



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců JUDr. Věry Šimůnkové a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci žalobkyně **C. s.r.o.**, se sídlem , zastoupené JUDr. Janem Sukem, advokátem se sídlem Na Slupi 134/15, 128 00 Praha 2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 31. 10. 2012, č. j. 6197/12-1300-203245,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 31. 10. 2012, č. j. 6197/12-1300-203245, se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen žalobkyni zaplatit ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 12.922,- Kč k rukám jejího právního zástupce JUDr. Jana Suka.**

O d ů v o d n ě n í

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.“), dodanou do datové schránky soudu dne 21. 12. 2012 domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 30. 10. 2012, č. j. 6197/12-1300-203245 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzen platební výměr Finančního úřadu v Říčanech (dále jen „finanční úřad“) ze dne 23. 6. 2011, č. j. 148779/11/059912204696. Tímto rozhodnutím finanční úřad na základě výsledků vytykáciho řízení (resp. postupu k odstranění pochybností) žalobkyni snížil nadměrný odpočet na 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 ustanovení § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 87/2009 Sb. (dále jen „zákon o DPH“), u dodávek odpadní mědi v celkové hodnotě 72.330.600,- Kč.

Dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění zákonů č. 458/2011 Sb. a č. 407/2012 Sb., který ustanovením § 19 odst. 1 zrušil mj. i Finanční ředitelství v Praze. Podle § 20 odst. 2 ve spojení s § 5 odst. 1 a § 7 téhož zákona jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Protože podle § 69 s. ř. s. je žalovaným správní orgán, na nějž přešla působnost správního orgánu, který rozhodl v posledním stupni, je žalovaným v této věci ze zákona Odvolací finanční ředitelství namísto Finančního ředitelství v Praze. Pokud se dále hovoří o žalovaném, ve vztahu k událostem předcházejícím den 1. 1. 2013 se jím rozumí Finanční ředitelství v Praze.

Žalobkyně uvedla, že uzavřela se společností V-V. CZ s.r.o., se sídlem (dále jen „V-V CZ“), smlouvu o spolupráci, v jejíchž intencích žalobkyně vystupovala jako investor a exportér, jehož úlohou bylo odebrat a zaplatit za nákup zboží a financovat jeho přepravu k dalšímu odběrateli, což bylo dáno tehdejší dobrou finanční situací žalobkyně a znalostmi prostředí obchodování s neželeznými kovy. Obchod byl uzavřen na základě dobré spolupráce a obchodních zkušeností s dodavatelem, a to na základě nabídky jeho jednatele, P. V. Jednotlivé obchody se zahraničními odběrateli byly realizovány na základě dílčích kupních smluv sepsaných zástupci zainteresovaných subjektů. Dodání mědi zahraničním odběratelům podle žalobkyně potvrzuje řada důkazních prostředků v daňovém spise, např. mezinárodní nákladní listy (dále jen „CMR listy“), faktury na dodání zboží, výsledky řidičů, kopie pokladních složenek ke vkladům na účet žalobkyně dokládajícím platbu za dodání zboží zahraničním odběratelům nebo také souhrnná hlášení za 2. čtvrtletí 2009, v němž jsou uvedena daňová identifikační čísla (dále jen „DIČ“) zahraničních odběratelů, společností C. Kft., K. a K.

V tomto směru žalobkyně zpochybňuje závěry žalovaného o tom, že z předmětných nákladních listů plyne mnoho rozporů, pokud jde o označení skutečného odběratele přepravní služby, specifikaci samotného nákladu i místa vykládek, a vysvětluje, že v dokladech používaný pojem „Cu nová měď“ označuje odpad z nové mědi, nikoli měď novou. Dodávky označené jako „CU odpad“, „Cu mix“ a „Cu nová“ představují ve všech případech odpad s minimálním obsahem mědi 95 %, sestávající např. z trubek, drátů, odpadů z prvovýroby apod. Označení „Cu nová“ přitom žalobkyně použila pro odpadní měď, která při nákupu vykazovala lesk, nebyla zkorodovaná a zpravidla byla odpadem z prvovýroby. Označení „Cu mix“ pak označovalo směs zkorodované „staré“ a nekorodované „nové“ mědi. Konečně označení „CU odpad“ logicky označovalo odpad ze zkorodované mědi nebo měděný odpad, u něž se kvalita měděné složky neposuzovala. I přes rozdílné označení se tudíž jednalo fakticky o stejné zboží.

Uvádí-li pak finanční úřad, že se liší CMR listy, které jsou přílohou faktur od dopravní společnosti, od CMR listů předložených žalobkyní, není to pravda, neboť jde jasně vždy o dva průpisy jednoho dokumentu. Pouze na průpisech předložených žalobkyní je v některých případech údaj v kolonce dopravce přelepen označením společnosti Z., která byla dopravcem, a to zřejmě z důvodu, aby žalobkyně nezjistila, který dopravce zboží skutečně odběrateli dopravil, a bylo tak vyloučeno, že se žalobkyně obrátí přímo na něj. Finanční úřad přitom u společnosti Z. ani nezjišťoval, kdo údaj v kolonce přelepoval a proč. Jak ostatně žalovaný uvedl, tato skutečnost neměla vliv na výrok rozhodnutí.

Pokud byl v některých případech přelepením upraven také údaj o dodavateli, tyto údaje přelepil pracovník žalobkyně, pan Č., a to z důvodu, že údaj neodpovídal skutečnosti

(zde žalobkyně připouští, že její zmocněný zástupce před finančním úřadem vyslovil nesprávnou domněnku, že tak měl učinit již dopravce). Bylo to způsobeno tím, že společnost V-V. CZ obchodovala i se společností F., a.s., se sídlem Ing. Fr. J. čp. (dále jen „F.“) a pověřený pracovník na nakládce v některých případech omylem zaměnil názvy obou společností. Žalobkyně má za to, že není nic neobvyklého, natožpak nezákonného, pokud žalobkyně, když jí takové CMR listy byly předány, údaj opravila do souladu se skutečností, jestliže toto chybné označení nezavinila. Není také s odstupem času neobvyklé, že si řidiči již přesně nepamatují přesnou totožnost osoby, jíž bylo zboží předáno, podstatné je, že jejich výpovědi a výpovědi zástupců dopravních společností bylo potvrzeno uskutečnění dodávek a předání zboží odběratelům. Žalobkyně tedy má za to, že CMR listy prokazují veškeré potřebné údaje, které jí umožňují uplatnit osvobození od DPH podle § 64 odst. 1 zákona o DPH.

U dílčích obchodních případů také docházelo k řádné úhradě ze strany odběratelů dokládané bankovními pokladními složenkami, čímž je prokázáno, že mezi žalobkyní a zahraničními odběrateli existoval obchodní vztah. Výsledkem těchto obchodních aktivit je i vystavení faktur a CMR listů. Předložené důkazní prostředky tedy podle žalobkyně spolu se skutečnostmi zjištěnými v rámci postupu k odstranění pochybností dostatečně potvrzují, že dodání zboží do jiného členského státu byla uskutečněna.

Kromě zpochybnění merita věci žalobkyně také zpochybnila procesní postup vedoucí k vydání napadeného rozhodnutí. Žalobkyně namítala, že vydání rozhodnutí předcházelo vytýkáci řízení, jež bylo zahájeno výzvou, která podle přesvědčení žalované nevynezovala konkrétní pochybnost finančního úřadu. Uvedená značná odlišnost vykazovaného nadměrného odpočtu od běžně přiznávané daňové povinnosti logicky plynula z daňového přiznání žalobkyně a podaných souhrnných hlášení, z nichž muselo být finančnímu úřadu zřejmé, že nadměrný odpočet vznikl dodáním zboží do jiného členského státu. Z důvodu nekonkrétnosti výzvy bylo tedy vytýkáci řízení ve smyslu ustanovení § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 304/2009 Sb. (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) zahájeno nezákonně.

Protože vytýkáci řízení nebylo ukončeno do konce roku 2010, bylo dále pokračováno v souladu s ustanoveními § 89, 90 a § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) formou postupu k odstranění pochybností. Jelikož ale tento procesní postup má podle daňového řádu sloužit k odstranění dílčích konkrétně vyjádřených pochybností a nikoliv k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování, žalobkyně má za to, že ihned po nabytí účinnosti daňového řádu měl finanční úřad vytýkáci řízení přeměnit na daňovou kontrolu, neboť věc již byla prověřována dlouho a vlastní vytýkáci řízení bylo ukončeno až v červnu 2011.

Žalobkyně také namítá, že rozhodnutí finančního úřadu nebylo dostatečně odůvodněno, neboť finanční úřad v rozporu s § 147 odst. 4 daňového řádu výsledek postupu k odstranění pochybností s žalobkyní neprojednal, ale o jeho průběhu ji pouze vyrozuměl.

Čtvrtou a poslední procesní námitkou je poukaz na skutečnost, že v průběhu postupu k odstranění pochybností proběhla mezinárodní dožádání, o jejichž realizaci nebyla žalobkyně předem informována a nebylo jí tak umožněno uvést své dotazy k této žádosti o mezinárodní pomoc. Žalobkyni také nebylo umožněno, aby byla přítomna výslechu svědků, čímž došlo ke krácení jejích procesních práv [zde žalobkyně odkazuje na řízení vedené před Nejvyšším správním soudem (dále jen „NSS“) pod sp. zn. 1 Afs 73/2011, kde byla v obdobné záležitosti podána předběžná otázka Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „SD EU“)]. S ohledem na uplatněnou argumentaci v závěru žalobkyně navrhla zrušení jako napadeného rozhodnutí, tak také rozhodnutí finančního úřadu.

Žalovaný nesouhlasil s údajnou nekonkrétností výzvy zahajující vytykáci řízení a namítl, že v ní finanční úřad konkrétně vyslovil pochybnost o správnosti a pravdivosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C přiznání k DPH za květen 2009 a navíc vysvětlil, že důvodem pochybností je značná odlišnost vykázaného nadměrného odpočtu od obvykle žalobkyní přiznávané daňové povinnosti. Finanční úřad také přesně uvedl, jakým způsobem má žalobkyně pochybnosti odstranit.

Ve věci namítané povinnosti přeměnit postup k odstranění pochybností na daňovou kontrolu žalovaný odkázal na bod 24 rozsudku NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52, který potvrzuje správnost postupu finančního úřadu, který nemůže libovolně „přeměňovat“ postup k odstranění pochybností v daňovou kontrolu, ale nejprve musí tento postup ukončit sdělením o jeho výsledku, na což může daňový subjekt ve lhůtě 15 dnů reagovat návrhem na pokračování v dokazování spojeným s návrhem dalších důkazních prostředků. Teprve pokud finanční úřad shledá důvody k doplnění dokazování, přistoupí k zahájení daňové kontroly podle § 85 a násl. daňového řádu. Navíc finančnímu úřadu nelze zcela logicky klást k tíži, že zvolil tento postup, neboť nemohl dopředu určit, zda bude vhodnější postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola. Ostatně možnost ukončit postup k odstranění pochybností zahájením daňové kontroly vznikla teprve nabytím účinnosti daňového řádu, podle zákona o správě daní a poplatků mohlo být vytykáci řízení ukončeno pouze vydáním rozhodnutí o stanovení daně. S ohledem na velké množství důkazního materiálu přitom finanční úřad nemohl postup k odstranění pochybností ukončit dříve, než tyto důkazní materiály posoudí. Následně pak správně žalobkyni seznámil s výsledkem řízení (protokol č. j. 127603/11/059931107416), poučil ji o možnosti podat návrh na pokračování v dokazování a teprve v návaznosti na takový návrh mohl zahájit ve věci daňovou kontrolu. Protože však takový návrh učiněn nebyl a finanční úřad považoval důkazní situaci za dostačující, přistoupil k vydání platebního výměru.

Podle žalovaného také finanční úřad platební výměr řádně odůvodnil, když postupoval podle ustanovení § 147 odst. 4, § 89 a § 90 daňového řádu. Žalobkyně se opírá pouze o nesystematicky použitou odlišnou terminologii pro označení protokolu nebo úředního záznamu v ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu. K otázce mezinárodního dožádání pak žalovaný zastává názor, že finanční úřad nemá povinnost informovat daňové subjekty o mezinárodních dožádáních. Správce daně je ve smyslu § 5 odst. 1 a 2 daňového řádu oprávněn činit pouze to, co mu stanovuje zákon. Přitom ani vnitrostátní předpisy ani aplikované nařízení Rady č. 1798/2003/ES o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 (dále jen „nařízení č. 1798/2003“) takovou povinnost správci daně nestanoví, tudíž ten v rámci své pravomoci daňový subjekt ani informovat nemůže. Zmíněné předpisy pak už vůbec nedávají daňovému subjektu oprávnění připojovat v rámci mezinárodního dožádání svá tvrzení či dotazy. Nařízení č. 1798/2003 podle svého čl. 1 upravuje vzájemnou spolupráci správních orgánů, nikoliv spolupráci správních orgánů a daňových subjektů navzájem. Pokud jde o přítomnost žalobkyně u výslechu svědků, z čl. 5 odst. 4 nařízení plyne, že dožádaný správní orgán postupuje podle svých vnitrostátních právních předpisů, které nemusí upravovat výslech svědků shodně jako předpisy tuzemské. Eventuální pochybení dožádaného správního orgánu by však nezakládalo nesprávný úřední postup tuzemského finančního úřadu. Navíc žalovaný uvádí, že ke shodnému závěru by došel i v případě, kdy by zahraniční svědecké výpovědi nebral v úvahu, tudíž s tím spojená vada řízení by nebyla způsobila vyvolat nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Pokud pak žalobkyně poukazuje na řízení vedené před NSS pod sp. zn. 1 Afs 73/2011, žalovaný upozorňuje na skutečnost, že se v něm řeší postup podle směrnice Rady č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států

v oblasti přímých daní (dále jen „směrnice“), která se nevztahuje na postupy v oblasti daní nepřímých jako je DPH.

Pokud jde o námitky porušení hmotněprávních předpisů, žalovaný pro jejich shodu s námitkami odvolacími odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K pojmu „Cu nová“ pouze doplnil, že finanční úřad vycházel z informací, jež mu byly poskytnuty několika různými subjekty obchodujícími s mědí. Naopak není jasné, o co opírá svůj výklad žalobkyně, protože jej žalovaný považuje za výklad účelový. Ve věci přelepování CMR listů žalovaný namítá, že tímto způsobem by bylo možné svévolně opravovat daňové doklady a fakticky tím docílit vzniku libovolných právních důsledků, což považuje žalovaný za zcestné. Tím by bylo vážně zasaženo do právní jistoty zúčastněných subjektů. Takové jednání navíc odporuje ustanovení § 34 (dříve § 27) zákona o DPH, podle nějž musí být zajištěna mimo jiné neporušenost obsahu daňového dokladu, tj. jeho obsah nesmí být jakkoliv měněn. Dodatečná úprava daňových dokladů je tedy nezákonná. S ohledem na uvedené proto žalovaný navrhl žalobu zamítnout.

Žalobkyně v replice namítla, že vyslovená pochybnost v podobě vyššího odpočtu byla vysvětlena samotným daňovým přiznáním, jež vykazovalo zvýšená zdanitelná plnění na výstupu. Setrvala také na tom, že procesní postup v řízení byl plně v rukou finančního úřadu, který ve smyslu § 92 daňového řádu vede dokazování, a zdůraznila, že po nabytí účinnosti daňového řádu bylo v postupu k odstranění pochybností pokračováno ještě 6 měsíců. Namítla též dotčení svého základního práva na projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Skutečnost, že řízení před NSS sp. zn. 1 Afs 73/2011 se týká oblasti přímých daní, podle žalobkyně neomezuje použitelnost výsledků uvedeného řízení na tuto záležitost, neboť položená předběžná otázka nastolila téma práv tuzemského daňového subjektu s rámci mezinárodního dožádání mezi členskými státy EU a přesně dopadá i na daně nepřímé.

Žalobkyně dále poukázala na fakt, že žalovaná se při výkladu pojmu „Cu nová“ odkazuje na nijak nespecifikované informace od nejmenovaných „subjektů obchodujících s mědí“, které ovšem nemohou mít jakýkoliv význam pro vysvětlení zkratk užívaných na obchodních listinách žalobkyně a jejích smluvních partnerů. Správce daně se takto pouze snaží účelově této zkratce přisoudit jiný než zamýšlený a v daném odvětví obvyklý význam. Žalobkyně se dále ohradila, že CMR list není daňovým dokladem ve smyslu zákona o DPH, nýbrž pouze podpůrným dokumentem pro vystavení daňového dokladu na základě § 26 a násl. zákona o DPH, k porušení § 27 zákona o DPH tudíž jejich opravou dojít nemohlo. Bylo navíc prokázáno, že na úpravě CMR listů se podíleli jak konkrétní řidiči, tak konkrétní dopravce a žalobkyně, tudíž k zásahu do právní jistoty zainteresovaných subjektů nikdy nedošlo. Žalobkyně také poukázala na ustanovení čl. 4 Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR) vyhlášené ve Sbírce zákonů pod č. 11/1975 Sb., ve znění sdělení č. 108/2006 Sb.m.s. (dále jen „Úmluva CMR“), podle nějž není existence nebo platnost přepravní smlouvy dotčena ani v případě nedostatků či ztráty CMR listu. Podle čl. 5 a 6 téže Úmluvy je nákladní list podepisován dopravcem a odesílatelem a údaj o odesílateli je obligatorní náležitostí CMR listu. Za těchto okolností je tedy podle žalobkyně zcela ospravedlnitelné jednání pana Č., který po zjištění chybného údaje o odesílateli v nákladním listu na něj nepřipojil svůj podpis, ale změnil údaj o odesílateli, aby odpovídal skutečnosti. I kdyby přitom pochybil, nijak to nezpochybňuje platnost CMR listu a nemá to ani dopad na skutečnost, že mezi stranami byla uzavřena přepravní smlouva.

Ze správního spisu soud zjistil, že dne 26. 6. 2009 podala žalobkyně prostřednictvím svého zástupce u finančního úřadu přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2009, v němž deklarovala dodání zboží 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 finančnímu úřadu dále předložila souhrnné hlášení k DPH za II. čtvrtletí roku 2009, v němž vykazala sedm dodávek třem maďarským společnostem registrovaným k DPH v součtu za 72.330.600,- Kč. Dle uvedených daňových identifikačních čísel se mělo jednat o dodávky společnostem C. F. K., K. M. H. K. a K. K.

Finanční úřad již na základě podaného přiznání za květen 2005 zaslal žalobkyni dne 14. 7. 2009 výzvu k odstranění pochybností, v níž uvedl, že mu „*vznikly pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť se částka vykázaného nadměrného odpočtu značně odlišuje od daňové povinnosti, kterou běžně přiznáváte...*“. Tato výzva navazovala na interní zprávu daňového informačního systému, která pracovníky finančního úřadu upozornila na vysoké hodnoty rizikových faktorů u podaného přiznání, jež plynuly z náhlého značného zvýšení objemu přijatých zdanitelných plnění i objemu dodání do jiného členského státu spojeného s nezvykle vysokým nadměrným odpočtem. Z připojené tabulky údajů z přiznání k DPH za předchozí zdaňovací období vyplynulo, že v průběhu předchozího roku žalobkyně nikdy nevykazala plnění osvobozená od DPH (včetně plnění do jiných členských států), objem přijatých a uskutečněných plnění pak značně kolísal od nulových částek (naposledy v dubnu 2009) až do výše 28,7 mil. Kč (březen 2009). Nadměrný odpočet byl vykázan v průběhu posledního roku čtyřikrát, nejvýše v rozsahu 2,9 milionu Kč.

V průběhu ústního jednání konaného dne 17. 7. 2009 žalobkyně předložila mj. faktury vystavené maďarskými společnostmi a dále CMR listy dokládající přepravu zboží. Podstatný nárůst objemu zdanitelných plnění byl zdůvodněn tím, že žalobkyně uspěla na trhu v Maďarsku a začala ve větších objemech s touto zemí obchodovat, přičemž podobný vývoj lze očekávat i v příštích měsících. Na základě těchto dokladů finanční úřad vznesl opakovaně dotazy v rámci mezinárodního dožádání na základě nařízení č. 1798/2003, které ještě dále doplňoval, a také formou dožádání u českých finančních úřadů. Při ústním jednání dne 5. 10. 2009 původní zástupce žalobkyně dále uvedl, že jediným dodavatelem žalobkyně byla společnost V-V. CZ, jediným dopravcem pak společnost Z., která si najímala jiné dopravce, ale na přepravních listech uváděla své logo. Ve čtyřech případech si pak dopravu zajistil maďarský partner prostřednictvím společnosti H. T.. Platby probíhaly přes bankovní účet žalobkyně formou vkladu hotovosti ve výši podle vystavených faktur, což byla obvyklá praxe maďarských odběratelů. V rámci května 2009, kdy obchody započaly, žalobkyně vyvezla do Maďarska cca 747 tun mědi. V následujících měsících obchod neprobíhal z důvodu druhotné platební neschopnosti vyvolané zadržením nadměrného odpočtu v souvislosti s tímto vytýkacím řízením. Maďarská strana kontaktovala žalobkyni jako první prostřednictvím webových stránek firmy a s jejich statutárním orgánem jednal pravděpodobně jednatel žalobkyně prostřednictvím tlumočnicka. Kupní smlouvy byly v češtině s ohledem na přítomnost tlumočnicka. Zástupce žalobkyně také doložil veškeré CMR listy na uskutečněné přepravy (celkem 15 přeprav pro K, 10 přeprav pro K. a 4 pro C.).

V návaznosti na to finanční úřad zajistil bankovní výpisy a pokladní doklady, jimiž bylo doloženo, že po prokázání totožnosti na účet žalobkyně u Komerční banky 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 ČSOB 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 též sdělily, že tyto osoby nebyly majitelem žádného jimi vedeného účtu.

Výsledkem mezinárodního dožádání bylo sdělení maďarských orgánů ze dne 6. 5. 2010 a 16. 3. 2011, které uvedly, že se jim nepodařilo kontaktovat společnost C.,

nicméně v předmětném období společnost žádné obchodní aktivity nevykázala. Jednatel společnosti v době sporných transakcí, pan F. J. Z., před nimi prohlásil, že nikdy žádné zboží od žalobkyně nepořídil, nebyl s ní ve styku a společnost pouze obdržela faktury. Popřel také pravost podpisů na předložených dokumentech (kupní smlouvě, potvrzení o dodání zboží do Maďarska a pokladní složenice z banky). Současně byl finančnímu úřadu zaslán dokument o založení společnosti C. s podpisem jednatele. Ve zprávách 19. 5. 2010 a 11. 5. 2011 maďarské orgány dále uvedly, že ani společnost K. není kontaktní, a to ani na adrese sídla. Společnost v souhrnném hlášení intrakomunitární transakce neuvedla 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, nicméně společnost se věnovala realitní činnosti. Nový jednatel C. C. je pak srbským občanem a nepodařilo se jej předvolat. Pan P. H. není se společností K. jakkoliv spřízněn. Konečně sděleními ze dne 14. 6. 2010, 26. 1. 2011 a 21. 10. 2011 maďarské orgány uvedly, že také společnost K. je nekontaktní, přičemž dne 14. 5. 2011 byla vymazána z registru firem. Společnost podle daňových přiznání v uvedeném období neprováděla žádnou obchodní činnost a v uvedené době nevykazovala ani žádné příjmy či aktiva. Předchozí statutární zástupce Z. S. ani nynější statutární zástupce C. C. se správními orgány nijak nespolupracují.

Mezinárodním dožádáním dále správce daně zjistil od slovenských daňových orgánů, že slovenská společnost B. T. s.r.o. na základě požadavku maďarské společnosti C., za níž jednal F. J. Z., (smlouvu s žalobkyní přepravce neměl) 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 Slovensku v G.. Přepravce doložil faktury a bankovní výpisy dokládající úhradu přepravného, stejně jako i CMR listy, přičemž jeden z těchto přepravních listů se týkal právě žalobkyně, většina doložených přeprav se však týkala společnosti F. a A. spol. s r.o. Další přepravce, L. M., uvedl, že uskutečnil více přeprav měděného šrotu (staré chladiče, konvice apod.) z K. do strážného areálu bývalého družstva 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 navíc i záznamy o provozu vozidla, které dokládají ukončení přepravy nákladu v Gabčíkově, byť CMR list jako místo vykládky uvádí N. v Maďarsku.

Žalobkyně předložila celkem tři dopisy v češtině datované shodně dne 19. 6. 2009, v nichž žádala (podepisoval pan Č.) společnost C., K., resp. K. o potvrzení evidence faktur vydaných žalobkyní na sporné dodávky mědi, jež jsou opatřeny vždy razítkem a podpisem za maďarskou společnost, přičemž podpisy odpovídají podpisům na pokladních dokladech z banky. Dopisy potvrzují veškeré faktury, jež jsou předmětem dodatečného platebního výměru.

Dne 16. 6. 2010 byla žalobkyně vyzvána k doplnění dalších podkladů a vysvětlení, na což reagovala sdělením nového zástupce, že dopisy nezasílala do Maďarska, ale předala je P. V. ze společnosti V-V. CZ, s níž má žalobkyně uzavřenu smlouvu o spolupráci. Pan V. obstarával veškerý styk s maďarskými odběrateli a od něj také žalobkyně dostala zpět podepsané dopisy. Předchozí zástupce 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 (shodně jako v žalobě), že označení Cu nová neznačí novou měď, ale odpad z nové mědi.

V rámci dalšího dožádání bylo potvrzeno, že společnost Z. přepravu zajišťovala spedičně, tj. prostřednictvím dalších dopravců, a byla ověřena existence faktur a úhrad za

dopravu zboží. Z předložených CMR listů bylo ověřeno, že došlo k přelepování údaje o dalším dopravci označením společnosti Z.. Dále z předložených CMR listů vyplynulo, že v řadě případů byla jako odesílatel v kolonce č. 1 a č. 22 uvedena společnost F.. Dne 21. 7. 2010 finanční úřad zjistil, že žalobkyně nemá na adrese sídla pronajaty žádné prostory, nájemní smlouva jí skončila v polovině roku 2009 a od té doby je jí pouze umožněno mít na dané adrese schránku, kterou si jednou týdně vyzvedává.

Dožádaný finanční úřad provedl dne 21. 10. 2010 výslech svědka P. V., který vedle dvou kupních smluv na dílčí dodávky předložil i smlouvu o spolupráci ze dne 15. 5. 2009 mezi společnostmi V- CZ a žalobkyní, v níž se jeho společnost zavázala dodat žalobkyni Cu odpad s dodáním ve svém skladě v Praze-Uhřetěvesi, objednat přepravu do místa určení, zajistit nakládku a vážení materiálu při nakládce, stejně jako i vyplnění přepravních dokladů a konečně též zajistit pro dodaný materiál zahraničního odběratele a komunikovat s ním. Oproti tomu se žalobkyně zavázala zajistit financování obchodu v podobě úhrady materiálu a nákladů na jeho přepravu. Spolupráce byla dohodnuta jako bezplatná s tím, že činnost společnosti V-V. CZ je kryta rozdílem nákupní a prodejní ceny materiálu. Smlouvu za žalobkyni podepisoval pan Č.. Svědek uvedl, že uzavření smlouvy bylo dohodnuto v rámci kontaktu s paní P. (jednatelkou žalobkyně), veškeré formality zajišťoval pan Č.. Tento postup byl dohodnut v rámci obchodních vztahů se společností F. a motivací bylo nedostatečné cash-flow svědkovy společnosti. Z protokolu o výsledku svědka P. V. plyne, že na jména maďarských společností svědek (v rámci poněkud podrážděného projevu) nebyl ochoten reagovat bez předložení listinných podkladů s tím, že si okolnosti z roku 2009 již nepamatuje. Poté v úsečných odpovědích uvedl, že se domnívá, že totožnost zástupců maďarských firem ověřoval. Byl dokonce i navštívit jejich sídlo a sklady v Maďarsku s panem P. z F., komunikace byla v češtině za pomoci tlumočnicka obstaraného maďarskou stranou. Zboží v jeho skladech nebylo rozlišeno, patřilo jemu až do okamžiku, kdy bylo žalobkyni prodáno. Cenu nabízenou maďarským odběratelem buď přijal, nebo ne, přičemž obchodní marže pro žalobkyni byla dohodnuta ústně. Specifikací „Cu mix“ se rozumí materiál s výtěžností cca 95 % Cu. Pokud jde o specifikaci „Cu nova“, svědek odkázal na své know-how a mlčenlivost a též na skutečnost, že již to jednou říkal (to však v protokolu zachyceno není). Na jména jednatelů maďarských společností svědek nereagoval s tím, že si jména nepamatuje. Obdobně nechtěl vypovídat k otázce přepravy, nakonec uvedl, že podmínky převzetí mědi v Maďarsku si asi stanovil zákazník, s ním se nejdříve podepsal kontrakt na objem dodávky, dohodla se cena a zákazník určil, kam se má zboží dopravit. To poté bylo uvedeno do přepravních listin. Vykládku si zajišťoval zákazník.

V rámci protokolu o ústním jednání ze dne 4. 4. 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 společnost F. 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-V. CZ. Skutečný přepravce pak nebyl žalobkyni vůbec znám, jejich jména přelepovala společnost Z. O tom, že by zboží bylo složeno jinde než v místě deklarovaném v přepravních dokladech, žalobkyně nic neví, s ohledem na uhrazení dodávek však nepochybuje, že se zboží k odběrateli dostalo.

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 potvrzují uskutečnění přeprav a vyložení vozů v maďarském 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 zvážilo, zaplachtovalo a zaplombovalo a následně jej odvezl na vykládku v G. (menší sběrné suroviny mezi domky na pravé straně silnice, kolem areálu cihlový plot, místo

řidič označil na mapě), kde bylo též zváženo (zda přímo v areálu si již nepamatuje) a kde mu byly potvrzeny papíry. Podle písma předložený CMR list vyplňoval ve všech řádcích sám, údaj v řádku 11 vyplnil a orazítkoval maďarský muž na vykládce. Je možné, že CMR list vyplňoval podleustru předaného s objednávkou. Že by byla přelepena kolonka 1 si nepamatuje. Další řidič, P. F., vylíčil průběh přepravy obdobně, přepravoval „normálně železný šrot, odpad, malé kousky, dráty, všechno možné, jak já to poznám“ (po nahlédnutí do CMR listu uvedl měď, měděné odřezky a kousky), zboží vysypal na volnou plochu v areálu obezděném betonovými cihlami 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 (dle jeho slov hromadu šrotu) vyložil na malém dvorečku na okraji G., kde dostal na CMR list razítko od maďarského odběratele. Řidičům jméno žalobkyně nic neříkalo.

Poté finanční úřad vypracoval dne 30. 5. 2011 listinu nazvanou jako Seznámení daňového subjektu s výsledkem postupu k odstranění pochybností u daňového přiznání daně z přidané hodnoty za květen roku 2009 vedeného dle § 89 daňového řádu, v níž shrnul výsledky zjištění v rámci vytykácího řízení a zhodnotil je se závěrem, že žalobkyně neprokázala uskutečnění přepravy zboží k maďarským odběratelům ani sjednání těchto dodávek společností V-V. CZ (předložené kupní smlouvy s maďarskými subjekty až na jednu předcházely datu uzavření smlouvy o spolupráci) a že tvrzení žalobkyně odporují zjištěním v rámci mezinárodního dožádání, pročez správce daně plnění na základě faktur do Maďarska považuje za plnění s místem plnění v tuzemsku, jež podléhá DPH. Současně žalobkyni poučil podle § 90 odst. 2 a 3 zákona o DPH. Na tuto listinu reagovala žalobkyně výtkou tendenčního hodnocení důkazů a nesrozumitelnosti toho, jaké skutečnosti se vlastně podařilo prokázat, a podáním stížnosti, která ovšem byla zamítnuta. Dne 22. 6. 2011 byl zpracován ve spise úřední záznam totožného znění jako předchozí seznámení (s výjimkou jiného názvu a chybějícího poučení) s tím, že předchozí písemnost se nepodařilo zařadit do interní databáze. Následujícího dne pak již byl vydán platební výměr č. j. 148779/11/059912204696, jímž byl žalobkyni snížen nadměrný odpočet na DPH za zdaňovací období května 2009 na částku 2.008.471,- Kč (oproti původně vykázané částce 13.559.668,- Kč), v důsledku vypočtení DPH z dodávek odpadní mědi za 72.330.600,- Kč.

Proti platebnímu výměru se žalobkyně odvolala, přičemž argumentovala v zásadě shodně jako v podané žalobě. Napadeným rozhodnutím však žalovaný odvolání zamítl, aniž by dále doplňoval skutková zjištění, s argumentací (pokud jde o procesní námítky) shodnou jako ve vyjádření k žalobě. K otázce vlastního uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch maďarských subjektů pak bylo argumentováno tím, že podle webových stránek firem vykupujících měděný odpad (www.j.p.cz, www.k.-m.cz, www.sk.com, www.k.-a.cz, www.v.-j.eu, www.h.cz či www.d.cz) a telefonických dotazů u těchto subjektů se za tzv. novou měď při výkupu mědi považují nové čisté lesklé dráty, plechy, trubky a případně jednotlivé kusy měděných předmětů, zatímco z údajů v CMR listů a z výpovědí řidičů vyplynulo, že přepravovaný náklad tyto kvalitativní požadavky nesplňoval. Na CMR listech byl navíc dodatečně změněn odesílatel (původně byla uvedena společnost F.). Z CMR listů tak plyne mnoho rozporů jak co do osoby odesílatele, tak co do totožnosti nákladu a místa vykládky, takže předložené doklady neprokazují uskutečnění dodání nové mědi osobám registrovaným k DPH v jiném členském státě. Samotné uskutečnění plateb splnění podmínek pro osvobození od DPH podle § 64 odst. 1 zákona o DPH neprokazují a v důsledku nepřiznání DPH maďarskými odběrateli přetrvávají pochybnosti o uskutečnění dodávek. Napadené rozhodnutí bylo doručeno zástupci žalobkyně dne 31. 10. 2012.

Soud poté, co ověřil, že žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) a že je věcně i místně příslušným soudem, přezkoumal v žalobou vymezeném rozsahu napadené rozhodnutí. Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.

Podle § 92 daňového řádu provádí dokazování příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně (odst. 1). Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odst. 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odst. 4). Správce daně přitom prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti a e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní (odst. 5). Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu (odst. 6). Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise (odst. 7).

Podle § 13 zákona o DPH se dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (odst. 1 věta první). Dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu (odst. 2).

Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH je dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.

Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.

Výkladem těchto ustanovení, jež jsou pro posouzení jádra sporu v této věci klíčové, se v minulosti již zabýval i NSS, který v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, v této souvislosti s odkazem na předchozí judikaturu vysvětlil, že „nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno. [...] Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě

nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. [...] Jestliže tedy stěžovatelka v daňovém přiznání tvrdila, že uskutečnila intrakomunitární plnění, a z toho důvodu uplatnila osvobození od daně, bylo součástí jejího důkazního břemene nejen prokázat, že odběratel je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, ale rovněž, že zboží bylo do tohoto státu skutečně přepraveno, a v intencích judikatury Soudního dvora, jakož i v intencích rozhodnutí zdejšího soudu ve věci Makro i to, že přijala veškerá opatření, která od ní mohou být rozumně vyžadována k ověření, že její plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. [...] Lze mít za oprávněný požadavek, má-li být prohlášení vydané dle § 64 odst. 5 zákona o DPH osvědčeno jako relevantní důkaz, že nemohou být dány takové pochybnosti, které ho činí zcela nevěrohodným (např. osoba, která jej měla vydat, neexistuje, obchod byl pouze fiktivní, nemohl reálně nastat, resp. se vůbec neuskutečnil apod.). V projednávané věci správce daně dovodil nevěrohodnost údajů uvedených v prohlášení, a z toho pramenící pochybnosti, zásadně z vyhodnocení informací, které získal v rámci mezinárodního dožádání od slovenské daňové správy. Je však nutno konstatovat, že tyto informace o tom, že 1) odběratel není v době dožádání kontaktní, 2) nepodal daňové přiznání, 3) slovenská daňová správa nemohla žádnými důkazy osvědčit, zda se zboží nachází na území Slovenska, samy o sobě nečiní nevěrohodným notářsky ověřené prohlášení, ale ani to, že k přepravě zboží na Slovensko došlo. [...] Obecně může být příkladem přijetí dostatečných opatření např. situace, kdy se dodavatel, předtím než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti např. prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti, a vyžádá si informace také o přepravci zboží od dodavatele k příjemci. [...] Písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu (§ 64 odst. 5 zákona o DPH) je tedy jistě relevantním důkazem, stěžovatel se však mýlí, pokud jej považuje za důkaz jediný a absolutní. Takový výklad by prakticky znemožnil ověření skutečností, z nichž dané osvobození od DPH vychází. Stěžovatel navíc přijímal prohlášení o dodání zboží do jiného členského státu neopatrně a bez dalšího, resp. zcela formálně. [...] Soudní dvůr dospěl ve zmíněných rozhodnutích výkladem příslušných ustanovení šesté směrnice o DPH k závěru, že plátce daně má nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, které splňují požadavky uvedené směrnice, i když jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti. To ovšem platí pouze za podmínky, že plátce daně o takovém záměru nevěděl a nemohl vědět. Tyto závěry jsou bezpochyby aplikovatelné i na podmínky osvobození od DPH. [...] Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. [...] Stěžovateli lze přisvědčit, že není odpovědný za obchodní a ekonomickou činnost jiných subjektů, tj. za to, jak jeho odběratelé a případné další subjekty v řetězci se zbožím naložili. [...] Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. [...] Důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé; naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu. Stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout "veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu", je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr DPH) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí "vešker" opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb. "

Z hlediska takto podaného výkladu příslušných ustanovení daňového řádu a zákona o DPH je namístě zkoumat i skutkové okolnosti, na jejichž půdorysu bylo vydáno napadené rozhodnutí. Po věcné stránce je napadené rozhodnutí postaveno na závěru, že žalobkyně neprokázala, že osobám registrovaným k DPH v jiném členském státě bylo skutečně dodáno fakturované zboží – nová měď.

V této souvislosti soud ovšem z žalovaným uvedených webových stránek nezjistil, že by přesněji specifikovaly, co se rozumí „novou mědí“, podle ceníkových položek lze pouze (argumentem a contrario) dovodit, že jde o měď, která není lakovaná, smaltovaná, opalovaná, zoxidovaná (zelená), pocínovaná, mastná, izolovaná či oprádaná a která je bez příměsí jiných kovů. Ceníky ovšem obsahují i pojem měď stará, která opět není jakkoliv definována. Za těchto okolností, neučinil-li správce daně v rámci spisu záznam o telefonických zjištěních od obchodníků s barevnými kovy, jeho závěr o odlišnosti položek fakturovaných (Cu nová) od položek uvedených v CMR listech a popsanych výsledných řidiči neobstojí, zejména když v cenících jsou s přízviskem „nová“ vyjmenovávány položky jako dráty, plechy, trubky či kusová měď a současně se hovoří o „nových drátech lesklých“. Navíc nelze pominout, že označování zboží v CMR listech jakožto položku 6 vyplňovaly podle svých slov řidiči a nikoliv osoby znalé ustálené terminologie v oblasti obchodu s druhotnými surovinami (barevnými kovy). Přitom i nová měď, tak jak je vykupována sběrnými surovinami, není z hlediska běžného člověka ničím jiným než odpadem (z barevných kovů), protože již není určena ke svému prvotnímu užití (jako dráty, konvice apod.). Takové podrobné otázky jako jestli šlo o měděný odpad lesklý či nikoliv přitom řidiči nebyli schopni vypovědět, jejich výpovědi však bylo prokázáno, že měděný odpad skutečně dopravili do Maďarska (v případě slovenských řidičů z pokynu maďarského odběratele jen na Slovensko). Pokud odběratelé (osoby hovořící maďarsky v řidiči popsaném sběrném dvoře na okraji G., popř. osoby v G.) toto zboží převzali a současně došlo i k úhradě tohoto zboží hotovostními vklady osob, jež byly maďarskými orgány potvrzeny jako jednatelé společností C., K. a K. na účet žalobkyně (což v řízení prokázáno bylo), pak nemá soud ani pochyb o tom, že zboží bylo nejen předáno k dopravě, ale i dopraveno do jiného členského státu osobám registrovaným k DPH. Tuto skutečnost ve svém souhrnu potvrzují výpovědi řidičů a záznamy o provozu vozidel spolu s pokladními složenkami bank a sděleními maďarských orgánů o totožnosti jednatelů maďarských společností a konečně i samotné CMR listy, které podle výpovědi řidičů byly opatřeny razítkem odběratelů a podpisem na místě vykládky v Maďarsku. Tvrzení žalobkyně v přiznání k DPH za květen 2005, v souhrnném hlášení za II. čtvrtletí roku 2005 i v rámci daňového řízení co do totožnosti dodaného zboží se zbožím fakturovaným (shoduje se váha i SPZ uváděná na fakturách a v CMR listech) i co do totožnosti odběratelů byla provedenými důkazy, tak jak je vnímá soud, potvrzena a správce daně je nevyvrátil. Je sice nutno přiznat, že část plateb za provedené dodávky byla uskutečňována předem (v den přepravy nebo ve dnech přepravy předcházejících), takže z těchto úhrad nelze učinit pravděpodobnostní závěr o tom, že zboží maďarským odběratelům bylo dodáno. Na druhou stranu je však zjevné, že obchodní interakce mezi žalobkyní a maďarskými společnostmi reprezentovanými jejich jednateli probíhala. Navíc podpisy na dopisech dodatečně stvrzujících, že maďarské společnosti evidují faktury vydané žalobkyní, se (laicky hodnoceno) shodují svým provedením a charakteristickými rysy s podpisy jednatelů všech tří maďarských společností na pokladních složenkách, kteří byli legitimováni v bance při vkládání hotovosti na účet žalobkyně, taková potvrzení tedy lze považovat za pravá (jejich pravdivost pak provedeným dokazováním vyvrácena nebyla). Pokud v rámci výpovědi řidičů byly dílčí nesrovnalosti (otázka umístění váhy přímo v areálu vykládky, druh zboží převáženého na zpáteční cestě od jiného zákazníka, typologie převáženého zboží), nejedná se o odlišnosti, které by nutně znamenaly nepravdivost jejich výpovědi, ale jde o dílčí nuance, které s ohledem na dobu časového odstupu výsledku od vlastního převozu zboží mohou být přirozeným projevem

lidského zapomínání, popř. směřování vzpomínek, stejně jako odlišných znalostí a zkušeností toho kterého řidiče.

Složitější je to s otázkou záměny údajů o odesílateli zboží v kolonkách 1 a 22 CMR listů, kde v původním textu byla v případě všech 15 dodávek pro společnost K. a v případě nejméně dvou, ale spíše čtyř dodávek pro společnost K., jako odesílatel uvedena společnost F., avšak následně došlo k přelepení jejích údajů označením žalobkyně. Může zde samozřejmě vznikat otázka, zda ve skutečnosti tyto dodávky neprovedla a do svých daňových přiznání nezahrnula právě společnost F. a zda následně nedošlo k opakovanému uplatnění těchto přepravních dokladů s cílem dosažení nadměrného odpočtu i u žalobkyně. Ani v tomto směru však nelze vysvětlení žalobkyně založené na tom, že ze skladů v U. a v K. byly současně přepravovány i dodávky pro F., a proto došlo v některých případech k chybnému vyplnění CMR listů, vyloučit. Ostatně v rámci mezinárodního dožádání na Slovensku předložili tamní dopravci větší množství CMR listů na přepravu mědi, přičemž drtivá většina z nich se týkala právě přeprav z K. do Maďarska (vždy s reálnou vykládkou v G.) realizovaných pro společnost F. jako odesílatele. K otázce okamžiku možného přelepení kolonky č. 1 se výpovědi řidičů lišily, nebylo tedy možné z nich jednoznačně dovodit, kdy k přelepení došlo. Nicméně v situaci, kdy jeden z řidičů uváděl, že k takovému přelepení došlo již při nakládce, je mnohem pravděpodobnější, že druhý řidič tuto skutečnost zapomněl, než že by si první z řidičů vytvořil falešnou vzpomínku o přelepeném CMR listu. Správci daně ovšem nic nebránilo tuto skutečnost v případě potřeby vyjasnit nabízejícím se výsledkem ještě dalších řidičů, v jejichž případě byl CMR list takto přelepen (není jasné, proč správce daně bez vyčerpání důkazních prostředků uzavřel, že tuto skutečnost se nepodařilo prokázat). Co je však klíčové, existuje zde 11 CMR listů (včetně CMR listu č. CZTY5391192, u něž je údaj o přelepu v tabulce dodávek společnosti K. v rámci napadeného rozhodnutí nesprávný), v nichž byla jako odesílatel od počátku deklarována žalobkyně. Z těch však přesto nebylo žalobkyni v rámci potvrzeného platebního výměru přiznáno osvobození od DPH. Navíc, pokud by snad finanční orgány měly za to, že došlo k opakovanému využití téhož CMR listu, bylo na nich, aby na tuto skutečnost upozornily a obstaraly za tím účelem podklady od společnosti F., která byla souběžně také prověřována daňovými orgány (její předseda představenstva, P. P., byl spolu s P. V., jak plyne z dotazu státní zástupkyně založeného v daňovém spisu, v souvislosti s obchodem s mědí prošetřován v rámci trestního řízení).

S ohledem na učiněné zhodnocení výsledků dokazování před finančním orgánem je proto soud nucen konstatovat, že skutkový stav, z něž žalovaný při formulaci výroku napadeného usnesení vycházel, nemá oporu ve správním spise. Soud samozřejmě zaznamenal, že dílčí tvrzení žalobkyně a svědka P. V. se skutečně ukázala být nepravdivými či zcela nedůvěryhodnými, zejména pokud jde o smlouvu o spolupráci, která se s ohledem na předložené časově předcházející dílčí kupní smlouvy ukazuje být skutečně antedatovanou (dodatečně sepsanou), a pokud jde o informace o způsobu navázání kontaktu s maďarskými odběrateli. Jen tato skutečnost však výpověďmi řidičů a záznamy o provozu vozidel doložené dodávky mědi do jiného členského státu (ať již do Maďarska nebo na Slovensko – zde ovšem je nutno připomenout, že dopravu organizoval odběratel a změnu cílového místa určil on, tudíž žalobkyně splnila veškeré své povinnosti již předáním zboží k přepravě do Maďarska) nejsou způsobilé zpochybnit.

Pokud má žalovaný za to, že podvodů na DPH se mohla vědomě dopouštět vedle společnosti F. i žalobkyně (ať už ve spolupráci s ní či samostatně v souběhu s ní), je namístě, aby k tomu v daňovém řízení provedl odpovídající dokazování (např. k otázce osobních vztahů mezi osobami figurujícími v obou společnostech, finančních vztahů mezi těmito společnostmi či osobami, nedeklarované eventuální dopravě téhož zboží nazpět do ČR, analýzou finančních toků dokládající opakované užití téhož materiálu a týchž finančních

prostředků s cílem simulovat dodání do jiného členského státu, resp. provázanost jednotlivých operací apod.). V případě, že se žalovanému podaří prokázat nedbalostní či úmyslnou účast žalobkyně na daňovém podvodu, popř. její samostatnou simulaci dodání zboží do zahraničí (podle provedeného dokazování totiž zboží opravdu do jiného členského státu dodáno bylo a zatím nebylo dostatečně zpochybněno listinami dokládané dodání tohoto zboží žalobkyní společností C., K. a K. registrovaným v té době v Maďarsku k DPH), je třeba v tomto směru argumentovat v novém rozhodnutí. Pokud však takto budou zpochybněna jen některá dodání, je současně nutné, aby z toho plynoucí zkrácení nadměrného odpočtu respektovalo pouze částečný úspěch žalovaného a nedošlo nezákonně k doměření DPH en bloc.

S ohledem na učiněné závěry je tedy zjevné, že napadené rozhodnutí neobstojí. Proto soud přistoupil podle § 78 odst. 1 a 4 s.ř.s. ke zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, přičemž s ohledem na skutečnost, že žalovaným učiněný závěr o skutkovém stavu nemá oporu ve správním spise, takto rozhodl ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. i bez nařízení jednání. V navazujícím řízení je správní orgán vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Pokud jde o procesní námitky žalobkyně, za tohoto stavu postačí pouze zkráceně uvést, že výzvu ze dne 10. 7. 2009 zahajující vytykáací řízení považuje soud za dostatečně určitou, neboť v daný okamžik finanční úřad ani nemohl mít konkrétnější námitky, když podezření vedoucí k potřebě prověřit pravdivost skutečností tvrzených žalobkyní v daňovém přiznání vyplývalo právě z nezvykle značného zvýšení objemu obchodů žalobkyně, jež současně generovaly významné nároky na státní rozpočet ve formě nadměrného odpočtu. Ostatně výzva nezpochybňovala logickou provázanost údajů v daňovém přiznání žalobkyně (větší objem dodání do jiných členských států – tedy větší nadměrný odpočet) ale mj. právě pravdivost v přiznání uváděných údajů, tj. směřovala k prověření reálného uskutečnění deklarovaných plnění.

Namítala-li žalobkyně chybějící projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, postačí konstatovat, že žalobkyně měla dostačující prostor pro reakci na závěry finančního úřadu v odvolacím řízení a že ani případná vada tohoto charakteru tak nemohla mít vliv na zákonnost a správnost napadeného rozhodnutí. Brojila-li dále žalobkyně proti nadměrné délce postupu k odstranění pochybností, ani zde není soudu zjevné, jak by tato okolnost mohla mít vliv na zákonnost a správnost napadeného rozhodnutí. Navíc se však soud shoduje s argumentací žalovaného, která důvodnost tohoto žalobního bodu vyvrací.

Konečně pokud jde o otázku participace žalobkyně na procesu mezinárodního dožádání podle nařízení č. 1798/2003, zde je třeba žalobkyni přisvědčit, že byť se závěry SD EU a následně i NSS v rozsudku ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, vztahují primárně k mezinárodnímu dožádání ve věci přímých daní, lze je (vzhledem k tomu, že jsou založeny především na požadavcích plynoucích nezávisle na úpravě mezinárodního dožádání z českého daňového práva – viz odst. 57-66 zmíněného rozsudku) přiměřeně aplikovat i ve vztahu k mezinárodnímu dožádání v oblasti daní nepřímých (a tedy i DPH) v tom směru, že finanční úřad by měl v rámci možností, jež má k dispozici, umožnit participaci daňového subjektu na tomto procesu, tj. pokusit se v případě jeho zájmu umožnit mu účast na výslechu svědků v zahraničí, popř. alespoň navrhnout otázky (s právem korekce či odmítnutí ze strany finančního úřadu), jež by měly být v rámci mezinárodního dožádání též prověřeny. Samotné potlačení participace daňového subjektu na mezinárodním dožádání ovšem získaná skutková zjištění bez dalšího nediskvalifikuje, pouze snižuje jejich přesvědčivost a důvěryhodnost úměrně tomu, nakolik jsou získané údaje kusé a nakolik chybí informace o procesu získání těchto odpovědí. V aktuálním případě jsou informace získané dožádáním na Slovensku řádově přesvědčivější než informace z Maďarska, neboť odpověď je v podstatné části zkopírovaným textem protokolu (jsou přesně známy položené otázky i odpovědi jednotlivým

svědkům, jsou přiloženy i rozsáhlé dokumenty získané od dotazovaných osob), zatímco v případě maďarského dožádání je pouze vlastními slovy dožádaného orgánu sdělen výsledek zjištění. S jistou mírou opatrnosti však podle přesvědčení soudu lze i z takto získaných informací vycházet, zejména jestliže v reakci na námitky žalobkyně byly tyto dotazy opakovány i s přiložením konkrétních listin. Z hlediska procesních námitek tedy žalobkyně úspěšná nebyla.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyni, která byla ve věci úspěšná, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové částce 12.922,- Kč. Tuto částku tvoří tři úkony právní služby, z toho dva po 2.100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby – § 7 bod 5, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění vyhlášky č. 399/2010 Sb.] a jeden po 3.100,- Kč [sepsání repliky – § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění vyhlášky č. 486/2012 Sb.], dále tři paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300,- Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky a částka 1.722,- Kč odpovídající náhradě za 21 % DPH z předcházejících položek. K tomu je připočten soudní poplatek ve výši 3.000,- Kč.

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 nejblíže 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.

V Praze dne 2. října 2014

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová