



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **Fercom, a.s.**
sídlem Senovážné náměstí 997/24, 110 00 Praha 1
zastoupená advokátem JUDr. Janem Sukem
sídlem Na Slupi 15, Praha 2

proti

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

o žalobách proti

rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 5. 9. 2012, č. j. 4998/12-1300-203605,
rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 5. 12. 2012, č. j. 7190/12-1300-203605, a
rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2013, č. j. 27345/13/5000-14304-711359,

takto:

- I. **Žaloby se zamítají.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dne 5. 11. 2012 podala žalobkyně ke Krajskému soudu v Praze žalobu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „FŘ Praha“) ze dne 5. 9. 2012, č. j. 4998/12-1300-203605 (dále jen „napadené rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012“). Žalobě byla zapsána pod sp. zn. 46 Af 34/2012.
2. Dne 4. 2. 2013 podala žalobkyně žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s. proti rozhodnutí FŘ Praha ze dne 5. 12. 2012, č. j. 7190/12-1300-203605 (dále jen „napadené rozhodnutí ze dne 5. 12. 2012“). Žaloba byla původně zapsána pod sp. zn. 47 Af 1/2013.
3. Dne 15. 1. 2014 žalobkyně podala žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s. proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 15. 11. 2013, č. j. 27345/13/5000-14304-711359 (dále jen „napadené rozhodnutí ze dne 15. 11. 2013“). Žaloba byla původně zapsána pod sp. zn. 46 Af 1/2014.
4. Usneseními Krajského soudu v Praze dne 21. 8. 2014 a ze dne 17. 2. 2016 byly tyto tři samostatně podané žaloby spojeny ke společnému projednání pod sp. zn. 46 Af 34/2012.

II. a) Shrnutí napadeného rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012

5. Platebním výměrem Finančního úřadu v Benešově (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 2. 2011, č. j. 19554/11/021912204222 byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za srpen 2009. Správce daně na základě postupu k odstranění pochybností na DPH dospěl k závěru, že žalobkyně uplatňovala osvobození od DPH ve vztahu k fakturám odběratele MOS-KOV s.r.o. (dále jen „MOS-KOV“) ze dne 3. 9. 2009 č. 181/2009 (v hodnotě 82 084,80 EUR za prodej 23 520 kg mědi) a č. 182/2009 (v hodnotě 81 980,10 EUR za prodej 23 490 kg mědi) neoprávněně.
6. FŘ Praha napadeným rozhodnutím ze dne 5. 9. 2012 odvolání žalobkyně zamítlo a prvostupňové rozhodnutí potvrdilo. Na rozdíl od správce daně FŘ Praha konstatovalo, že žalobkyně prokázala, že předmětné zboží bylo dodáno do jiného členského státu EU. Dospěl však k závěru, že předmětné plnění nemůže být osvobozeno od DPH, neboť šlo o podvod na dani. Odkázalo přitom na zjištění, že společnost MOS-KOV nevykázala žádné pořízení zboží z jiného členského státu a se slovenským správcem daně nespolupracuje. Tato skutečnost by ještě sama o sobě nebyla dle FŘ Praha důvodem k upření nároku na osvobození plnění od daně poskytovateli plnění (tj. žalobkyni). Jednalo se však o důležitou indicii ve vztahu k tomu, že takové plnění mohlo být zatíženo daňovým podvodem. FŘ Praha dále zjistilo, že i další odběratelé žalobkyně neuvedli ve svých daňových přiznáních pořízení zboží od žalobkyně. To dále podpořilo podezření ohledně daňového podvodu.
7. FŘ zjistilo, že ve zdaňovacím období srpen 2009 byla jediným dodavatelem mědi žalobkyně

společnost V-Voříšek CZ s.r.o. (dále jen „V-Voříšek“). Tomu odpovídají faktury č. 2009460 a 2009459, podle kterých žalobkyně od ní nakoupila totožné zboží, které následně dle faktur 181/2009 a 182/2009 prodala společnosti MOS-KOV. Společnosti V-Voříšek toto zboží s největší pravděpodobností prodala společnost ZANZOZIR s.r.o. (dále jen „ZANZOZIR“), která dle faktur č. 2009003 a 2009004 dodala dne 3. 8. 2009 společnosti V-Voříšek 2 x 23 500 kg mědi. Společnost ZANZOZIR vznikla dne 4. 6. 2009 a registrovaným předmětem její činnosti byl od počátku její existence pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Dne 23. 4. 2010 byl jako jednatel a jediný společník zapsán Á. L. P., který byl ode dne 4. 12. 2009 zapsán ve slovenském obchodním rejstříku jako jediný jednatel a společník společnosti MOS-KOV (tj. odběratele žalobkyně). Společnost ZANZOZIR byla registrována k DPH dne 20. 7. 2009. Registrace jí byla zrušena 20. 10. 2011 z důvodu neplnění jejích povinností.

8. FŘ Praha uvedlo, že společnost ZANZOZIR vykazuje typické znaky účastníka podvodného řetězce, tzv. missing tradera. Společnost vznikla krátce před uskutečněním prvního obchodu v řádech milionů Kč. Předmět její činnosti neodpovídá tomu, co měla vykonávat. Společnost má tzv. virtuální sídlo. V srpnu 2009 byla jednatelem a jediným společníkem osoba s bydlištěm v Maďarsku. V dubnu 2010 se pak stala jediným jednatelem a společníkem osoba, která byla od dubna 2010 jediným jednatelem a společníkem společnosti MOS-KOV, tj. společnosti, které žalobkyně předmětné zboží dodala. V daňovém přiznání k DPH za 3. čtvrtletí roku 2009 společnost ZANZOZIR vykazovala vlastní daňovou povinnost ve výši pouhých 1 472 Kč, a to při obratu za uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku ve výši 93 071 326 Kč. I to je znakem tzv. missing tradera, protože nakoupené zboží prodává za ceny jen s nepatrným navýšením.
9. Zásadní skutečností bylo dle FŘ Praha to, že všechny společnosti, které v srpnu 2009 dodávaly měď společnosti V-Voříšek v největších objemech, vykazují typické znaky tzv. missing traderů. Tyto společnosti vznikly krátce před tím, než uskutečnily první milionové obchody. Jednateli byly osoby s bydlištěm na Slovensku, v Maďarsku či na Ukrajině. Společnosti jsou nekontaktní, mají virtuální sídla a neplní své daňové povinnosti. Dle FŘ Praha tak obchody mezi společnostmi V-Voříšek a jejími nejvýznamnějšími dodavateli byly ve zdaňovacím období srpen 2009 zasaženy daňovým podvodem.
10. Pokud jde o odběratele žalobkyně, zde byla situace dle FŘ Praha obdobná. Společnost MOS-KOV byla nekontaktní a sídlila na adrese rodinného domu. Jeho majitelka, která je zmocněna k přijímání korespondence, si nepamatuje ani jméno jednatele společnosti MOS-KOV. Společnost nevykazovala v daňovém přiznání za 3. čtvrtletí roku 2009 vůbec žádné pořízení zboží z jiného členského státu. Slovenský správce daně zrušil její registraci k DPH dne 1. 12. 2010. I ohledně dalších společností, kterým žalobkyně v roce 2009 dodávala měď, dle FŘ Praha platilo, že vykazovaly flagrantní znaky účasti na daňovém podvodu. Všechny společnosti byly pro maďarského správce daně nekontaktní. O většině z nich tamní správce daně uvedl, že nemají potřebné věcné prostředky ani skladovací prostory. U některých z nich neodpovídá registrovaný předmět činnosti. Ve dvou případech bývalí jednatele popřeli obchodní vztahy s žalobkyní. Žádná z těchto společností nevykazovala pořízení zboží z ČR. Všem těmto společnostem maďarský správce daně zrušil registraci k DPH. Dle FŘ Praha tak nákupy mědi společnostmi V-Voříšek i její následný prodej žalobkyni a dále odběratelům žalobkyně vykazuje zjevné znaky řetězového podvodu na

DPH. V tomto řetězci uniká DPH minimálně jednou, a to u odběratelů žalobkyně, když nikdo z nich nepřiznal pořízení zboží z ČR. Je však nanejvýš pravděpodobné, že daň je krácena také ještě v ČR, a to na straně dodavatelů společnosti V-Voříšek.

11. K otázce dobré víry žalobkyně FŘ Praha konstatovalo, že žalobkyně dne 16. 3. 2009 uzavřela se společností V-Voříšek smlouvu o spolupráci. Společnost V-Voříšek se nijak zvlášť nezajímala o kvality svých dodavatelů a prověřovala je jen velmi zběžně. Žalobkyně se o původ mědi a dodavatele společnosti V-Voříšek nezajímala, spoléhala se na svého obchodního partnera. Podle FŘ Praha si tak žalobkyně nepočínala opatrně, když v této otázce důvěřovala společnosti V-Voříšek natolik, že sama žádná šetření neprováděla. Pokud jde o odběratele žalobkyně, zde FŘ Praha zjistilo, že ty zajišťovala společnost V-Voříšek. Žalobkyně si tyto odběratele v jistém rozsahu prověřovala. Konkrétně FŘ Praha odkazuje na výpisy ze slovenského a maďarského obchodního rejstříku a výpisy ze systému ověřování plátců DPH. Podle FŘ Praha samotné výpisy z obchodního rejstříku a potvrzení o plátcovství daně ovšem obezřetnému obchodníkovi nemohou postačovat k závěru o důvěryhodnosti obchodního partnera. Navíc z výpisu vyplývá, že jedním z odběratelů byla společnost FRANYÓ-CAR, přičemž už ze samotného názvu je zřejmé, že předmětem její činnosti není obchod s kovy či odpady, ale s automobily. Dále z obchodního rejstříku vyplývá, že ve všech případech byly odběrateli jednočlenné společnosti s jednočlenným statutárním orgánem a základním kapitálem v minimální přípustné výši, což není typický znak společnosti, jež obchoduje v řádech stovek milionů Kč. FŘ Praha dále zmínilo žalobkyní předložené zprávy CREDIT REPORT ke společností KOTEB (které žalobkyně v období od 11. 5. 2009 do 13. 7. 2009 dodala zboží za 244 475 358 Kč) a společnosti FRANYÓ-CAR (které žalobkyně v období od 30. 3. 2009 do 6. 5. 2009 dodala zboží za 123 819 840 Kč). Ke společnosti KOTEB se v této zprávě uvádí, že z důvodu její současné finanční situace nelze poskytnout radu ohledně maximálního doporučeného úvěru. Bonita společnosti je hodnocena známkou „3 - vysoké riziko“. Jako předmět činnosti společnosti KOTEB je uveden nákup a prodej vlastních nemovitostí. Ve zprávě se dále uvádí, že není k dispozici rozvaha společnosti u rejstříkového soudu ani u samotné společnosti. Dále je ve zprávě uvedeno, že se nepodařilo kontaktovat vedení společnosti. Ve vztahu ke společnosti FRANYÓ-CAR zpráva CREDIT REPORT sděluje, že z důvodu krátkého fungování společnosti nelze určit maximální výši úvěru. Hodnocení bonity je nedostupné. Předmětem činnosti je prodej automobilů a lehkých motorových vozidel. Společnost nemá žádné zaměstnance. Rozvahy nebyly zveřejněny a nejsou oficiálně dostupné. Společnost se nepodařilo kontaktovat. FŘ Praha k těmto zprávám konstatovalo, že by na jejich základě jistě žádný rozumný obchodník bez dalšího s těmito společnostmi neobchodoval, a už vůbec ne v rozsahu stovek milionů Kč. Nadto obě zprávy byly vypracovány až dne 2. 7. 2009, tj. poté, co žalobkyně se společnostmi začala obchodovat. To svědčí o její neopatrnosti. Ke zbylým společnostem (včetně MOS-KOV) žalobkyně zprávy CREDIT REPORT (či jiné zprávy o jejich kredibilitě) nepředložila. FŘ Praha tak dospělo k závěru, že žalobkyně začala těmito odběratelům dodávat měď, aniž si je dostatečně prověřila. Pouhé získání informací z příslušných rejstříků a ověření platnosti registrace k DPH nelze považovat za projev dostatečné opatrnosti. Navíc ve vztahu ke společnostem KOTEB a FRANYÓ-CAR zprávy CREDIT REPORT svědčí o jejich nedůvěryhodnosti, přesto žalobkyně se společností KOTEB nadále obchodovala. Proto žalobkyně nemohla být v dobré víře ohledně své účasti na daňovém podvodu. Ze zjištěných okolností sice nevyplývá, že by

věděla, že je součástí podvodného řetězce, současně však nevyvinula potřebné úsilí k prověření svých odběratelů. To platí i ve vztahu k předmětným dodávkám mědi společnosti MOS-KOV dle faktur č. 181/2009 a 182/2009.

12. K odvolacím námitkám procesního charakteru FŘ Praha konstatovalo, že závěry správce daně byly se žalobkyní projednány a žalobkyně měla dostatek prostoru se k výsledku postupu o odstranění pochybností vyjádřit a případně navrhnout další důkazy. Správce daně své rozhodnutí odůvodnil a s návrhy a s námitkami žalobkyně se vypořádal.

II. b) Shrnutí žaloby proti rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012

13. Žalobkyně v žalobě proti napadenému rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012 uvedla, že dne 16. 3. 2009 uzavřela se společností V-Voříšek smlouvu o spolupráci. Z ní vyplývalo, že při obchodování s mědí žalobkyně vystupovala jako investor a exportér, její úlohou bylo odebrat a zaplatit za měděný odpad a financovat jeho přepravu k dalšímu odběrateli. Důvody jejího postavení byly dány zejména její tehdejší dobrou finanční situací a znalostí prostředí obchodování v oblasti neželezných kovů. Žalobkyně obchod uzavřela na základě svých obchodních zkušeností a znalosti dobré spolupráce se společností V-Voříšek, jejíž jednatel P. V. žalobkyni s touto nabídkou oslovil. Pro žalobkyni byla uzavřená smlouva příležitostí ke zhodnocení finančních prostředků při téměř stoprocentním zajištění (zboží nebylo nikdy předáno odběrateli, dokud nebylo zapláceno). Tím je dána hospodářská kauza pro realizaci předmětných obchodů s mědí ze strany žalobkyně.
14. Z napadeného rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012 vyplývá, že bylo prokázáno, že dodání zboží do jiného členského státu bylo realizováno, tato okolnost není v napadeném rozhodnutí předmětem polemiky. V rámci obchodních aktivit se společností MOS-KOV tedy došlo na straně žalobkyně k naplnění podmínek, které se týkají osvobození daně při dodání zboží do jiného členského státu. Dodání mědi dle faktur č. 181/2009 a 182/2009 potvrzuje řada důkazních prostředků založených ve správním spise (mezinárodní nákladní listy, výslechy řidičů, bankovní avízo). Žalobkyně zároveň předložila faktury přijaté od společnosti V-Voříšek, kterými dokládá pořízení zboží, které bylo předmětem následného dodání společnosti MOS-KOV. Důkazem dokládajícím dodání zboží je také souhrnné hlášení za 3. čtvrtletí 2009, kde je uvedeno DIČ společnosti MOS-KOV. Všechny tyto důkazy jednoznačně osvědčují naplnění zákonných podmínek pro osvobození daně. Přesto správní orgány konstruovaly další důvody pro svůj nesouhlasný závěr, zejména absenci tzv. dobré víry žalobkyně ohledně existence řetězového daňového podvodu.
15. Žalobkyně namítá, že nadměrný odpočet DPH byl vyměřen na základě nesprávného procesního postupu správce daně. Správce daně zvolil postup pro odstraňování pochybností. Žalobkyně má však za to, že za situace, kdy požadovala provedení dalšího dokazování, měl správce daně zahájit daňovou kontrolu. Postup pro odstranění pochybností má sloužit především k odstranění jednotlivých, již konkrétně vyjádřených dílčích pochybností, nikoliv k obsáhlému, časově i personálně náročnému dokazování. Žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52. Po nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), tedy mělo být vytýkácí řízení přeměněno na daňovou kontrolu, a to s ohledem na již velmi dlouhou dobu prověřování, tak i s ohledem na

zjištění a vyhodnocení důkazů v daňovém řízení. Žalobkyně má také za to, že správce daně neprojednal výsledky postupu pro odstranění pochybností. Správce daně v prvostupňovém rozhodnutí vysvětlil, proč nepokračoval v dokazování, ale faktické odůvodnění změny stanovení nadměrného odpočtu oproti podanému daňovému přiznání správce daně neuvedl. Dále neexistuje protokol o projednání výsledků postupu pro odstranění pochybností. Z výše uvedeného plyne, že prvostupňové rozhodnutí nebylo dostatečně odůvodněno.

16. Žalobkyně upozorňuje, že v průběhu vytýkacího řízení namítala nesprávný postup správce daně při mezinárodním dožádání. Že tyto námitky nebyly bezdůvodné, dle žalobkyně vyplývá z usnesení NSS ze dne 3. 4. 2012, č. j. 1 Afs 73/2011 - 90, kterým byly SDEU předloženy předběžné otázky ohledně mezinárodního dožádání.
17. Po hmotněprávní stránce žalobkyně uvádí, že FŘ Praha oproti správci daně vyhodnotilo důkazy jinak a dospělo k závěru, že k předmětnému dodání zboží ze strany žalobkyně došlo v rozsahu, jaký žalobkyně deklarovala a že i došlo k příslušným finančním tokům, nicméně že celý obchod se zbožím byl stížen daňovým podvodem, a tedy, že nárok na osvobození od DPH žalobkyni nepřisluší; a to proto, že v rámci obchodních styků žalobkyně neprovedla dostatečné prověření svých obchodních partnerů. Žalobkyně tak podle FŘ Praha nebyla v dobré víře, že obchod není stížen daňovým podvodem.
18. Klíčový ve věci je dle žalobkyně právě výklad spojení „dobrá víra“. FŘ Praha netvrdilo, že by žalobkyně o daňovém podvodu přímo věděla či se na něm dokonce podílela. Žalobkyně uvádí, že dle informací FŘ Praha trvalo odhalení celého podvodného řetězce několik let. Je tak zřejmé, že nebylo v silách žalobkyně realizovat takové kroky, které by odpovídaly několikaletému šetření správce daně, zahrnujícímu spolupráci s orgány činnými v trestním řízení či výsledky svědků z různých zemí EU. Žalobkyně nemohla prověřovat skutečnosti týkající se přiznání DPH u odběratele z porizení zboží v jiném členském státě, a to s ohledem na princip mlčenlivosti jednotlivých finančních orgánů. Jediný správný postup v tomto případě je podání souhrnného hlášení v ČR, kterým žalobkyně oznámila dodání zboží do jiného členského státu konkrétnímu dodavateli. Tuto povinnost žalobkyně splnila. Dále žalobkyně zdůrazňuje, že nakupovala od prověřeného partnera a klíčovým odběratelům dodala zboží pouze tehdy, když bylo zaplacené. Ze spisu je zřejmé, že provedla lustraci obchodních partnerů ve smyslu právní subjektivity a registrace DPH v jiném členském státě. Dokonce činila kroky ke zjištění jejich finanční kredibility. Dále žalobkyně provedla návštěvu míst, které byly deklarovány jako provozovny obchodních partnerů. V rámci obchodu byly žalobkyni řádně uhrazeny vydané faktury bankovním převodem za dodané zboží. Nezávislí přepravci dodali vždy zboží do zahraničí na určené místo. S ohledem na základní principy podnikání a zásadu opatrnosti nelze po žalobkyni požadovat více. Těžko mohla ověřovat subjekty, které přímo neznala, tj. dodavatele jejího přímého prodejce nebo případné navazující odběratele jejího odběratele. Poukazuje přitom na čl. 18 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „prováděcí nařízení č. 282/2011“), který podle ní požaduje pouze kontrolní postupy běžně užívané v praxi, což přesně žalobkyně učinila.
19. V napadeném rozhodnutí jsou popsány jako důkazy výsledky svědků, kterých se

žalobkyně nezúčastnila. Dále je u subjektu FRANYO-CAR dovozována jeho nevěrohodnost a nemožnost obchodovat s určitým typem zboží jen z toho, že „CAR“ znamená auto. Z pohledu žalobkyně předložené důkazy neprokazují řetězový podvod na dani. Žalobkyně má za to, že byla dostatečně opatrná. Z daného obchodu jí nevznikly žádné finanční výhody, neboť DPH, které by obdržela od správce daně, již předem zaplatila svému dodavateli, společnosti V-Voříšek.

20. Ohledně výkladu pojmu „dobrá víra“ žalobkyně odkazuje na rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*; ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel v. Belgický stát a Belgický stát v. Recolta Recycling SPRL*; a ze dne 6. 9. 2012, C-324/11, *Gábor Tóth proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*. Zejména v posledně citovaném rozsudku se dle žalobkyně Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) přiklání k výkladu, podle něhož finanční orgány musí prokázat, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět o daňovém podvodu. V tomto smyslu jde tedy o výjimku z jinak platné zásady o důkazním břemeni plátce daně. Toto důkazní břemeno se považuje za unesené, pokud správce daně tvrdí opak, který nicméně musí prokázat, což se v daném případě nestalo.
21. Žalobkyně taktéž poukazuje na výklad pojmu „dobrá víra“ v rozhodovací praxi Nejvyššího soudu (sp. zn. 28 Cdo 3568/2011, 22 Cdo 3249/2009 a 28 Cdo 1167/2011). Podle žalobkyně se výklad Nejvyššího soudu shoduje se závěry SDEU, zejména tedy, že na subjekt při posuzování jeho dobré víry mohou být kladeny pouze požadavky běžné (normální) opatrnosti. Těmto požadavkům žalobkyně dostála. Ve vztahu ke společnosti MOS-KOV žalobkyně nemohla vědět, že tato společnost na Slovensku neplní své daňové povinnosti, k tomu totiž logicky mohlo dojít až následně po uskutečnění plnění. Stejně tak žalobkyně nikdy nebyla před rozhodným obdobím (srpen 2009) oslovena správcem daně, vyšetřována či jinak seznámena se skutečností, že společnost MOS-KOV měla být v nějakém předchozím období činná v jakémsi řetězci, který případně zahrnoval i obchodování žalobkyně.

II. c) Vyjádření k žalobě proti rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012

22. FŘ Praha k procesním námitkám žalobkyně uvedlo, že žalobkyně byla seznámena s výsledkem postupu k odstranění pochybností písemnostmi ze dne 6. 1. 2011, které byly žalobkyni doručeny dne 10. 1. 2011. Na tyto písemnosti žalobkyně reagovala přípisem, který byl správcem daně doručen 26. 1. 2011 i s návrhem na provedení důkazních prostředků. Správce daně neshledal důvody pro pokračování v dokazování a nezahájil daňovou kontrolu, neboť tyto důkazy byly navrženy již dříve a správcem daně byly provedeny, a to při zachování objektivit zjišťovaných skutečností i práv při výsledku svědků (jednalo se o výsledky pana V. a řidičů, výsledky v rámci dožádání správce daně nepožadoval ani z nich nevyvozoval žádné důsledky, byly konány z iniciativy jiných správců daně v jejich řízeních). Žalobkyně byla seznámena se stanoviskem správce daně v odůvodnění platebního výměru za období srpen 2009. Stížnost žalobkyně proti postupu správce daně byla vyřízena dne 23. 3. 2011. Správce daně s žalobkyní své závěry projednal písemnou formou, žalobkyně se k výsledku postupu k odstranění pochybností mohla vyjádřit i

navrhnout další důkazy. Rozhodnutí správce daně bylo řádně odůvodněno. K hmotněprávním námitkám FŘ Praha odkázalo na odůvodnění svého napadeného rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012 (konkrétně na jeho str. 14–20).

III. a) Shrnutí napadeného rozhodnutí ze dne 5. 12. 2012

23. Platebním výměrem správce daně ze dne 2. 5. 2012, č. j. 114717/12/021912204222, byla žalobkyni vyměřena DPH za zdaňovací období červenec 2009. Správce daně považoval nárok žalobkyně na odpočet daně za uplatněný neoprávněně, neboť nešlo o zdanitelné plnění použité pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobkyně. Důvodem bylo zjištění, že nákup mědi od společnosti V-Voříšek byl účelový s cílem získání daňové výhody.
24. FŘ Praha napadeným rozhodnutím ze dne 5. 12. 2012 odvolání žalobkyně zamítlo a prvostupňové rozhodnutí potvrdilo. V předmětném zdaňovacím období červenec 2009 byla dodavatelem mědi taktéž výhradně společnost V-Voříšek. Žalobkyně pak dodávala měď převážně do jiných členských států EU, konkrétně šlo o společnosti MOS-KOV, CELEB a KOTEB. FŘ Praha stejně jako v případě napadeného rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012 konstatovalo, že téměř všichni dodavatelé vykazovali znaky účastníka podvodného řetězce, konkrétně tzv. missing tradera. Většina dodavatelů pro společnost V-Voříšek vznikla krátce před uskutečněním prvního obchodu v řádech milionu Kč a těsně před tím docházelo na základě jejich žádostí k jejich registraci k DPH. Tyto společnosti byly zpravidla nekontaktní, využívaly tzv. virtuálních sídel a zejména neplnily své daňové povinnosti (přiznání k DPH buď nepodávaly, nebo přiznanou daň nezaplatily). Pokud jde o odběratele žalobkyně, FŘ Praha konstatovalo totéž, co v napadeném rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012. Společnost MOS-KOV byla nekontaktní, neplnila své daňové povinnosti a ani nevykázala pořízení zboží z jiného členského státu za 3. čtvrtletí roku 2009. Společnost KOTEB má v současné době pozastavenou platnost DIČ a maďarskému správci daně se ji nepodařilo zkontaktovat. V předmětném období neměla žádné zaměstnance, skladové prostory ani hmotné vybavení. Byla činná jen jako realitní kancelář. Společnost CELEB byla taktéž pro maďarského správce daně nekontaktní, nevykazuje žádnou obchodní aktivitu, k 30. 11. 2010 jí byla zrušena registrace k DPH a za předmětné období neuvedla v daňovém přiznání pořízení zboží z jiného členského státu. Její zástupce vypověděl, že v předmětném období CELEB nevykonávala žádnou aktivitu a se žalobkyní neobchodovala. Všechny společnosti, kterým žalobkyně dodávala měď, byly pro příslušné správce daně nekontaktní. Většina neměla ani potřebné věcné prostředky ani skladovací prostory. U některých neodpovídal jejich registrovaný předmět činnosti. Především však žádná z nich neuvedla v daňovém přiznání pořízení zboží z ČR. Všem těmto společnostem správce daně zrušil registraci k DPH. V daném případě tak nelze dost dobře uvěřit, že by obchody těchto společností nebyly zatíženy daňovým podvodem.
25. Ve vztahu k dobré víře žalobkyně FŘ Praha vyslovilo tytéž závěry jako v napadeném rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012. Opět konstatovalo, že ve vztahu ke společnostem KOTEB a FRANYÓ-CAR žalobkyně věděla ze zpráv CREDIT REPORT, že vykazují jasné znaky nedůvěryhodnosti, přesto se společností KOTEB obchodovala dál. K ostatním společnostem, mj. MOS-KOV a CELEB, pak žalobkyně rezignovala na jejich hlubší prověření, třebaže si opět mohla vyžádat zprávy CREDIT REPORT k ověření jejich důvěryhodnosti. Pokud žalobkyně deklaruje, že její funkce byla funkce investora, mělo být

jejím základním požadavkem vůči společnosti V-Voříšek prověření původu mědi, s kterou žalobkyně následně obchodovala. Jestliže se žalobkyně stala na základě uzavření smlouvy se společností V-Voříšek investorem obchodu v hodnotě kolem 750 milionů Kč, je podle FŘ Praha nepochopitelné, že se neúčastnila výběru dodavatelů společnosti V-Voříšek a s P. V. o této otázce nikdy nehovořila. Měď byla nakládána společností V-Voříšek a odvážena zahraničním odběratelům bez jakéhokoliv kontaktu s žalobkyní. Sama žalobkyně se nikdy neúčastnila odbavování ani vykládání kamionů ani při předávání zboží zahraničním odběratelům, neověřovala si kvalitu ani kvantitu dodávaného zboží, přestože byla jeho vlastníkem a za jeho parametry odpovídala. Žalobkyně nevynaložila prakticky žádné úsilí k ověření důvěryhodnosti svých obchodních partnerů. FŘ Praha tak i v napadeném rozhodnutí ze dne 5. 12. 2012 dospělo k závěru, že žalobkyně nemohla být v dobré víře a správce daně jí oprávněně neuznal nárok na odpočet DPH.

III. b) Shrnutí žaloby proti rozhodnutí ze dne 5. 12. 2012

26. Žalobkyně v žalobě předkládá v zásadě totožnou argumentaci jako v žalobě proti rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012.
27. Nad tento rámec žalobkyně uvedla, že v případě zdaňovacího období srpen 2009 správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností za měsíc srpen 2009 neuznal nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. V nyní posuzovaném případě správce daně neuznal nárok na odpočet daně, uplatněný na řádku 40 přiznání k DPH. Správce daně tedy nepostupoval shodně v obdobných případech.
28. Žalobkyně dále namítá, že v rámci mezinárodního dožádání jí nebylo umožněno doplnit či předložit své otázky na svědky, čímž došlo ke zkrácení jejích procesních práv. Opět odkazuje na výše citované usnesení NSS ze dne 3. 4. 2012.

III. c) Vyjádření k žalobě proti rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012

29. Žalovaný ve vyjádření k žalobě sdělil, že mu není příliš zřejmé, v čem spatřuje žalobkyně rozdíly mezi postupem správce daně v tomto řízení a ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2009. Zatímco ve vztahu k srpnu 2009 měl správce daně pochyby o uskutečnění zdanitelných plnění (zdali došlo k uskutečnění zdanitelných plnění, jak byla deklarována žalobkyní v daňovém přiznání), za červenec 2009 se jedná o pochybnost související s uplatněním nároku na odpočet vůbec (zdali vůbec žalobkyni obecně vznikl nárok na odpočet). Nejedná se o porušení zásady legitimního očekávání a nešlo o skutkově shodné či obdobné případy.
30. K námitkám stran mezinárodního dožádání žalovaný uvádí, že správce daně nemá povinnost informovat daňové subjekty o mezinárodních dožádáních, vyzývat k doplnění dožádání či je informovat o výsledku svědků v zahraničí. Pokud by soud dospěl k závěru, že takovou povinnost správce daně měl, i tak (nepřihlížeje k obsahu výpovědí svědků v zahraničí) by správce daně dospěl k totožnému závěru. Citované usnesení NSS, jímž byly předloženy SDEU předběžné otázky, se týká úpravy v oblasti přímých daní, nikoli DPH, na které se vztahují odlišné předpisy EU.

31. K otázce dobré víry žalobkyně žalovaný uvedl, že si nedovoluje tvrdit, že by se žalobkyně do daňového podvodu zapojila úmyslně. Takový závěr mohou vyslovit orgány činné v trestním řízení, které se věci zabývají. Žalobkyně však musela vědět, že se jedná o obchody, jejímž účelem je krácení či neodvedení DPH. Žalovaný mj. zmiňuje, že P. V. (statutární orgán společnosti V-Voříšek) a P. P. (jediný člen představenstva žalobkyně) tvrdili, že navštívili provoz i administrativu dvou odběratelů [KOTEB a KUPFERMETAL HUNGARY (dále jen „KUPFER METAL“)]. Z mezinárodního dožádání však vyplývá, že ani jedna z těchto společností nemá žádné hmotné prostředky, společnost KOTEB sídlí v prostorách právní kanceláře, jiné prostory nemá a v rozhodném období se zabývala obchodem s realitami. Správce daně podle žalovaného správně usoudil, že se v dané věci jednalo o účelové plnění s cílem získání daňového zvýhodnění.

III. d) Replika žalobkyně

32. Žalobkyně na vyjádření žalovaného reagovala replikou, v níž uvedla, že v případech obou zdaňovacích obdobích šlo o naprosto shodné případy, kdy správce daně popsal skutkovou situaci stejně, jen došel k jinému závěru ve věci. Vysvětlení žalovaného, že pokud zahájili výzvou s pochybností ohledně výše nadměrného odpočtu, musí neuznat nadměrný odpočet, je liché. V jednom případě správce daně neuznal odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění a v druhém neuznal osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. Tímto žalobkyně dokumentuje nejen porušení daňového řádu, ale též rozporuplné rozhodování správních orgánů.
33. K otázce dobré víry žalobkyně mj. opakovaně odkázala na rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012, C-324/11, *Gábor Tóth*, a čl. 17 a 18 prováděcího nařízení č. 282/2011.

III. a) Shrnutí napadeného rozhodnutí ze dne 15. 11. 2013

34. Čtyřmi dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 6. 2012 správce daně žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období březen 2009, duben 2009, květen 2009 a červen 2009.
35. Žalovaný odvolání žalobkyně proti těmto čtyřem výměrům napadeným rozhodnutím ze dne 15. 11. 2013 fakticky zamítl (když prvostupňová rozhodnutí změnil pouze co do bankovního spojení k úhradě daně). Konstatoval, že u žalobkyně byla dne 9. 8. 2010 zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období leden až červen 2009 a září až prosinec 2009. Jádrem sporu dle žalovaného opět spočívalo v posouzení toho, zda žalobkyně v rámci svých obchodních aktivit spojených s nákupem a následným dodáním zboží do jiného členského státu přijala dostatečná opatření k vyloučení své účasti na případném podvodu na DPH.
36. Dodavatelem mědi pro žalobkyni byla v předmětném období opět výhradně společnost V-Voříšek. Té dodávaly měď většinou společnosti, které vznikly několik měsíců před vstupem do milionových obchodů s mědí. Zpravidla těsně před vstupem do těchto obchodních vztahů u nich došlo k registraci k DPH. Společníky a jednatele byly osoby z Maďarska či Slovenska, tj. států původu odběratelů žalobkyně. Tyto osoby nastoupily do pozic jednatelů a společníků krátce před vstupem do obchodu s mědí. Společnosti využívaly tzv. virtuální sídla a po určité době se staly nekontaktními a registrace k DPH

jim byly příslušnými správci daně zrušeny pro neplnění povinností. Pokud podávaly přiznání k DPH, tak s nulovou či nepatrnou daňovou povinností. Daňové povinnosti jimi nebyly řádně hrazeny.

37. Dle daňových dokladů měla žalobkyně v předmětném období dodat měď maďarským společnostem FRANYÓ-CAR, KUPFER METAL, CELEB A KOTEB. Rovněž v jejich případech byly zjištěny skutečnosti svědčící o existenci podvodného řetězce. Tyto odběratelé byly pro správce daně nekontaktní. Společnost FRANYÓ-CAR obchodovala s osobními automobily. Společnost KOTEB byla činná jako realitní kancelář. V přiznání k DPH tito odběratelé nevykázali porřízení zboží z jiného členského státu. Všem odběratelům byla zrušena registrace k DPH. Někteří z jednatelů byli vyšetřováni maďarskými orgány pro porušení účetních předpisů, daňové úniky a zpronevěru.
38. Předmětný řetězec dle žalovaného vykazoval zjevné znaky řetězového podvodu na DPH. Daň byla krácena jednak na straně odběratelů žalobkyně, kteří nepřiznali porřízení zboží z jiného členského státu, tak s nejvyšší pravděpodobností také na straně dodavatelů společností V-Voříšek a ALBA. Pokud jde o otázku, zda žalobkyně mohla a měla o podvodu vědět, žalovaný zdůraznil, že žalobkyně sice vystupovala jako dodavatel mědi do zahraniční, avšak množství aktivit s tímto prodejem spojených (zabezpečení zahraničních odběratelů, zajištění jejich podpisů na smlouvách, komunikaci) fakticky zajišťoval P. V., jednatel společnosti V-Voříšek. V mnohých ohledech fakticky suploval žalobkyni jako prodávající vůči odběratelům žalobkyně. Žalobkyně se tak se samotnými dodávkami nedostala příliš do styku. Sám člen představenstva žalobkyně, P. P., vypověděl, že ani on ani nikdo z jeho zaměstnanců nebyli přítomni při nakládání, vážení a odbavování kamionů směřujících k odběratelům žalobkyně. Přitom ta jako prodávající odpovídala za parametry dodávaného zboží. P. P. vypověděl, že se o původ mědi nezajímal, což dle žalovaného nelze považovat za jednání řádného hospodáře, tím spíše, že žalobkyně odebírala měď v řádech stovek milionů Kč. Již ze samotných zápisů do obchodního rejstříku a do registrace k DPH by žalobkyně zjistila, že dodavatelé společnosti V-Voříšek vznikly krátce před vstupem do obchodních vztahů s mědí a že jejich jednatelem jsou osoby původem z Maďarska či Slovenska.
39. K ověřování odběratelů žalovaný uvedl, že žalobkyně tvrdila, že disponuje ofocenými pasy jednatelů těchto společností, doložila jej však pouze u jednatele společnosti CELEB. Prověření registrace těchto společností jako subjektů a registrace k DPH jsou základními očekávanými úkony. S ohledem na rozsah úkonů, povahu komodity, která je považována za náchylnou k daňovým únikům, i na to, jak se tyto obchody promítly do obrátu žalobkyně (v roce 2008 obrát 179 milionů Kč, v roce 2009 obrát přibližně 1 miliarda Kč a v roce 2010 obrát přibližně 228 milionů Kč), nelze považovat tato opatření za dostatečná. K tvrzeným návštěvám P. a V. u dodavatelů žalovaný uvedl, že návštěva měla dle jejich tvrzení proběhnout pouze u 2 společností (KOTEB a KUPFER METAL). Oba uváděli, že shlédli jak provoz, tak i administrativní stránku daných společností. Na základě mezinárodního dožádání bylo nicméně zjištěno, že KOTEB neměla v předmětnou dobu žádného zaměstnance ani žádné hodnotné materiální vybavení a samotný její jednatel uvedl, že podnikala v oblasti realit. Ani společnost KUPFER METAL nikdy nepřiznala hmotné prostředky. Z těchto informací vyvstávají jisté pochybnosti ohledně návštěvy odběratelů v Maďarsku. Konečně žalovaný odkazuje na zprávy CREDIT REPORT ke

společnostem KOTEB a FRANYÓ-CAR, kterými měla žalobkyni prověřovat důvěryhodnost svých odběratelů, kde konstatuje obdobné závěry jako FŘ Praha ve výše rekapitulovaných napadených rozhodnutích. Žalovaný tak dospěl k závěru, že jednání Pavla Počty jako jediného člena představenstva žalobkyně neodpovídalo péči řádného hospodáře. Ze skutkových zjištění sice nevyplývá, že by přímo o daňovém podvodu věděl, nicméně bylo prokázáno, že o něm vědět mohl a měl.

IV. b) Shrnutí žaloby proti rozhodnutí ze dne 15. 11. 2013

40. Žalobkyně v žalobě opět předkládá obdobnou argumentaci jako v žalobě proti rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012.
41. Žalobkyně zpochybňuje, zda vůbec šlo o daňový řetězový podvod. Jisté společnosti neplnily své povinnosti vůči finanční správě, o společnosti V-Voříšek a ALBA však sám žalovaný uvádí, že jde o společnosti řádně plnící své povinnosti. Žalobkyně upozorňuje, že desítky výsledků řidičů kamionů svědčí o závěru, že dodávky mědi byly realizovány. Ačkoliv žalovaný sám ani netvrdí vědomou účast žalobkyně na údajném podvodu, dochází vůči ní k postihu v řádu až stovek milionů Kč jen na základě její vykonstruované neopatrnosti. Dále polemizuje s okolnostmi obchodů, z nichž žalovaný její neopatrnost dovozoval. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně měla ověřovat alespoň při prvních dodávkách kvalitu a množství zboží, označuje za chybný názor žalovaného, založený na neznalosti obchodování v daném odvětví. Obchodník s kovy nemusí mít zaměstnance ani prostory pro skladování, obchody s komoditami lze realizovat jedním kliknutím na klávesnici. Vážení či plombování provádí vždy dodavatel, což byla pro žalobkyni společnost V-Voříšek, protože na to měla zařízení, personál i prostory. Žalobkyně jednala zcela v rámci standardních obchodních zvyklostí. K poukazu na opatrnost při obchodu s mědí, která bývá častým předmětem podvodů, žalobkyně uvedla, že první zmínky podobného typu se začaly objevovat ve sdělovacích prostředcích až v roce 2011. Zjišťování původu zboží je u tohoto typu zboží v praxi nereálné. P. P. se setkal v ČR se zástupci odběratelů FRANYÓ-CAR, KUPFER METAL a KOTEB, účastnil se i návštěvy v provozovně KUPFER METAL. Zprávy CREDIT REPORT neměly sloužit ke zjištění, zda jsou odběratelé kontaktní pro maďarskou daňovou správu, ale jako podklad pro další obchodování. Žalobkyně obchodovala s těmito subjekty v dobré víře.
42. Žalobkyně stejně jako v případě žaloby proti rozhodnutí ze dne 5. 12. 2012 namítá, že správce daně postupoval procesně odlišně, když v případě zdaňovacího období srpen 2009 neuznal nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, zatímco v rámci daňové kontroly v této věci naopak neuznal nárok na odpočet daně uplatněný v daňovém přiznání.
43. Stejně jako v žalobě proti rozhodnutí ze dne 5. 12. 2012 žalobkyně dále namítá, že jí v rámci mezinárodního dožádání nebylo umožněno doplnit či předložit své otázky na svědky, čímž došlo ke zkrácení jejích procesních práv. Opět odkazuje na výše citované usnesení NSS ze dne 3. 4. 2012. K tomu doplňuje, že SDEU ve věci již rozhodl, přičemž z jeho rozsudku vyvozuje, že vnitrostátní správní soudy mohou jednoznačně posoudit, zda jsou důkazy získané výsledkem svědků v jiném členském státě důkazy řádně získanými ve smyslu českých procesních předpisů. Není přitom pravdou, že by neúčast a nemožnost

klást otázky svědkům byla jen nevýznamným zásahem do práv žalobkyně. Pokud několik let po realizaci obchodu některý z jednatelů odběratelů vypoví, že přijetí zboží z jiného členského státu nenahlásil, protože dodávka neproběhla, je třeba jej konfrontovat s tím, že dodávka je objektivně prokázána výsledky řidičů i listy CMR a že zboží bylo zapláceno bankovním převodem.

IV. c) Vyjádření k žalobě proti rozhodnutí ze dne 15. 11. 2013

44. Žalovaný k námitce rozdílného postupu argumentuje obdobně jako ve vyjádření k žalobě proti rozhodnutí ze dne 5. 12. 2012. Stejně tak ve vztahu k námitce porušení práv žalobkyně při dožádáních žalovaný setrvává na správnosti postupu správce daně. Konkrétně odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 22. 10. 2013, C-276/12, *Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, kterým byly zodpovězeny předběžné otázky položené NSS ve výše citovaném usnesení. Ve vztahu k samotné existenci daňového podvodu, žalovaný opět poukazuje na okolnosti návštěvy P. P. v Maďarsku a uzavírá, že je podle něj nemyslitelné, aby žalobkyně obchodovala se společnostmi, o kterých téměř nic nevěděla. Nadto již skutečnosti, které žalobkyně o nich zjistila, nasvědčovaly tomu, že se jedná o rizikové společnosti. To dokresluje i fakt, že se věci zabývají orgány činné v trestním řízení.

V. Průběh soudního řízení

45. S účinností od 1. 1. 2013 se stalo žalovaným ve vztahu ke všem třem žalobám Odvolací finanční ředitelství (§ 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky).
46. Usnesením Krajského soudu v Praze ze dne 21. 8. 2014, č. j. 46 Af 34/2012 - 53, bylo řízení k návrhu žalobkyně přerušeno do doby pravomocného skončení trestního řízení vedeného mj. ve vztahu k členu představenstva žalobkyně P. P..
47. Trestní stíhání P. P. bylo pravomocně skončeno vyhlášením rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 14. 12. 2020, sp. zn. 3 To 109/2019. Zdejšímu soudu bylo písemné vyhotovení citovaného rozsudku doručeno dne 18. 2. 2021, a soud následně usnesením ze dne 25. 2. 2021 rozhodl o pokračování v tomto soudním řízení a přistoupil k nařízení ústního jednání.
48. Před jeho konáním žalobkyně opět požádala o přerušování řízení, neboť avizovala podání dovolání P. P. ve zmíněné související trestní věci. Soud neshledal důvod po pravomocném skončení trestního stíhání vyčkávat na výsledek dovolacího řízení jakožto mimořádného opravného prostředku a k přerušování řízení nepřistoupil. O tom žalobkyni vyrozuměl.
49. Ústní jednání ve věci proběhlo dne 25. 3. 2021. Z účasti na jednání se obě strany omluvily, což však nebránilo projednání a skončení věci (§ 49 odst. 3 s. ř. s.). Soud při jednání provedl jako důkaz rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové dne 19. 6. 2019, č. j. 6 T 9/2014 - 12282, a Vrchního soudu v Praze ze dne 14. 12. 2020, sp. zn. 3 To 109/2019.
50. Z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové soud zjistil, že jím byli obžalováni P. P., P.

V. a K. V. uznáni vinnými, že P. V. jako jednatel a jediný společník společnosti V-Voříšek, K. V. jako zaměstnanec společnosti ALBA a P. P. jako jediný člen představenstva žalobkyně společně po vzájemné dohodě a po dohodě s devíti v rozsudku jmenovanými občany Maďarské republiky, kteří ovládali maďarské a slovenské společnosti zapojené do obchodních řetězců a jednali za ně prostřednictvím tzv. bílých koní, a proti kterým je vedeno samostatné trestní řízení v Maďarské republice, v úmyslu získat neoprávněné vyplacení nadměrného odpočtu DPH u žalobkyně vykazováním účelových přijatých zdanitelných plnění – dodávek kovového odpadu – nemajících ve skutečnosti charakter ekonomické činnosti a prováděných pouze s cílem vylákání výhody na DPH, a uplatňováním nároku na odpočet daně na vstupu s následným vykazováním dodávání tohoto kovového odpadu do jiného členského státu EU, které je dle § 63 a násl. zákona o DPH osvobozeno od uplatňování daně na výstupu s nárokem na odpočet daně, vytvořili v období od 30. 3. 2009 do 25. 9. 2009 dva podvodné řetězce dodavatelů a odběratelů kovového odpadu, v jejichž rámci obchodovali s totožnými dodávkami zboží, přemisťovanými opakovaně do provozovny společnosti ALBA a zase zpět nebo z Maďarska a Slovenska do provozovny společnosti V-Voříšek a zase zpět, na jejichž konci stála žalobkyně, vykazující dodání zboží do jiného členského státu a uplatňující nárok na vyplacení nadměrného odpočtu DPH, kdy na počátku jednoho řetězce stála společnost ALBA odebírající kovový odpad z Maďarska od společností KUPFER METAL a CELEB a dodaný do provozovny společnosti ALBA, avšak K. V. účetně fiktivně vykazovaný jako dodávky od společností DOTI RUGGERO a ŽOSO trade, přičemž toto zboží, aniž by opustilo provozovnu společnosti ALBA, převáděl K. V. na základě účetních dokladů s uvedením totožného nebo lehce změněného množství na společnost V-Voříšek, odkud jej P. V. převáděl dále na žalobkyni, za kterou toto zboží dodal P. P. zpět společností KUPFER METAL a CELEB a zboží nechal převézt z provozovny společnosti ALBA zpět do Maďarska a na počátku druhého řetězce stála společnost V-Voříšek, odebírající kovový odpad od společností FRANYÓ-CAR, KOTEB, CELEB a MOS-KOV a dodaný do provozovny společnosti V-Voříšek, avšak P. V. účetně fiktivně vykazovaný jako dodávky od společnosti SADURAC, ŽOSO trade a ZANZOZIR, přičemž toto zboží, aniž by opustilo provozovnu společnosti V-Voříšek převáděl P. V. na základě účetních dokladů s uvedením totožného nebo jen lehce změněného množství dále na žalobkyni, za kterou toto zboží dodal P. P. zpět společností FRANYÓ-CAR, KOTEB, CELEB a MOS-KOV a zboží nechal převézt z provozovny společnosti V-Voříšek zpět do Maďarska nebo na Slovensko. Na základě popsaného jednání P. P. nechal v daňových přiznáních za březen 2009 až srpen 2009 zahrnout do nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v rozsudku specifikované faktury na dodávku kovového odpadu od společnosti V-Voříšek a současně vykazoval dodání tohoto zboží do jiného členského státu, čímž neoprávněně uplatňoval odpočet DPH na vstupu a zkrátil daňovou povinnost k DPH, čímž P. P. a P. V. způsobili škodu ve výši 125 566 893 Kč a pokusili se způsobit škodu ve výši 15 565 122 Kč. Dle výroku B. II. rozsudku se P. P. dále podílel na obdobném jednání při zastupování společnosti Centoro s.r.o. (*věc řešená zdejším soudem pod sp. zn. 48 Af 35/2016, pozn. soudu*). P. P. byl trestním soudem shledán vinným ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 2 písm. a), odst. 3 trestního zákoníku, za což mu byl uložen mj. trest odnětí svobody v trvání pěti let.

51. Z rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 14. 12. 2020, sp. zn. 3 To 109/2019, pak soud zjistil, že odvolání P. P. proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové bylo zamítnuto.

Vrchní soud se ztotožnil se závěry krajského soudu co do viny všech obžalovaných a jejich aktivního zapojení do podvodného řetězce, jehož fungování v rozsudku zrekapituloval, přičemž stejně jako krajský soud konstatoval, že předmětné obchody s mědí neměly žádný skutečný ekonomický význam.

VI. Posouzení věci soudem

52. Soud ověřil, že všechny tři žaloby byly podány včas, osobou k tomu oprávněnou a obsahují všechny formální náležitosti na ně kladené. Soud při přezkumu napadených rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jejich vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
53. Soud přistoupil ke zdůvodnění svého rozsudku ve vztahu ke všem třem žalobám současně, a to s ohledem na obsahový překryv jak samotných žalob, tak napadených rozhodnutí. Nejprve přistoupil k vypořádání námitek procesního charakteru, protože jejich důvodnost by mohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, aniž by bylo vždy účelné zabývat se též meritem sporu.

Námitka porušení procesních práv při dožádání

54. Žalobkyně v žalobách namítá, že nebyla předem informována o mezinárodním dožádání, nebylo jí umožněno doplnit či uvést své dotazy a nebylo jí umožněno účastnit se výslechu svědků. Výsledky svědků, na které se odvolávají správní orgány, jsou tak nezákonnými důkazy. Žalobkyně konkrétně zmiňuje, že pokud jednatel zahraniční společnosti několik let po transakci tvrdí, že přijetí zboží z jiného členského státu nenahlásil, protože žádná dodávka neproběhla, tak je třeba jej konfrontovat s tím, že objektivně bylo zboží zaplacené převodem z účtu a dodávku zboží dokládají též výsledky řidičů i listy CMR. Pokud žalobkyně neměla možnost tyto osoby s těmito objektivními skutečnostmi konfrontovat a neučinil tak ani dožádaný orgán, který výslech vedl, nemají tyto výsledky žádnou vypovídací hodnotu.
55. Ze žalobkyní citovaného usnesení NSS ze dne 3. 4. 2012, č. j. 1 Afs 73/2011 - 90, vyplývá, že NSS předložil SDEU k zodpovězení tyto otázky:
- (a) Vyplývá z práva EU, že daňový subjekt má právo být informován o rozhodnutí daňové správy podat žádost o poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS? Má daňový subjekt právo podílet se na formulování žádosti adresované dožádanému členskému státu? Pokud daňovému subjektu takováto práva nevyplývají z práva EU, je možné, aby mu obdobná práva přiznalo právo vnitrostátní?
 - (b) Má daňový subjekt právo účastnit se výslechu svědků v dožádaném státě v průběhu vyřizování žádosti o poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS? Je dožádaný členský stát povinen předem vyrozumět daňový subjekt o tom, kdy bude výslech prováděn, pokud by byl o to dožadujícím členským státem požádán?
 - (c) Je daňová správa v dožádaném členském státě při poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS povinna dodržet nějaký minimální obsah odpovědí tak, aby bylo zřejmé, z jakých zdrojů a jakým způsobem dospěla dožádaná daňová správa k poskytnutým informacím? Může daňový subjekt napadat správnost takto poskytnutých informací

například z důvodu procesních vad řízení v dožádaném státě, které poskytnutí informací předcházelo? Či se uplatní princip vzájemné důvěry a spolupráce, podle něhož nelze informace poskytnuté dožádanou daňovou správou zpochybňovat?

56. SDEU rozsudkem velkého senátu ze dne 22. 10. 2013 sp. zn. C-276/12, *Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, zodpověděl tyto otázky následovně:

1) Unijní právo, tak jak vyplývá zejména ze směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného, ve znění směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006, a ze základního práva být vyslechnut, musí být vykládáno v tom smyslu, že daňovému subjektu členského státu nepřiznává ani právo být informován o žádosti tohoto státu o pomoc adresované jinému členskému státu mimo jiné k ověření údajů poskytnutých tímto daňovým subjektem v rámci jeho přiznání k dani z příjmů, ani právo podílet se na formulování žádosti adresované dožádanému členskému státu, ani právo účastnit se výsledků svědků prováděných posledně uvedeným státem.

2) Směrnice 77/799, ve znění směrnice 2006/98, neupravuje otázku, za jakých podmínek může daňový subjekt napadnout správnost informace poskytnuté dožádaným členským státem, a nestanoví žádné zvláštní požadavky na obsah poskytnuté informace.

57. Ve světle této odpovědi NSS v rozsudku ze dne 21. 1. 2015, č. j. 1 Afs 73/2011 - 167, konstatoval, že v otázce mezistátní spolupráce daňových orgánů členských států chybí úprava obdobná úpravě provádění důkazů v cizině ve věcech civilních, nicméně z pohledu českého procesního práva by postavení daňového subjektu v průběhu utváření žádosti o informaci podle směrnice 77/799/EHS nemělo být kvalitativně odlišné, tedy méně ani více příznivé, ve srovnání s obdobnými procesními situacemi českého daňového řádu. Pokud jde o právo být informován o podání žádosti, NSS dovodil, že takové právo daňový subjekt nemá, stejně tak nemá právo účastnit se procesu formulování této žádosti, tedy nemá ani právo vkládat do žádosti své vlastní otázky.

58. Ohledně účasti daňového subjektu na výsledku u dožádaného orgánu NSS dovodil, že pokud český správce daně žádá zahraniční správní orgán o výslech svědka, měl by jej požádat o umožnění účasti daňového subjektu na výsledku svědka v souladu s právem dožádaného státu. Pokud byl výslech proveden bez účasti daňového subjektu, typicky v situaci, kdy právní úprava dožádaného státu účast daňového subjektu u výsledku neumožňuje, je třeba k listině osvědčující výslech přistupovat obezřetně, a to zejména pokud z listiny nevyplývá zdroj poskytnutých informací a postup, jakým dožádaný orgán k poskytnutým informacím dospěl. V každém případě musí být taková listina součástí veřejné části správního spisu a daňový subjekt musí mít možnost se k ní vyjádřit a případně navrhnout další důkazy.

59. Tyto závěry týkající se oblasti přímých daní přitom lze dle soudu přiměřeně aplikovat také ve vztahu k mezinárodnímu dožádání v oblasti DPH.

60. Ve světle závěrů NSS správce daně v první řadě tedy nepochybil, pokud žalobkyni neinformoval o záměru dožádat daňový orgán jiného členského státu a neumožnil

žalobkyni vkládat do žádosti vlastní otázky.

61. Pokud jde o výsledky svědků, ze žádostí správce daně vůči slovenským a maďarským orgánům (formuláře SCAC 2004) založených ve správních spisech vyplývá, že správce daně žádal příslušné orgány jiných členských států o informace, a to z důvodu pochybností ohledně uskutečnění transakcí mezi žalobkyní a jejími odběrateli. Správce daně se dotazoval zejména na to, zda tyto společnosti skutečně přijaly plnění od žalobkyně v roce 2009 a zda jej vykázaly ve svých daňových přiznáních. Z toho vyplývá, že sám správce daně přímo nežádal o výsledky konkrétních osob jakožto svědků ani nezasílal dožadovaným správním orgánům žádné seznamy otázek pro tyto svědky. Je pravdou, že v odpovědích je mimo jiné zmíněno, co řekli jednatele těchto společností k uskutečnění předmětných plnění, nicméně o jejich výsledky správce daně nežádal (a ani není zřejmé, zda šlo o výsledky v pravém slova smyslu či toliko neformální vyjádření dotazovaných jednatelů). Tudíž neměl ani povinnost požádat dožadované orgány o umožnění účasti žalobkyně na výsledcích těchto osob. Správce daně mohl za daných okolností předpokládat, že tamní orgány své odpovědi zformulují na základě toliko listinných důkazů, například daňových přiznáních zmíněných odběratelů či písemných odpovědí dotčených společností.
62. Je pravdou, jak namítá žalobkyně, že v důsledku tohoto postupu neměla žalobkyně možnost konfrontovat přímo tyto jednatele a například se jich ptát, jak je tedy možné, že ostatní důkazy (převody na účtech, výsledky řidičů atd.) svědčí o přijetí zboží. To však žalobkyně mohla učinit a skutečně učinila nepřímo, neboť měla možnost vyjádřit se k opatřeným důkazům, včetně odpovědí na dožádání. Ostatně právě mj. na základě argumentace žalobkyně a doložení bankovního avíza a mezinárodních nákladních listů FŘ Praha ani žalovaný nerozporovali verzi žalobkyně, že předmětné zboží bylo skutečně do jiných členských států dodáno (viz str. 2–3 napadeného rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012, str. 16 napadeného rozhodnutí ze dne 5. 12. 2012, a str. 37–38 napadeného rozhodnutí ze dne 15. 11. 2013). I pokud by tedy snad šlo o zkrácení procesních práv žalobkyně, v tomto případě nemělo žádný vliv na výslednou zákonnost napadených rozhodnutí. Nadto soud souhlasí s žalovaným v tom, že zmíněná vyjádření jednatelů odběratelů žalobkyně nebyla v celkovém řetězci dokazování jakkoliv zásadní.
63. Soud proto vyhodnotil tyto námitky jako nedůvodné.

Námitky nesprávného postupu správce daně

64. V žalobě proti napadenému rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012 žalobkyně namítá, že nadměrný odpočet DPH byl vyměřen na základě nesprávného procesního postupu správce daně. Správce daně zvolil postup pro odstraňování pochybností. Žalobkyně má však za to, že za situace, kdy požadovala provedení dalšího dokazování, měl správce daně zahájit daňovou kontrolu. Žalobkyně dále upozorňuje na to, že správce daně neprojednal výsledky postupu pro odstranění pochybností. Správce daně v prvostupňovém rozhodnutí vysvětlil, proč nepokračoval v dokazování, ale faktické odůvodnění změny stanovení nadměrného odpočtu oproti podanému daňovému přiznání správce daně neuvedl. Dále neexistuje protokol o projednání výsledků postupu pro odstranění pochybností.
65. K této námitce soud ze správního spisu zjistil, že dne 5. 10. 2009 správce daně adresoval

žalobkyni výzvu k odstranění pochybností. Tím bylo zahájeno vytýkácí řízení podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní o poplatků. Žalobkyně byla informována, že správce daně má pochyby o uskutečnění zdanitelných plnění. Toto řízení nebylo do účinnosti daňového řádu (1. 1. 2011) skončeno, tudíž správce daně v souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu dále postupoval podle § 89 a § 90 daňového řádu, které upravují postup k odstranění pochybností. Správce daně při vyhodnocení postupu k odstranění pochybností konstatoval, že nadále má pochybnosti o uskutečnění plnění a uvedl důvody, které jej k tomuto závěru vedly. Správce daně uzavřel, že nebyly splněny podmínky pro uplatnění osvobození od daně, neboť nedošlo k dodání zboží do jiného členského státu. Proto ve vztahu k fakturám 181/2009 a 182/2009 dovodil, že u nich žalobkyni vznikla povinnost přiznat a zaplatit DPH. Úřední záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností byl doručen zástupci žalobkyně dne 10. 1. 2011. Žalobkyně reagovala mj. návrhy na doplnění dokazování, které však byly dle správce daně již provedeny, a nejednalo se tak o další důkazní prostředky ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu. Správce daně za této situace neshledal důvody k pokračování v dokazování ve smyslu § 90 odst. 3 daňového řádu. Následně dne 10. 2. 2011 správce daně vydal platební výměr na DPH.

66. Tento procesní postup má soud za odpovídající právní úpravě.

67. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu platí, že pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.

68. Pokud tedy správce daně neshledal důvody k pokračování v dokazování, nevyplývala mu z § 90 odst. 3 daňového řádu povinnost zahájit daňovou kontrolu, jak namítá žalobkyně. Není přitom rozhodné, zda provedení dalšího dokazování požadovala žalobkyně, ale pouze to, zda správce daně shledal či neshledal důvody k pokračování v dokazování. Jiná interpretace tohoto ustanovení nevyplývá ani z žalobkyní odkazovaného rozsudku NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52. Zahájení daňové kontroly po vstupu daňového řádu v účinnost by za situace, kdy správce daně považoval dokazování za uzavřené, ostatně nedávalo žádný smysl. Pokud správce daně neshledal důvody k pokračování v dokazování, byl povinen vydat rozhodnutí o stanovení daně, což přesně učinil. Důvody, které jej vedly k ukončení dokazování, vysvětlil žalobkyni jak v záznamu o výsledku postupu k odstranění pochybností, tak v samotném platebním výměru.

69. Pokud jde o námitku žalobkyně ze žaloby proti napadenému rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012, že správce daně neodůvodnil, proč došlo ke změně ve stanovení nadměrného odpočtu oproti podanému daňovému přiznání, tak soud uvádí, že v případě platebního výměru za srpen 2009 správce daně nárok na odpočet žalobkyni uznal, a v tomto ohledu tedy nedošlo k žádné změně oproti jejímu daňovému přiznání. Pokud snad chtěla žalobkyně namítat, že správcem daně nebylo odůvodněno nepřiznání osvobození od daně, tak ani s tím by se soud nemohl ztotožnit. Správce daně v platebním výměru a explicitněji v záznamu o výsledku postupu o odstranění pochybností vysvětlil, že nepovažuje výše zmíněné pochybnosti za odstraněné, a nepovažuje tak osvobození od daně podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) za oprávněně uplatněné, neboť nedošlo k dodání zboží do jiného

členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě. Důvody, pro které dospěl k tomuto závěru, vysvětlil zejména na str. 3 záznamu o výsledku postupu k odstranění pochybností. Správce daně přitom s výsledky postupu pro odstranění pochybností seznámil žalobkyni zasláním zmíněného úředního záznamu, k němuž tedy měla žalobkyně možnost se vyjádřit, což také učinila. Správce daně tak dostal své povinnosti sdělit daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 2 daňového řádu). Za této situace soud považuje z věcného hlediska za nerozhodující, že byl výsledek postupu k odstranění pochybností zachycen formou úředního záznamu, a nikoliv protokolu.

70. Pokud jde o namítaný odlišný postup správce daně, soud souhlasí s žalovaným, že rozdílný postup byl odůvodněn již odlišně vymezenými pochybnostmi na počátku postupu správce daně. V případě napadeného rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012 měl správce daně konkrétní pochybnosti, zda bylo zboží skutečně dodáno „do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě“, což je zákonná podmínka jeho osvobození podle § 64 zákona o DPH. Tomu odpovídá neuznání osvobození podle § 64 zákona o DPH (viz řádek 20 platebního výměru) a navýšení základu daně a daně na výstupu na řádku 1 platebního výměru. FŘ Praha pak sice dospělo k závěru, že žalobkyně zboží do jiného členského státu dodala, a tedy splnila podmínky pro osvobození podle § 64 zákona o DPH, nicméně toto plnění bylo součástí podvodu na DPH na straně odběratelů žalobkyně, o kterém měla a mohla vědět, tudíž jí nárokové osvobození od DPH ve vztahu ke zboží dodanému těmito odběrateli do jiného členského státu stejně nenáleží. Soud připomíná, že formální vyvezení zboží do jiného členského státu, pokud je zatíženo podvodem, nezakládá nárok na osvobození tohoto zboží od daně (viz např. rozsudky NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45, či ze dne 16. 3. 2021, č. j. 3 Afs 149/2018 - 54). Oproti tomu pokud jde o postup ve zbylých dvou daňových řízeních, tam správci daně vznikly pochyby již ohledně plnění přijatých od společnosti V-Voříšek, tedy na straně dodavatelů žalobkyně, čemuž pak odpovídá výsledné neuznání nároku na odpočet podle § 72 zákona o DPH ve vztahu k těmto plněním. I neuznání nároku na odpočet jakožto důsledek účasti na daňovém podvodu má oporu v judikatuře (viz následující odstavec). Žalobkyně přitom touto námitkou nezpochybňuje postup správce daně v některém z těchto řízení po věcné stránce, ale toliko namítá, že postupoval ve stejných případech odlišně v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu. Přehlíží však zmíněné rozdíly mezi těmito případy. Pro úplnost soud zdůrazňuje, že není vyloučen ani souběh odepření nároku na odpočet daně a zdanění zboží dodaného do zahraničí jakožto následek jeho neosvobození (viz rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017 - 60, odst. 39–40).

Existence podvodu na dani a účast žalobkyně na něm (hmotněprávní námitky)

71. Podvody na DPH se správní soudy zabývaly již mnohokrát. Soud tak v první řadě připomíná ustálené principy posuzování účasti na podvodu na dani (které reflektují též judikaturu SDEU citovanou žalobkyní), které zrekapituloval NSS např. v nedávném rozsudku ze dne 21. 1. 2021, č. j. 7 Afs 92/2020 - 26:

„[14] Podvody na dani z přidané hodnoty se opakovaně zabývala judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) i Nejvyššího správního soudu. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně

podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid, bod 41). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokováný odpočet daně přiznat. Z pozdějších rozhodnutí pak lze odkázat např. rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, Giuseppe Astone: „Za těchto podmínek je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura).“

[15] Citovanou judikaturu SDEU přebírá i Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru lze v případě zapojení do podvodného řetězce odeprít subjektu účastnícímu se tohoto podvodu na dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu z judikatury SDEU převzala i podmínku odepření odpočtu spočívající v tom, že daňový subjekt o podvodu věděl, či vědět mohl a měl. Příkladem lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 AfS 115/2016 - 57, podle něhož v případě splnění hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu je tento možno „osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (viz též bod 45 rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid).“

[16] Shodně pak v rozsudku ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 AfS 228/2017 - 31, zdejší soud uvedl: „Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 AfS 147/2016 - 28).“ Podvod na dani z přidané hodnoty pak Nejvyšší správní soud definuje ve shodě s judikaturou SDEU jako „situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně

rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (bližší viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 AfS 94/2009 - 156). Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (vč. Mahagében, bod 49). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 AfS 427/2017 - 48).

[17] Z uvedené judikatury tedy plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 AfS 16/2017 - 43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). V tomto kroku je přitom nutno adekvátně popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí (pouze existence chybějící daně nezakládá podvod, viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 AfS 60/2017 - 60, či ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 AfS 162/2018 - 43). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, dobrá víra). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 AfS 182/2018 - 42).“

72. Soud dospěl k závěru, že ve světle těchto kritérií všechna tři napadená rozhodnutí ob stojí.
73. Pokud jde o samotnou existenci podvodu na DPH, tu žalobkyně zpochybnila pouze obecnou námitkou, že z jejího pohledu předložené důkazy neprokazují, že k řetězovému podvodu na dani došlo.
74. S ohledem na obecnost této námítky tak soud jen odkazuje na odůvodnění napadených rozhodnutí, s nimiž se ztotožňuje, kde je vysvětleno, v čem spočívaly neobvyklé okolnosti předmětných obchodů a jakým způsobem při nich unikala daň (viz zejm. str. 13–14 napadeného rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012, str. 13–16 napadeného rozhodnutí ze dne 5. 12. 2012 a str. 27–28 napadeného rozhodnutí ze dne 15. 11. 2013).
75. Existenci podvodu na dani dále dokládají a jeho provedení konkretizují trestní rozsudky,

kteřé byly soudem provedeny k důkazu. Krajský soud v Hradci Králové podvodu popsal vedle výše parafrázovaného výroku dále v odůvodnění takto:

„Obžalovaní nakupovali kovový odpad od nastrčených českých společností SADURAC s.r.o., DOTI RUGGERO s.r.o., ZANZOZIR s.r.o., ŽOSO trade s.r.o. a KZP 2009 CZ s.r.o., jako dodavatelů, kdy společnosti ALBA s.r.o. a V-Voříšek CZ s.r.o. Fercom a.s., Centoro s.r.o., za odebrané zboží uhradily částku s DPH a následně ho vyvezly do členského státu EU, kdy vyváželi za cenu bez DPH a u příslušného finančního úřadu požádali o vyplacení nadměrného odpočtu DPH. Stejný kovový odpad pak opět putoval od jejich zahraničního odběratele na základě dohody k nastrčeným českým společnostem, od nichž ho opět obžalovaní kupovali. Takto se zboží točilo a nastrčené společnosti za zboží jim dovezené ze zahraničí neodvedli DPH, kdy k tomuto směřovalo jednání všech zúčastněných na základě dohody.

112. K jednání obžalovaných docházelo formou karuselových obchodů, které obecně popsal znalec z oboru ekonomiky a prezentovala ho i státní zástupkyně, kdy jde o zkrácení DPH u prvního článku obchodního řetězce v tuzemsku (tzv. ztracený obchodník – missing trader), která není do státního rozpočtu odvedena, avšak je následně požadována zpět ve formě nadměrného odpočtu (NO) s ohledem na to, že v DAP posledního článku v tuzemsku (tzv. broker) je vykazován prodej zboží do zahraničí. V důsledku neoprávněného uplatnění nároku na odpočet daně dochází u daňového subjektu buď k neoprávněnému snížení vlastní daňové povinnosti, nebo, a to většinou tak jako v tom to případě, neoprávněnému vykázání nadměrného odpočtu a jeho odčerpání. Je popsáno více druhů podvodů, a to od jednoduchých se zapojením 3 společností až po sofistikované s celou řadou společností zapojených do jednoho řetězce přeprodávajících subjektů, kde na pozici tzv. nárazníkových společností (buffer) ukládaných mezi první článek a odběratele, který dodává zboží do JČS (intrakomunitární plnění), vstupují další společnosti za účelem ztížit odhalení takovýchto obchodů. Odměna, resp. podíl ze zisku, pro tyto tzv. nárazníkové společnosti je samozřejmě nepoměrně nižší. Základní schéma je případně různě obměňováno a kombinováno, kdy např. zboží ani fakticky neexistuje nebo je zboží nadhodnoceno anebo se jedná o stále stejné zboží, tak jako tomu bylo v posuzovaném případě, kdy byl obchodován a přepravován stejný kovový odpad, který byl po dodání (v řadě případů bez jakékoli zásadní změny) takřka bezprostředně opět naložen na další kamiony a dle aktuálního směru dodávek odvezen do/z ČR, Maďarska či SR. Byly použity oba způsoby. Základní, kdy společnosti ALBA či V-Voříšek zboží nakoupené od nastrčených českých společností (missing trader, vykazovaly nákup zboží v JČS, jednateli dosazení maďarští občané) samy obratem prodávaly zpět do JČS (viz skutky III. a IV.). V dalším případě do těchto řetězců stejných společností vstoupily ještě společnosti Fercom či Centoro (viz skutky I. a II.) a docházelo k několikanásobnému předprodeji zboží v tuzemsku od nastrčených českých společností přes společnosti obžalovaných zpět do JČS (missing trader → ALBA → V-Voříšek → Fercom nebo Centoro → JČS → zpět do ČR).“

76. Soud tak nemá pochyby, že k podvodu na dani došlo.

77. K námitce žalobkyně, že dodání zboží do jiného členského státu bylo skutečně realizováno a že žalobkyně naplnila hmotněprávní podmínky pro odečtení daně, soud uvádí, že tato okolnost není v napadených rozhodnutích zpochybněna, není však z hlediska samotné existence podvodu na dani rozhodující. Pokud je plnění zatíženo podvodem na DPH, nelze nárok přiznat i při splnění hmotněprávních podmínek podle

zákona o DPH (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42, odst. 36). Stejně tak není rozhodné, zda žalobkyně z předmětného podvodu finančně profitovala, či nikoliv (jak tvrdí žalobkyně v žalobě).

78. Žalobkyně dále nesouhlasila se závěrem učiněným v napadených rozhodnutích, že měla a mohla vědět o tom, že se podílí na podvodu na DPH, a namítá, že se obchodů účastnila v dobré víře a že učinila dostatečná opatření k předejití své účasti na podvodu, přičemž odkazuje na judikaturu SDEU a NS k výkladu pojmu „dobrá víra“. Zde se tedy do určité míry prolínají podmínky dvě a tři dle výše citovaných judikатурních principů, přičemž zatímco naplnění druhé podmínky prokazují daňové orgány, žalobkyně nese důkazní břemeno ohledně splnění třetí podmínky (viz rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42, odst. 41–43).
79. Ve vztahu ke druhé podmínce soud odkazuje zejména na napadené rozhodnutí ze dne 15. 11. 2013 (str. 28 a následující), v němž žalovaný její naplnění podrobně rozepsal. Konkrétně žalovaný poukázal na to, že žalobkyně přenechala svému dodavateli společnosti V-Voříšek převážné množství činností spojených s dodáním zboží do jiného členského státu, což nelze považovat za běžné a standardní. Žalobkyně sice vystupovala jako dodavatel mědi do zahraničí, ale většinu aktivit s tím spojených (např. zabezpečení odběratelů, zajištění jejich podpisů, komunikaci s nimi ohledně jednotlivých dodávek) zajišťoval jednatel společnosti V-Voříšek, který současně vystupoval jako dodavatel mědi pro žalobkyni a současně jako osoba zmocněná žalobkyní fakticky v mnoha ohledech suploval žalobkyni. Žalobkyně se nedostávala se zbožím do styku, přitom za jeho parametry odpovídala svým odběratelům. O jeho původ se vůbec nezajímala, přitom šlo o obchody v řádech stovek milionů Kč. Dále žalovaný poukázal na naprosto zásadní význam těchto obchodů pro obrat žalobkyně, který v roce 2008 činil 179 milionů Kč, v předmětném roce 2009 cca 1 miliardu Kč a v roce 2010 výrazně klesl na 288 milionů Kč. Žalovaný také zdůraznil nedostatečná opatření žalobkyně při prověřování svých odběratelů (k tomu viz níže).
80. Soud se ztotožňuje s žalobkyní v tom, že neshledává nic podezřelého či neobvyklého na tom, že se žalobkyně přímo nepodílela na nakládání zboží či že její zaměstnanci nebyli u nakládání přítomni. Ostatní okolnosti, na které poukázal žalovaný, však soud považuje za relevantní a ztotožňuje se s jeho závěry. Pokud žalobkyně v žalobě tvrdí, že smyslem její veskrze formální účasti v řetězci byla role investora, bylo by mnohem snazší a logičtější, pokud by tuto roli plnila například na základě smlouvy o půjčce či o úvěru podle tehdy účinných právních předpisů uzavřené se společností V-Voříšek (aniž by tedy žalobkyně do řetězce sama vstupovala) než výše popsáním způsobem. Mnohem logičtější vysvětlením tohoto víceméně formálního zařazení žalobkyně do předmětného řetězce je dle soudu právě skutečnost, že v rámci něj žalobkyně plnila roli tzv. brokera, tedy článku řetězce, který si nárokuje odpočet daně, kterou však jiný článek řetězce neuhradil. Tento závěr pak potvrzují výše citované pravomocné trestní rozsudky.
81. Žalovaný, ale i FŘ Praha v napadených rozhodnutích ze dne 5. 9. 2012 a 5. 12. 2012 (byť ne na základě tak podrobné úvahy) dospěli k závěru, že žalobkyně mohla a měla vědět o tom, že se účastní podvodu na dani. Nešli tak daleko, že by konstatovali, že žalobkyně přímo věděla o tom, že jde o podvod na dani. Nicméně na podkladě pravomocného odsouzení jejího tehdejšího jediného člena představenstva to již v soudním řízení

konstatovat lze. V jejich světle tak soud uzavírá nikoliv jen, že žalobkyně mohla a měla vědět o tom, že jde o podvod na dani, ale že žalobkyně o podvodu na DPH dokonce i výslovně věděla a přímo se na něm prostřednictvím úmyslného trestného jednání jejího tehdejšího člena představenstva Pavla Počty podílela.

82. Pokud jde o kroky učiněné ze strany žalobkyně k ověření jejích odběratelů, není sporu o tom, že si pořídila výpisy z příslušných obchodních rejstříků a ze systému ověřování plátců DPH ve vztahu ke všem odběratelům. Ve vztahu ke dvěma společnostem (KOTEB a FRANYÓ-CAR) doložila, že si nadto pořídila zprávu CREDIT REPORT k posouzení jejich kredibility. Dále předložila ofocený pas jednatele společnosti CELEB. Konečně tvrdila, že člen jejího představenstva, P. P., navštívil v Maďarsku provoz i administrativu odběratelů KOTEB a KUPFERMETAL HUNGARY.
83. Soud se ztotožňuje s napadenými rozhodnutími, že tato opatření nelze považovat za dané situace za dostatečná. Ověření právní subjektivity a registrace k DPH jsou opatření, která nemusejí vždy představovat dostatečně efektivní kroky k prevenci účasti žalobkyně na podvodném jednání (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 - 51, ve věci kasační stížnosti výše zmiňované společnosti ALBA). To platí i v tomto případě, kdy šlo o obchody v řádu mnoha milionu Kč, které v předmětném roce 2009 tvořily naprosto zásadní podíl na obratu žalobkyně, žalobkyně sama s těmito odběrateli nikdy nespolupracovala a často se jednalo o společnosti, které v tomto kontextu mohly a měly vzbudit pozornost žalobkyně například relativně nedávnou registrací k DPH či předmětem činnosti nesouvisejícím s obchodováním s kovy.
84. Žalobkyně sice přistoupila k dalším krokům k ověření svých obchodních partnerů, ale ani ty soud neshledal dostatečnými. Zejména žalobkyně správním orgánům ani následně soudu nevysvětlila, proč si pořídila výše zmíněné zprávy CREDIT REPORT k posouzení kredibility svých odběratelů pouze ve vztahu ke dvěma z nich (KOTEB a FRANYÓ-CAR) a ostatní odběratele tímto způsobem neprověřila. Stejně tak nevysvětlila, proč byly tyto zprávy vypracovány až dne 2. 7. 2009, když tou dobou s oběma společnostmi již několik měsíců obchodovala v milionových částkách. Konečně se soud ztotožňuje též s napadenými rozhodnutími v tom, že tyto zprávy svědčí naopak o neopatrném přístupu žalobkyně, neboť hodnocení společností KOTEB a FRANYÓ-CAR v těchto zprávách vyvolává pochybnosti (vysoké riziko či krátká doba existence společnosti, jiný předmět činnosti, nekontaktnost), přesto žalobkyně po seznámení se s těmito zprávami neučinila žádné další kroky k vyvrácení nutně vzniklých pochybností o jejich spolehlivosti a ani obchod s mědí se společností KOTEB nepřerušila. Potenciální nespolehlivost společnosti FRANYÓ-CAR tak nebyla správními orgány dovozována jen z jejího názvu (jak tvrdí žalobkyně v žalobě), ten pouze představoval jednu z indicí odůvodňující důkladnější postup žalobkyně.
85. K související námitce, že příslušným orgánům trvalo šetření podvodu řadu let, tudíž nemohlo být v jejich silách, aby sama přišla na to, že jde o podvod, soud uvádí, že nejde o přiléhavé srovnání. Zatímco po žalobkyně bylo vyžadováno toliko dodržení rozumné opatrnosti v obchodním styku odpovídající výši plnění a dalším okolnostem předmětných obchodů s mědí, příslušné daňové a trestní orgány se musely zabývat všemi aspekty předmětného podvodu s mezinárodním přesahem, včetně rozklíčování odpovědnosti

jednotlivých osob a shromáždění a vyhodnocení potřebných důkazů. Správní orgány ani žalobkyni nekladly k tíži skutečnosti, které v dané době znát nemohla či které nastaly později. Žalobkyně v žalobě proti napadenému rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012 namítá, že ve vztahu ke společnosti MOS-KOV nemohla vědět, že tato společnost na Slovensku nesplní svoji daňovou povinnost, to však správní orgány žalobkyni k tíži nekladly. Tato skutečnost byla v napadeném rozhodnutí ze dne 5. 9. 2012 popsána za účelem doložení toho, že šlo o daňový podvod, nikoliv k prokázání vědomí žalobkyně o tomto podvodu.

86. Žalobkyní odkazované čl. 17 a 18 prováděcího nařízení č. 282/2011 jsou pro posuzovanou věc irelevantní. Tato ustanovení se vztahují k určení místa poskytnutí služby a k otázce, zda lze příjemce považovat za osobu povinnou k dani, což však nemá žádný vztah k posuzovaným otázkám.
87. Pokud jde o návštěvu člena představenstva Pavla Počty v Maďarsku, žalobkyně tvrdila, že tam zhlédl provoz i administrativu společností KOTEB a KUPFER METAL, nicméně mezinárodním dožádáním bylo zjištěno, že tyto společnosti v předmětné době nedisponovaly hmotnými prostředky, nadto společnost KOTEB se věnovala podnikání v oblasti realit (srov. též zjištění Krajského soudu v Hradci Králové v odst. 105 a 107 jeho rozsudku sp. zn. 6 T 9/2014). Soud tak sdílí pochyby správních orgánů ohledně toho, zda skutečně tato návštěva proběhla. Nicméně i pokud by proběhla, na závěrech soudu o nedostatečném prověření odběratelů by to nic nezměnilo.
88. Námitka, že žalobkyně dělala, co bylo v jejích silách k prověření svých obchodních partnerů, neuspěla ani v trestním řízení (viz odst. 110 rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové).
89. Soud tak uzavírá, že ani žalobní námitky ohledně dobré víry žalobkyně neshledal důvodnými. Ostatně v situaci, kdy se žalobkyně podílela prostřednictvím úmyslného trestného jednání svého jediného člena představenstva na podvodech na DPH, mohla její žalobní argumentace stran dobré víry a nevědomosti o těchto podvodech sotva uspět.

VII. Závěr a náklady řízení

90. Soud z výše uvedených důvodů neshledal žalobní námitky důvodnými. Protože současně nezjistil žádné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout i bez uplatněné námitky, zamítl všechny tři žaloby jako nedůvodné (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
91. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyla procesně úspěšná. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 25. března 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu