionální smysl v tom, proč společnost V. zvolila k realizaci dodávek administrativně náročnější cestu.
78. Vysvětlení žalobkyně, že byla zapojena do obchodního řetězce jako „investor“, který měl měď odkoupit od společnosti V. a stejného dne přeprodat m. společností, přitom soud nepovažuje za dostatečně přesvědčivé na to, aby rozptýlilo jeho pochybnosti o nestandardní a ryze účelové pozici žalobkyně. Pokud bylo úkolem žalobkyně pomoci

společnosti V. finančně překlenout časové období mezi zaplacením DPH dodavateli a získáním této DPH zpět od daňové správy ve formě odpočtu daně na vstupu, pak by bylo snazší a logičtější, kdyby žalobkyně tuto roli plnila například na základě smlouvy o půjčce uzavřené podle tehdy platného zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník. Jestliže žalobkyně měla volné finanční prostředky, mohla jako věřitel uzavřít smlouvu o půjčce se společností V. jako dlužníkem a na jejím podkladě poskytnout naposledy jmenované společnosti finanční prostředky ve výši, kterou společnost V. v přechodném období postrádala. V rámci této smlouvy by se společnosti mohly dohodnout na úrocích ve výši odpovídající žalobkynině hrubé marži, která v žalobou popisovaném případě činila 1,033 % (žalobkyně tvrdí, že na základě příkladmo uváděné faktury č. 2009273 zaplatila kupní cenu včetně DPH ve výši 13 910 910 Kč, z níž po odečtení přepravy, kterou také financovala, ve výsledku obdržela hrubou marži 143 720 Kč). Tato cesta by lépe odpovídala roli „investora“, kterou žalobkyně údajně zastávala, ani by nenutila společnost V. vyžradit žalobkyni jakožto třetí osobě část své obchodní strategie. (Přinejmenším obecně koncipovaná smlouva o kontokorentním úvěru uzavřená mezi žalobkyní a Č. by takový postup dle mínění soudu umožňovala.) I kdyby ovšem žalobkyni bránily v uzavření smlouvy o půjčce podmínky úvěrových smluv, není soudu zřejmé, proč sama společnost V. nefinancovala svůj provoz pomocí kontokorentního, revolvingového či jiného podnikatelského úvěru. Ze správního spisu ani tvrzení žalobkyně neplyne, proč by na něj společnost V. nemohla dosáhnout (třeba i za využití ručení ze strany žalobkyně jako „finančně silného investora“).

79. Soud souhlasí se žalovaným i v tom, že osobní propojenost mezi zainteresovanými společnostmi nasvědčuje daňovému podvodu. Ze zjištění žalovaného, které žalobkyně nepopírá, plyne, že jednatelka žalobkyně, paní P. P., byla manželkou člena představenstva společnosti F. a. s. pana P. P.. Společnost F. a. s. přitom byla dalším odběratelem mědi od společnosti V.. Současně žalobkyně nerozporuje další osobní i majetkovou propojenost mezi ní a společností F. a. s., která spočívá v tom, že P. P. byl v rozhodné době společníkem společnosti M. s. r. o., jež se později stala jediným společníkem žalobkyně. Sama žalobkyně také zmiňuje, že poradcem jejího obchodního ředitele pana M. Č. byl právě P. P.. Žalobkyně neshledává na osobním propojení mezi žalobkyní a společností F. a. s. ničeho závadného a označuje jej za příčinu jejího zapojení do obchodního řetězce. Současně tím také ospravedlňuje to, proč byla na CMR listech v mnoha případech jako odesílatel uvedena F. a. s. namísto žalobkyně. Soud nepopírá, že osobní propojenost mezi žalobkyní a F. a. s., jež je dána primárně osobou P. P., manžela jednatelky žalobkyně, lze považovat za pochopitelný důvod, pro který se žalobkyně dozvěděla o dodavatelském řetězci a zapojila se do něj vlastní účastí, přičemž sama o sobě tato skutečnost nemůže vést k závěru o podvodném jednání.
80. Soud však nepřehlédl, že také pan A. K., jenž byl daňovým poradcem žalobkyně a zastupoval ji i na počátku daňového řízení jako smluvní zástupce, byl v rozhodnou dobu předsedou dozorčí rady F. a. s. (to plyne mimo jiné z výpovědi jednatelky P. P. z května 2015). Další člen dozorčí rady F. a. s., jímž byl v rozhodnou dobu L. P., podle tvrzení M. Č. z května 2015 kontroloval za žalobkyni správnost daňových dokladů, vedl její účetnictví a byl jednou z osob, které za žalobkyni ověřovaly registrace m. odběratelů. Pokud byl poradcem obchodního manažera žalobkyně současně pan P. P., pak takový stupeň propojenosti mezi oběma společnostmi již není pouhým ospravedlnitelným důvodem zapojení žalobkyně do obchodního řetězce, ale svědčí o nadstandardních vztazích mezi těmito společnostmi a o tom, že společnost F. a. s. prostřednictvím členů svých

orgánů podstatně ovlivňovala obchodní činnost žalobkyně a její rozhodování. Výrazná byla v tomto ohledu především role P. P., který ač nebyl členem žádného orgánu žalobkyně, neměl s ní uzavřenu pracovní smlouvu a nebyla mu udělena plná moc k zastupování žalobkyně, zastával – zřejmě jen na základě toho, že byl manželem jednatelky – roli konzultanta obchodního manažera žalobkyně a účastnil se například i jednání o vstupu žalobkyně do obchodů s mědí. Z argumentace žalobkyně je patrné, že P. P. považuje za osobu oprávněnou za ni jednat (ačkoliv žádný důkaz o zmocnění nepředložila). To je patrné z toho, že žalobkyně rozporuje názor žalovaného, podle něhož nepřijala dostatečná opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu, tím, že se P. P. setkal v České republice se zástupci m. odběratelů a že se P. P. společně s P. V. zúčastnil návštěvy provozovny a skladu jednoho z m. odběratelů. Žalobkyně tedy zjevně ztotožňuje kroky P. P. se svými vlastními a pomíjí, že P. P. nebyl jejím zástupcem či statutárním orgánem.

81. K těmto zjištěním se pak přidává také vazba žalobkyně na společnost V.. Žalobkyně zpochybňuje osobní propojenost „P. P. nebo kohokoli u okruhu žalobce“ s P. V. a zdůrazňuje, že P. V. nebyl příbuzným nebo osobou blízkou s rodinou P. či Č. a ani s nimi nikdy nepodnikal. Jakkoli toto tvrzení může být pravdivé, nestandardní vazba mezi žalobkyní a P. V. je založena na tom, že P. V. jako jednatel a jediný společník společnosti V. fakticky za žalobkyni zajišťoval veškeré transakce (od nakládky přes dopravu po kontakt přepravek i odběratelů žalobkyně) a podle výpovědi P. P. také vedl za žalobkyni jednání o cenách a celkově obchody s mědí koordinoval. Fakticky tedy měli na činnost žalobkyně v rozhodnou dobu největší vliv P. V. z dodavatelské společnosti a P. P. ze společnosti obchodující s P. V.. Žalobkyně ospravedlňuje udělení širokého oprávnění P. V. (resp. společnosti V.) k jejímu zastupování tím, že zboží bylo odesíláno ze skladových prostor společnosti V., která zajišťovala také přepravu zboží, zatímco role žalobkyně byla jen v rovině financování dopravy a DPH. K tomu lze podotknout, že takto nastavený obchodní model, v němž za žalobkyni uskutečňovala podstatné úkony dodavatelská společnost a její rozhodnutí činili nebo ovlivňovali představitelé jiné obchodní společnosti, přičemž žalobkyně měla vše toliko financovat, potvrzuje přesvědčení soudu a žalovaného o tom, že žalobkyně byla spíše účelově zapojeným článkem do podvodného řetězce, spíše než by její role odpovídala běžné obchodní realitě.
82. Mezi další nestandardní okolnosti pak lze zařadit také žalovaným zmiňovanou úhradu zboží ze strany m. odběratelů, jež neprobíhala v souladu s ujednanými podmínkami. Zástupci m. společností totiž hradili na jiný účet žalobkyně, než byl uveden na daňových dokladech (a to navíc vkladem hotovosti na účet žalobkyně namísto bankovního převodu, který je zvláště v přeshraničním obchodu obvyklejší metodou platby). O nestandardním průběhu obchodů svědčí i nesrovnalosti na CMR listech, v nichž byla v mnoha případech vyplněna jako odesílatel F. a. s., ačkoliv odesílatelem měla být žalobkyně. Tato skutečnost dle soudu také naznačuje, že pro blízké personální vazby, jež byly dány hlavně skrze P. P., nebylo příliš rozlišováno mezi žalobkyní a F. a. s., byť F. a. s. v daném obchodním řetězci vůbec neměla vystupovat.
83. Žalovaný pak mezi objektivními skutečnostmi zmínil také fakt, že zboží bylo mezi jednotlivými články obchodního řetězce přefakturovááno během jediného dne, tedy že žalobkyně zboží nakoupila od společnosti V. a zároveň je ihned přeproдалa některému z m. odběratelů. Žalobkyně nestandardnost této skutečnosti zpochybňuje tím, že k přefakturaci muselo ze zákona docházet během jednoho dne, neboť společně

s uskutečněním zdanitelného plnění je třeba vystavit fakturu. Takto postavená argumentace ovšem nemíří proti tomu, co je na zjištěních žalovaného nejpodstatnější, a to že se nákupy i prodeje (a přeprava) uskutečňovaly v jeden den. Tato skutečnost totiž společně s dalšími vypovídá o tom, že žalobkyně mohla být jen mezičlánkem, jehož úkolem bylo zakrýt vazbu mezi klíčovými subjekty a přes který společnost V. realizovala své obchody s m. odběrateli.

84. Soud nicméně ve shodě s žalobkyní neshledává ničeho nestandardního na tom, že její daňový poradce A. K. nevěděl, jak konkrétně žalobkyně navázala kontakt s m. odběrateli (tj. že se tak stalo prostřednictvím P. V.). Vzhledem k tomu, že ze zjištění žalovaného nevyplývá, že by A. K. plnil při obchodování s mědí stejně zásadní roli jako P. P., P. V., popř. M. Č., je možné, že mu tato informace nemusela být známa.
85. V rámci výčtu objektivních skutečností svědčících o daňovém podvodu ovšem nelze opomenout to, že měď bývá zařazována mezi tzv. rizikové komodity, jak správně poznamenal také žalovaný. Lze nicméně souhlasit s žalobkyní v tom, že v roce 2009, kdy s mědí obchodovala, neexistovaly žádné informace či pokyny daňové správy, které by na rizikovost tohoto typu obchodu upozorňovaly. Soudu je známo, že až v roce 2011 se na stránkách Finanční správy ČR objevila tisková zpráva, která některé rizikové komodity, včetně barevných kovů, vyjmenovávala (*Mezinárodní spolupráci v boji s úniky na DPH odstartovala akce „INDAGO“*). Finanční správa ČR [online], dostupné na: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2013/mezinarodni-spolupraci-v-boji-s-uniky-na-3882>). Ze skutečnosti, že žalobkyně začala v roce 2009 obchodovat s měděným odpadem, proto skutečně nelze dovozovat, že žalobkyně měla a mohla vědět, že se účastní daňového podvodu.
86. Ačkoliv žalobkyni za daných okolností nelze dávat k tíži, že obchodovala s rizikovou komoditou, ostatní výše rozebrané skutečnosti vedou k opodstatněnému závěru, že žalobkyně přinejmenším mohla a měla vědět, že transakce s mědí byly zatíženy daňovým podvodem. Žalobkyně mohla seznat, že plní pouze roli prostředníka mezi společnostmi V. a m. společnostmi a že tato její role nemá reálné obchodní opodstatnění, neboť údajným „investorem“ se mohla stát i jinak než přímým zapojením se do obchodního řetězce. Žalobkyně si mohla a měla všimnout také nestandardního vlivu P. P., který společně s jednatelem dodavatelské společnosti ve vztahu k obchodům s měděným odpadem *de facto* převzal kontrolu nad aktivitami žalobkyně. Pochybnosti žalobkyně pak měly být zesíleny tím, že i další členové orgánů společnosti F. a. s., odebírající zboží od dodavatele žalobkyně, mohli ovlivňovat rozhodování žalobkyně, byť na základě jejího pověření. V neposlední řadě mohly být pochyby ohledně poctivosti při obchodování vyvolány i tím, že CMR listy obsahovaly nesprávné údaje nebo byly přelepovány.
87. Žalobkyně jako plátkyně daně měla věnovat pozornost obsahu právních vztahů, do nichž vstupovala, snažit se dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů a počínat si tak, aby v případě odhalení daňového podvodu nevznikly pochybnosti, že o podvodném jednání věděla nebo vědět mohla. V situaci, kdy zjištěný skutkový stav svědčí o tom, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu přinejmenším měla a mohla vědět, bylo na ní, aby prokázala, že přijala dostatečná opatření k tomu, aby ověřila a vyloučila, že k daňovému podvodu nedochází a že k němu svým vlastním jednáním nepřispívá.
88. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně pouze ověřila registraci svých obchodních partnerů k DPH, což vyhodnotil v kontextu zjištěných okolností za zcela

nepostačující. Žádná jiná opatření žalobkyně dle názoru žalovaného neučinila, ač tak učinit měla. Žalobkyně s těmito zjištěními nesouhlasí a zdůrazňuje, že se P. P. před zahájením obchodování sešel v České republice se zástupci společností K. s K. a že se P. P. účastnil společně s P. V. návštěvy v provozovně společnosti K., a to jak v místě skladu zboží, tak v G. v účetní kanceláři této společnosti, a tedy prověděl, že na straně odběratele vystupují konkrétní lidé a že je vykonávána obchodní činnost. Jak již soud naznačil výše, tyto okolnosti nemohou vést k závěru, že žalobkyně učinila nezbytná opatření k vyloučení své účasti na daňovém podvodu, neboť P. P., jehož kroky žalobkyně nedůvodně ztotožňuje se svými vlastními, nebyl zástupcem žalobkyně, jejím statutárním orgánem ani osobou zmocněnou jednat za žalobkyni. Ze skutkových zjištění plyne, že P. P. byl manželem jednatelky žalobkyně, což jej však k jednání za žalobkyni v žádném případě neopravňovalo, a jakýmsi konzultantem či poradcem obchodního manažera žalobkyně, což jej ovšem také nezmocňovalo k zastupování žalobkyně. Argumentace žalobkyně tak pouze potvrzuje personální propojení mezi zainteresovanými společnostmi, nestandardní vazby mezi nimi a nedostatek kontroly žalobkyně nad kroky přijímanými těmito vnějšími osobami, ať již jde o P. P. nebo právě P. V.. V situaci, kdy žalobkyně umožnila třetím subjektům, aby její činnost rozsáhle ovlivňovaly, měla před zahájením obchodování tím spíše prověřit, že vše bude činěno poctivě, a tedy se sama, resp. zejména prostřednictvím své jednatelky, obchodního manažera nebo jiné doopravdy zmocněné osoby (a to ideálně osoby bez vazby na dodavatelskou společnost či společnost F. a s.) zajímat a kontrolovat, jakým způsobem, za jakých podmínek, odkud, kam a jakým subjektům bude zboží dodávat.

89. Tím, že žalobkyně delegovala svou činnost na třetí osoby, se nemohla zbavit své povinnosti obezřetného chování. Jestliže žalobkyně přenechala veškeré sjednávání zakázek, kontrolu spolehlivosti subjektů zařazených do řetězce a plnění zakázek na osobách od ní odlišných, aniž by nad nimi vykonávala potřebnou kontrolu a dohled, nevynaložila dostatek potřebné péče k tomu, aby předešla svému zatažení do daňového podvodu. To platí zejména ve vztahu k P. V., na nějž podstatné činnosti žalobkyně delegovala a který je v dané věci trestně stíhán. Je přitom jedno, zda je stíhán pro zkrácení daně v M. vědomým naplánováním řetězce dodávek směřujících k m. subjektům, které DPH spojenou s pořízením zboží z jiného státu, resp. navazujícími dodáními nepřiznají a neodvedou, nebo pro zkrácení daně podvodným uplatněním odpočtu z dodání do jiného členského státu prostřednictvím nastrčeného subjektu (mj. žalobkyně), neboť jde jen o dvě různé strany pohledu na tutéž skutkovou situaci.
90. Za dostatečné opatření soud nepokládá ani to, že žalobkyně „z opatrnosti trvala na platbách za zboží nejpozději v den realizace přepravy“. Platby předem z pohledu žalobkyně mohly sloužit toliko ke snížení obchodního (komerčního) rizika spojeného s tím, že odběratel žalobkyni za dodané zboží nezaplatí řádně a včas, nikoli však ke snížení rizika spojeného s účastí na daňovém podvodu. Soud tedy ve shodě s žalovaným zastává názor, že žalobkyně nepostupovala dostatečně obezřetně a nepřijala potřebná opatření za účelem vyloučení své účasti na daňovém podvodu. Stejně tak soud neakceptuje ani výpověď obchodního manažera žalobkyně, pana M. Č., který při výslechu v květnu 2015 tvrdil, že byl jednou přítomen nakládce měděného odpadu na automobily Z. v P.-U. u pana V., k čemuž dokládal několik fotografií, údajně z roku 2009. Na fotografiích zachycené vozidlo s reklamním popisem společnosti Z. Ú. svou registrační značkou neodpovídá žádnému z daňových dokladů vystavených žalobkyní v květnu 2009. Ze správního spisu mimoto plyne, že společnost Z. Ú. dopravu zajišťovala výlučně skrze jiné subjekty, a tak fotografie

v kombinaci se zmíněnou svědeckou výpovědí nejsou důvěryhodným důkazem o tom, že by žalobkyně prověřovala detaily ohledně nakládky zboží.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

91. Soud napadené rozhodnutí bez jednání zrušil podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť shledal, že úvaha žalovaného ohledně důsledků zapojení žalobkyně do daňového podvodu na její daňovou povinnost je nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost i pro nedostatek důvodů, a současně rozhodl o vrácení věci žalovanému (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu, podle něhož s ohledem na zjištěné skutkové okolnosti nelze žalobkyni souběžně odeprít nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a doměřit jí ze stejných dodání daň na výstupu s odůvodněním, že se jedná o tuzemská plnění. Bude-li žalovaný přesto chtít v dalším řízení tímto způsobem postupovat, bude třeba, aby svou úvahu o duplicitním zdanění náležitě zdůvodnil tak, aby byla přezkoumatelná i věcně správná (což doposud neučinil).
92. Soud dodává, že žalovaný bude v dalším řízení z důvodů uvedených v tomto rozsudku povinen zohlednit i námitky obsažené ve vyjádření žalobkyně ze dne 30. 8. 2016, byť je žalobkyně podala po lhůtě stanovené správcem daně. Ohledně merita věci lze nicméně vycházet z dosavadních závěrů žalovaného, na něž soud nazírá jako na věcně správné. To samozřejmě platí za předpokladu, že v dalším řízení nedojde z důvodu existence nových zjištění k významnému posunu ohledně rozhodného skutkového stavu věci.
93. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšné žalobkyni soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč. Tato částka sestává z odměny advokáta ve výši 6 800 Kč, kterou tvoří odměna za dva úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby jako podání ve věci samé podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů] a dvě paušální částky jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, a ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč. K tomu je třeba přičíst náhradu DPH ve výši 1 428 Kč odpovídající 21 % z uvedených částek (s výjimkou soudního poplatku), protože zástupce žalobkyně je plátcem DPH.

Poučení :

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

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

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

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

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

Praha 8. srpna 2019

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu