ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Davida Krysky a Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., ve věci

žalobkyně: **Centoro s.r.o., IČO 27400450**
sídlem Všechromy 49, 251 63 Strančice
zastoupená advokátem JUDr. Janem Sukem
sídlem Na Slupi 134/15, 128 00 Praha 2

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

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

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanou dne 27. 10. 2016, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu v Říčanech (jehož působnost dne 1. 1. 2013 s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, přešla na Finanční úřad pro Středočeský kraj; oba tyto finanční úřady budou dále označovány jako „správce daně“) ze dne 23. 6. 2011, č. j. 148779/11/059912204696. Správce daně tímto rozhodnutím na základě výsledků vytýkacího řízení, resp. postupu k odstranění pochybností snížil žalobkyni nadměrný odpočet na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období května 2009 na částku 2 008 471 Kč (oproti původně vykázané částce 13 559 668 Kč), a to z důvodu, že žalobkyně uplatnila neoprávněně osvobození od DPH podle § 64 odst. 1 zákona

č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 87/2009 Sb. (dále jen „zákon o DPH“) u dodávek odpadní mědi v celkové hodnotě 72 330 600 Kč.

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

3. Žalovaný tedy doplnil dokazování a následně vydal žalobou napadené rozhodnutí, které ve srovnání s rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 31. 10. 2012 založil na odlišném právním hodnocení. Žalovaný nepopřel, že byly naplněny podmínky pro osvobození od DPH. Nárok na osvobození však žalobkyni nepřiznal, neboť dodání zboží neprobíhalo za běžných obchodních podmínek a bylo součástí daňového podvodu, o kterém žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět.

4. Soud ve věci rozhodoval znovu poté, co jeho předchozí rozsudek ze dne 8. 8. 2019, č. j. 48 Af 35/2016-55 (dále jen „druhý rozsudek“) zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 1. 2021, č. j. 5 Afs 304/2019-40, s tím, že nebyly dány důvody, pro které zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil.

II. Obsah žaloby

5. Žalobkyně nejprve rekapituluje, že dne 15. 5. 2009 uzavřela se společností V-Voříšek CZ s. r. o., IČO 27524299 (pozn. soudu: dnes v konkursu; dále jen „společnost V-Voříšek“) smlouvu o spolupráci, na základě které vystupovala při obchodování s mědí zejména jako investor a exportér, jehož úlohou bylo odebrat a zaplatit za nákup měděného odpadu a financovat jeho přepravu k dalšímu odběrateli, což bylo dáno tehdejší dobrou finanční situací žalobkyně a znalostmi prostředí obchodování s neželeznými kovy. Žalobkyně obchod uzavřela na základě obchodních zkušeností a znalostí dobré spolupráce se společností V-Voříšek, jejíž jednatel P. V. oslovil žalobkyni s nabídkou spolupráce. Na základě rámcové smlouvy o spolupráci proběhly dílčí obchody, při nichž žalobkyně odebrala od společnosti V-Voříšek měděný odpad a ten následně dodala třetím osobám do Maďarska. Ačkoliv žalovaný již nezpochybňuje pořízení a dodání zboží, nově opírá své závěry o absenci dobré víry žalobkyně ohledně existence řetězového daňového podvodu. Žalobkyně však o řetězovém podvodu nevěděla a neměla ani nemohla vědět.

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

7. Žalobkyně nepovažuje postup žalovaného, který zcela opustil názor, na němž bylo postaveno rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze, za správný. Žalovaný podle ní směřoval k tomu, aby zjevně nesprávné a nezákonné rozhodnutí správce daně potvrdil a dodatečně je konvalidoval, přestože ve spise absentovaly důkazy. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že žalovaný měl posoudit zákonnost rozhodnutí správce daně a v případě nezákonnosti takové rozhodnutí primárně zrušit, aby tím byla zachována veškerá procesní práva žalobkyně.

8. Dále žalobkyně rozporuje závěr o tom, že věděla nebo mohla vědět o svém zapojení do podvodu na DPH. Žalovaný podle ní předně nepochopil obchodní roli žalobkyně. Společnost V-Voříšek potřebovala žalobkyni jako finančně silného investora, neboť bez ní

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

9. Pokud jde o personální propojenost, žalobkyně nepopírá, že jednatelka žalobkyně je manželkou P. P., který byl v letech 2008 až 2013 společníkem MEXTRADE s. r. o., jež je jediným společníkem žalobkyně. V rozhodné době se jednatelka žalobkyně – P. P., věnovala výhradně péči o nezletilé dítě, a proto byla dlouhodobě uvolněna z provozní činnosti v rámci žalobkyně a obchodování zajišťoval M. Č. jako pověřený manažer. P. P. pak vystupoval jako poradce pana Č., zmocněného k jednání za žalobkyni. Kromě toho existuje personální i majetková vazba mezi žalobkyní a Fercom, a.s. (dále jen „Fercom“), neboť P. P. byl v rozhodné době členem představenstva Fercom i jejím akcionářem. Právě touto vazbou ostatně žalobkyně vysvětlovala žalovanému, jak se do obchodování zapojila. Podstatnou část obchodů s mědí od společnosti V-Voříšek realizovala právě Fercom. V období měsíců května a června 2009 ovšem Fercom nebyla schopna obchody realizovat, a tak byla o tuto činnost požádána žalobkyně, a to za stejných podmínek a na základě stejně koncipované smlouvy se společností V-Voříšek jako Fercom. Tím je dle mínění žalobkyně také vysvětleno přelepování objednatele přepravy na CMR listech – dopravce ze setrvačnosti uváděl namísto žalobkyně právě Fercom. Přepravu navíc objednávali stejní lidé, což dopravce mohlo zmást.

10. Žalobkyně ovšem nesouhlasí s údajnou propojeností P. P. nebo kohokoli z okruhu žalobkyně s P. V., který není v příbuzenském poměru s rodinou P. či Č. ani jejich osobou blízkou a nikdy s nimi nepodnikal. Vazba žalobkyně a P. V. byla ryze obchodní. Pokus žalovaného založit propojenost na tom, že se spolu pánové V. a P. účastnili společných obchodních schůzek, je neudržitelný a zoufalý. To, že byl P. V. pověřen konkrétními úkoly za žalobkyni, bylo dáno tím, že zboží bylo odesíláno ze skladových prostor společnosti V-Voříšek a nedávalo smysl, aby byla do těchto míst vysílána podepisovat a vystavovat přepravní doklady jiná osoba jednající za žalobkyni. Tato okolnost podle žalobkyně zapadá také do celkového rámce obchodování, neboť role žalobkyně byla právě v rovině financování dopravy a DPH, nikoli fyzického zajištění přepravy zboží z místa A do místa B. Žalobkyně dodává, že na mezinárodním trhu s komoditami obchoduje od roku 2001 bez toho, aby disponovala technikou pro nakládku, vážení či přepravu mědi, a nemá ani skladové dvory či obslužný personál. Zavedená praxe při obchodování s kovy je taková, že se nakupuje od prověřeného partnera a v drtivé většině případů obchodník materiál fyzicky nevidí. Popíráním těchto obvyklých a logických obchodních operací

žalovaný podle žalobkyně nerespektuje garantovanou autonomii obchodníků a klade na ně požadavky jdoucí nad zákonný rámec jejich podnikání.

11. K otázce údajných nesrovnalostí na dílčích dokladech se žalobkyně podrobně nevyjadřuje, neboť argumenty tohoto obsahu podle ní Krajský soud v Praze neshledal relevantními v prvním rozsudku, v němž konstatoval, že dodání zboží bylo prokázáno a případné zpochybnění tohoto faktu by si žádalo provedení dalších důkazů. Obsah faktur ani CMR listů podle žalobkyně nic nevypovídají o jejím subjektivním vztahu k existenci případného daňového podvodu. Nesprávnost daňových dokladů nemůže vést k odnětí práva na osvobození od daně, a to zejména v kontextu splnění všech dalších zákonných povinností, které žalobkyně učinila při podávání souhrnného hlášení za příslušné zdaňovací období.

12. Ve vztahu k dalším indiciím nasvědčujícím nestandardnosti obchodů pak žalobkyně uvádí, že přefakturace zboží v rámci jednoho dne je v běžných obchodních vztazích obvyklá a navíc plyne přímo ze zákona. Pokud žalobkyně a její dodavatelé uskutečnili zdanitelná plnění, tak museli vystavit daňové doklady. Nic neobvyklého žalobkyně nespatřuje na tom, že dodávky zboží nebyly realizovány v blízkosti sídla odběratelských subjektů. Naopak je běžné, že podnikatelské subjekty mají někde sídlo a jinde provozovny. K tvrzení zástupce žalobkyně pana K. při ústním jednáním dne 5. 10. 2009 žalobkyně konstatuje, že se jednalo o externího daňového poradce, který nebyl vždy obeznámen se všemi detaily obchodování žalobkyně; tvrzení pana K. uvedl později M. Č. na pravou míru. Názor, že měď patří mezi tzv. rizikové komodity, pokládá žalobkyně za spekulativní a má za to, že neexistuje žádný právní předpis definující pojem „*komodity rizikové z hlediska daňového podvodu*“. Režim přenesené odpovědnosti se používá od 1. 4. 2011, zatímco předmět sporu spadá do roku 2009. V dané době neexistovala žádná regulace těchto obchodů ani metodická sdělení správců daně či Ministerstva financí. O tom, že by obchody s mědí mohly být zneužívány k podvodům, žalobkyně v rozhodné době nevěděla a vědět nemohla (první zmínky tohoto typu podle ní zazněly v médiích až v roce 2011).

13. Žalobkyně rozporuje tvrzení žalovaného, podle něhož ověřila pouze registraci zahraničního subjektu k DPH. P. P. se totiž před zahájením obchodování setkal v České republice se zástupci odběratelů (Kupfer a Koteb) a také spolu s P. V. navštívil provozovnu společnosti Kupfer v místě skladu zboží i v účetní kanceláři v Györu. P. P. tedy prověřil, že na straně odběratele vystupují konkrétní lidé a že je obchodní činnost vykonávána s využitím potřebného zázemí. Protože žalobkyně odběratele blíže neznala, trvala na platbách zboží nejpozději v den realizace přepravy. Žádné další obezřetnosti už dle žalobkyně nebylo zapotřebí. Rozhodně nebylo možné ani obvyklé prověřovat na území Maďarska, zda odběratel plnil své daňové povinnosti.

14. Ve prospěch závěru, že měla nebo mohla vědět o daňovém podvodu, podle žalobkyně nic nesvědčí. Žalobkyně nakupovala a prodávala zboží v dobré víře a z obchodu jí nevznikaly žádné finanční výhody. DPH, kterou obdržela od správce daně, již předem zaplatila společnosti V-Voříšek, kterou znala z předchozích obchodů jako bezproblémového partnera. Argumentace žalovaného je podle žalobkyně nepřesná, žalobkyně byla z pohledu judikatury Soudního dvora v dobré víře. Žalobkyně především zdůrazňuje, že správce daně musí prokázat, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět o daňovém podvodu, což však žalovaný v souzené věci neprokázal. Z judikatury Soudního dvora dle žalobkyně plyne, že na subjekty mohou být kladeny pouze požadavky běžné (normální) opatrnosti. Běžná opatrnost při zahraničních obchodech nemůže jít nad rámec prověření existence obchodního partnera a jeho registrace k DPH. Během trvání obchodu se žalobkyně

neseznámila se žádnými skutečnostmi, které by měly za následek přetržení její dobré víry, zejména se nemohla dozvědět o tom, že společnosti v jiném členském státě neplní své daňové povinnosti, neboť k tomu mohlo dojít až po ukončení plnění.

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

III. Vyjádření žalovaného

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

sídlo v Budapešti. Výpověď pana K. se neshodovala s tvrzením pana Č., který tvrdil, že s maďarskými odběrateli navázal kontakt P. V.. Obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou v obchodním prostředí typické.

17. Argumentace žalobkyně, podle níž žalovaný nelogicky požaduje vykazovat předmětnou daň dvakrát, neobstojí, neboť žalobkyně převrátila závěry, které žalovaný v napadeném rozhodnutí vyslovil. Žalovaný rozporuje také názor, že neodvedení DPH z pořízení zboží maďarskými odběrateli je daňově neutrální. Pokud žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet daně z přijetí plnění a zároveň žádala o osvobození od daně na výstupu z titulu dodání zboží do jiného členského státu, tak vznikla povinnost odvést tuto daň právě odběratelům žalobkyně. Neodvedli-li odběratelé daň, došlo k narušení principu neutrality.

18. Nestandardní na transakcích bylo dle žalovaného to, že k prodeji mezi všemi články a k přepravě docházelo během jednoho dne. Žalobkyně působila jako prostředník, smlouvy s odběrateli byly uzavřeny dříve než smlouva o spolupráci. Společnost V-Voříšek vše zajišťovala sama a není logické, aby hledala mezičlánek – investora, který od ní měď odkoupil a který zároveň ten samý den prodal zboží do Maďarska s marží, o níž se se žalobkyní musela dělit. Nestandardní bylo také to, že byly využívány shodné skladové prostory pro obchodování se všemi maďarskými partnery. Úhrady od maďarských odběratelů probíhaly v rozporu s tím, co bylo ujednáno. Mimoto je měď rizikovou komoditou. Doklady předložené žalobkyní vykazovaly vady, na většině CMR listů byla jako odesílatel uvedena Fercom a označení bylo přelepováno na žalobkyni, což žalobkyni nebylo podezřelé, přestože šlo o transakce v řádech milionů korun českých. Žalobkyně dle mínění žalovaného neučinila dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezila. Především se měla zajímat o to, jaká je její skutečná role, jak probíhají nakládky a vykládky zboží, zda k realizaci dochází v souladu s obchodními podmínkami a zda jsou na dokladech všechny povinné náležitosti. Nestandardní objektivní okolnosti přitom žalobkyni byly známy již v průběhu transakcí a měly v ní vzbudit podezření. Tyto okolnosti nelze hodnotit jednotlivě, jako to činí žalobkyně, ale komplexně ve vzájemných souvislostech.

19. Ve vztahu k neprodloužení lhůty žalovaný uvádí, že žalobkyně se se závěry žalovaného seznámila dne 26. 7. 2016 a lhůta jí byla prodloužena do 22. 8. 2016, což je přiměřené. Tvrzení uvedená ve vyjádření ze dne 30. 8. 2016 byla obsažena již v odvolacích námitkách a jejich vypořádání by nemohlo změnit závěry napadeného rozhodnutí. Žalobkyně ani nenavrhovala provedení nových důkazů. Vyjádření ze dne 30. 8. 2016 se navíc do dispozice žalovaného dostalo až dne 6. 9. 2016, tj. po vydání napadeného rozhodnutí. Žalovaný nicméně toto vyjádření posoudil, přičemž neshledal důvod pro podání podnětu k nařízení přezkumu napadeného rozhodnutí.

20. Mezinárodní dožádání ohledně společnosti ZDEMAR SLOVAKIA se neřídilo českými právními předpisy. V této souvislosti žalovaný odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 22. 10. 2013, C-276/12 *Sabou*, dostupný stejně jako ostatní rozhodnutí téhož soudu na http://curia.europa.eu, z něhož dovozuje, že žalobkyně neměla být informována o zaslání žádosti o poskytnutí informací ani obeznámena slovenskou daňovou správou o způsobu získání informací. S informací z mezinárodního dožádání byla žalobkyně seznámena později. Navzdory tomu, co uvádí žalobkyně, žalovaný konstatuje, že J. N. nebyl předvolán a vyslýchán jako svědek, ale dostavil se za účelem sdělení průběhu spediční činnosti. Na základě jeho sdělení bylo předvoláno několik svědků, u jejichž výslechu byl přítomen zástupce žalobkyně. Ani A. F. nebyl vyslýchán jako svědek, ale dostavil se

k podání vysvětlení. Obžaloba Vrchního státního zastupitelství v Praze pak podle žalovaného nemusela být ve spise založena, neboť souvisela s trestním, nikoli s daňovým řízením. K dokumentům Fercom žalovaný konstatuje, že je má k dispozici správce daně.

IV. Obsah správního spisu

21. Žalobkyně podala u správce daně dne 26. 6. 2009 přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2009, v němž deklarovala dodání zboží s místem plnění v tuzemsku v rozsahu částky 6 921 938 Kč (z toho vypočetla DPH ve výši 1 315 168 Kč) a dodání zboží do jiného členského státu v rozsahu částky 72 330 600 Kč, oproti nimž uplatnila přijatá zdanitelná plnění od plátců ve výši 78 288 607 Kč (z toho stanoven nárok na odpočet DPH ve výši 14 874 836 Kč). Po odečtení daňové povinnosti tudíž žalobkyně uplatnila nadměrný odpočet ve výši 13 559 668 Kč. Dne 28. 7. 2009 žalobkyně předložila souhrnné hlášení k DPH za II. čtvrtletí roku 2009, v němž vykázala 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 maďarským společnostem CELEB FÉM Kft., KUPFER Metal Hungary Kft. a KOTEB Kft. (dále jen „CELEB“, „KUPFER“ a „KOTEB“).

22. Správce daně na základě podaného přiznání za květen 2009 zaslal žalobkyni dne 14. 7. 2009 výzvu k odstranění pochybností, neboť mu vznikly pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních, což odůvodnil tím, že se částka vykázaného nadměrného odpočtu značně odlišovala od daňové povinnosti, kterou žalobkyně běžně přiznávala. Při ústním jednání v září 2009 předložil původní zástupce, resp. daňový poradce žalobkyně (pan A. K.) správci daně mimo jiné faktury vystavené pro maďarské odběratele. Podstatný nárůst objemu zdanitelných plnění zdůvodňoval zástupce 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.

23. V říjnu 2009 tentýž zástupce žalobkyně sdělil, že jediným dodavatelem žalobkyně pro Maďarsko byla společnost V-Voříšek a jediným dopravcem společnost ZDEMAR Ústí nad Labem s. r. o. (dále jen „ZDEMAR Ústí“), která si najímala jiné dopravce, ale na přepravních listech uváděla své logo. Ve čtyřech případech si dopravu zajistil maďarský partner sám prostřednictvím společnosti Horváth Trans. Platby probíhaly přes bankovní účty žalobkyně formou vkladu hotovosti ve výši podle vystavených faktur, což byla obvyklá praxe maďarských odběratelů. V květnu 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 vytýkacím řízením. Maďarská strana kontaktovala žalobkyni jako první prostřednictvím jejích webových stránek a s jejich statutárním orgánem bylo jednáno pravděpodobně prostřednictvím tlumočníka. Kupní smlouvy byly uzavřeny v češtině s ohledem na přítomnost tlumočníka. Zástupce žalobkyně doložil také CMR listy na uskutečněné přepravy. Na většině těchto CMR listů jsou přelepeny údaje o odesílateli v kolonce 1 tak, že nově je odesílatelem žalobkyně, a také údaj o dopravci v kolonce 16, popř. 17, jímž je nově ZDEMAR Ústí.

24. V návaznosti na to správce daně vyžádal bankovní výpisy a pokladní doklady, jimiž bylo doloženo, že po prokázání totožnosti na účet žalobkyně u Komerční banky složil dne 27. 5. 2009 Z. S. částku ve výši 12 000 000 Kč, dne 28. 5. 2009 J. Z. F. částku 10 418 280 Kč a dne 29. 5. 2009 Z. S. 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 sdělily, že tyto osoby nebyly majiteli žádného jimi vedeného účtu.

25. Z výsledků mezinárodních dožádání vyplynulo, že společnost CELEB byla nekontaktní a v předmětném období nevykázala žádné obchodní aktivity. Pan J. Z. F., jenž byl v rozhodné době jednatelem společnosti CELEB, prohlásil, že od žalobkyně nikdy nepořídil žádné zboží, nebyl s ní ve styku a jeho společnost pouze obdržela faktury. Popřel také pravost podpisů na předložených dokumentech (kupní smlouvě, potvrzení o dodání zboží do Maďarska a pokladní složence z banky). Ani společnost KOTEB nebyla kontaktní, v souhrnném hlášení neuvedla intrakomunitární transakce a nikdy neměla zázemí ani personál k přepravě nebo skladování sporného zboží. Bývalý jednatel O. L. uvedl, že si kvůli nemoci nemůže pamatovat, co se v době realizace obchodů dělo. Nový jednatel C. C. byl srbským občanem a nepodařilo se jej předvolat. Pan P. H. nebyl se společností KOTEB jakkoliv spřízněn. Společnost KUPFER byla rovněž nekontaktní, dne 14. 5. 2011 byla vymazána z registru společností, podle daňových přiznání neprováděla v rozhodném období žádnou obchodní činnost a nevykazovala příjmy či aktiva. Předchozí statutární zástupce Z. S. ani nynější statutární zástupce C. C. s daňovou správou nespolupracovali.

26. Mezinárodním dožádáním dále správce daně od slovenských daňových orgánů zjistil, že slovenská společnost BILFER TRADING s. r. o. na základě požadavku maďarské společnosti CELEB, za niž jednal J. Z. F., realizovala mezinárodní přepravu volně ložené mědi (staré hrnce, chladiče apod.) ze sídla společnosti ALBA spol. s r.o. v Kostěnicích u Pardubic, přičemž na pokyn CELEBu bylo zboží dovezeno a vysypáno na betonovou odstavnou plochu na Slovensku v Gabčíkovu. Přepravce doložil faktury a bankovní výpisy dokládající úhradu přepravného, stejně jako i CMR listy, přičemž se ve vztahu ke zkoumanému zdaňovacímu období pouze jeden z těchto přepravních listů týkal žalobkyně, většina doložených přeprav se týkala Fercom a ALBA spol. s r. o. Další přepravce, L. P., uvedl, že uskutečnil více přeprav měděného šrotu z Kostěnic do stráženého areálu v Gabčíkově na objednávku společnosti CELEB, 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 Fercom) a navíc i záznamy o provozu vozidla, které dokládaly ukončení přepravy nákladu v Gabčíkově, byť CMR list jako místo vykládky uvádí Nagyköros v Maďarsku.

27. Žalobkyně předložila celkem tři dopisy v češtině datované shodně dne 19. 6. 2009, v nichž žádala (podepisoval pan Č.) společnosti CELEB, KUPFER a KOTEB o potvrzení evidence faktur vydaných žalobkyní na sporné dodávky mědi, jež jsou opatřeny vždy razítkem a podpisem za maďarskou společnost. Dopisy potvrzují veškeré faktury, jež jsou předmětem dodatečného platebního výměru. Tyto dopisy žalobkyně dle svého tvrzení nezasílala do Maďarska, ale předala je P. V. ze společnosti V-Voříšek, s níž měla uzavřenu smlouvu o spolupráci. Pan V. obstarával veškerý styk s maďarskými odběrateli a od něj také žalobkyně dostala zpět podepsané dopisy. Předchozí zástupce žalobkyně (K.) v tomto směru omylem podal nesprávnou informaci, neboť kontakt byl navázán prostřednictvím pana V.. Úhrada vkladem na účet byla prováděna z časových důvodů, aby mohlo být zboží odběrateli uvolněno ihned po zaplacení, neboť platba ze zahraniční banky by trvala dlouho a hotové platby v takové výši nebyly možné. Žalobkyně také vysvětlila, že označení *Cu nová* neznačí novou měď, ale odpad z nové mědi.

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

29. V říjnu 2010 provedl dožádaný finanční úřad výslech svědka P. V., který vedle dvou kupních smluv na dílčí dodávky předložil také smlouvu o spolupráci ze dne 15. 5. 2009 uzavřenou mezi společností V-Voříšek a žalobkyní, jejímž předmětem byla spolupráce smluvních stran při prodeji měděného odpadu z České republiky do Maďarska a na Slovensko, což bylo ve smlouvě odůvodněno tím, že společnost V-Voříšek jako dodavatel tohoto materiálu nemůže sama finančně zabezpečit ze svých zdrojů veškerý zahraniční obchod. Žalobkyně měla dle smlouvy plnit funkci investora a exportéra materiálu. Společnost V-Voříšek se zavázala dodat žalobkyni měděný odpad ve svém skladě v Praze-Uhříněvsi, popř. na jiném určeném místě, objednat přepravu z místa nakládky do místa určení, zajistit nakládku a vážení materiálu při nakládce, jakož i vyplnění CMR listů či jiných přepravních dokladů a konečně též zajistit pro dodaný materiál zahraničního odběratele a komunikovat s ním. Oproti tomu se žalobkyně zavázala zajistit financování obchodu, tedy zaplatit za nákup měděného odpadu společnosti V-Voříšek a uhradit náklady spojené s přepravou. Spolupráce byla dohodnuta jako bezúplatná s tím, že činnost společnosti V-Voříšek je kryta rozdílem nákupní a prodejní ceny materiálu. Smlouvu za žalobkyni podepisoval M. Č..

30. Petr V. při výslechu uvedl, že uzavření smlouvy o spolupráci bylo dohodnuto s P. P. (jednatelkou žalobkyně), veškeré formality však zajišťoval pan Č.. Tento postup byl dohodnut v rámci obchodních vztahů s Fercom a motivací bylo nedostatečné *cash-flow* svědkovy společnosti. Z protokolu o výslechu svědka P. V. plyne, že na jména maďarských společností svědek nebyl ochoten reagovat bez předložení listinných podkladů, neboť si okolnosti z roku 2009 již nepamatoval. Poté v úsečných odpovědích uvedl, že se domnívá, že totožnost zástupců maďarských společností ověřoval. Byl dokonce i navštívit jejich sídlo a sklady v Maďarsku s panem P. z Fercom, komunikace probíhala v češtině za pomoci tlumočníka 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. Svědek nechtěl vypovídat k otázce přepravy, nakonec uvedl, že podmínky převzetí mědi v Maďarsku si asi stanovil zákazník, s nímž se nejdřív podepsal kontrakt na objem dodávky, dohodla se cena a zákazník určil, kam se má zboží dopravit. To bylo poté uvedeno do přepravních listin. Vykládku si zajišťoval zákazník.

31. V dubnu 2011 zástupce žalobkyně sdělil, že CMR listy vyplňovali řidiči a že žalobkyně jako odesílatel neví, proč na kopiích CMR přepravce neopravil nesprávné údaje v kolonkách 1, 16 a 22. Předtím takovéto obchodní případy šly přes Fercom a řidič patrně dostal informaci o nesprávném odesilateli. V kolonce 22 chybí razítko odesilatele, protože žalobkyně nebyla přítomna v místě nakládky – tu zajišťovala společnost V-Voříšek. Skutečný přepravce nebyl žalobkyni vůbec znám, jména přelepovala společnost ZDEMAR Ústí. O tom, že by zboží bylo složeno jinde než v místě deklarovaném v přepravních dokladech, žalobkyně nic nevěděla, s ohledem na uhrazení dodávek však nepochybovala, že se zboží k odběrateli dostalo.

32. Dožádaný finanční úřad dále obstaral faktury a doklady o zaplacení přepravy českými dopravci, a to včetně CMR listů a souvisejících záznamů o provozu vozidla, které potvrzovaly uskutečnění přeprav a vyložení vozů v maďarském Györu. Vyslýchaný

svědek P. V., řidič, uvedl, že zboží (různorodý odpad – dráty, kabely, špony z vrtání, sem tam i nějaký větší kus) naložil v Kostěnicích, to se zvážilo, zaplachtovalo a zaplombovalo a následně jej odvezl na vykládku v Györu, kde bylo též zváženo 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 podle mustru předaného s objednávkou. Že by byla přelepena kolonka 1, si nepamatuje. Další řidič, P. F., vylíčil průběh přepravy obdobně, přepravoval měď, kterou vysypal na volnou plochu někde uprostřed vesnice v Györu. I on vyplňoval CMR list, kolonka 1 byla přelepena na všech exemplářích CMR listu již před odjezdem na nakládce v Kostěnicích. Třetí vyslýchaný řidič, J. R., sdělil, že převáženou měď vyložil na malém dvorečku na okraji Györu, kde dostal na CMR list razítko od maďarského odběratele. Řidičům jméno žalobkyně nic neříkalo.

33. Správce daně pak své závěry shrnul v dokumentu z května 2011 (seznámení daňového subjektu s výsledkem postupu k odstranění pochybností), kde uvedl, že žalobkyně neprokázala uskutečnění přepravy zboží k maďarským plátcům DPH, a proto správce daně pohlížel na plnění na základě faktur do Maďarska jako na tuzemská, jež jsou předmětem DPH. Dne 23. 6. 2011 správce daně vydal platební výměr č. j. 148779/11/059912204696, jímž byl žalobkyni snížen nadměrný odpočet na DPH za květen 2009 na částku 2 008 471 Kč. Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání, které Finanční ředitelství v Praze rozhodnutím ze dne 31. 10. 2012, č. j. 6197/12-1300-203245, zamítlo bez toho, aby dále doplňovalo skutková zjištění. Finanční ředitelství v Praze shodně jako správce daně konstatovalo existenci pochybností o faktickém uskutečnění dodávek.

34. Krajský soud v Praze prvním rozsudkem na základě (v pořadí první) žaloby žalobkyně zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 31. 10. 2012 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, přičemž konstatoval, že nemá pochyby o tom, že zboží bylo přinejmenším zčásti nejen předáno k přepravě, ale i dopraveno do jiného členského státu osobám registrovaným k DPH.

35. Žalovaný v dalším řízení uložil správci daně, aby doplnil spisový materiál. Do spisu byly doplněny mimo jiné daňové doklady vystavené společností BESTRAX s. r. o. pro společnost V-Voříšek ohledně vážení automobilů uskutečněných ve dnech 27. 5. až 30. 5. 2009 společně s údaji o registračních značkách těchto automobilů a navážených hodnotách. Dále byla do spisu založena plná moc ze dne 15. 5. 2009, jíž jednatelka žalobkyně P. P. zmocnila společnost V-Voříšek k tomu, aby v rámci společného obchodování mezi žalobkyní a společností V-Voříšek jménem žalobkyně objednávala přepravu, zajistila nakládku a vážení materiálu měděného odpadu určeného pro export do Maďarska a na Slovensko a aby zároveň předala jednotlivým řidičům informace o přesném místě vykládky, popř. aby vyplnila CMR listy či jiné přepravní doklady, a konečně aby jménem žalobkyně jednala se zahraničními odběrateli, a to i případně pomocí třetích osob. Tato plná moc se obsahově shodovala s plnou mocí, jíž P. P. jako člen představenstva Fercom zmocnil k zastupování této společnosti společnost V-Voříšek.

36. Ve spise jsou dále založeny daňové doklady vystavené spediční společností ZDEMAR Ústí pro žalobkyni ohledně přeprav mědi uskutečněných v květnu 2009 (jako datum zdanitelných plnění je však uváděno 27. 5. 2009 až 10. 6. 2009). K těmto daňovým dokladům je vždy přiložen CMR list, podle něhož byla odesílatelem ve většině případů Fercom. Ve třech případech je údaj o odesílateli nečitelný, v pěti případech je jako

odesílatel na CMR listu ručně vyplněna žalobkyně a na třech CMR listech je původní údaj o odesílateli přelepen údajem o žalobkyni. Většina těchto CMR listů obsahuje původní, nepřelepený údaj o dopravci, avšak na některých je údaj o dopravci přelepen údajem o ZDEMAR Ústí. K těmto CMR listům jsou dále přiloženy další daňové doklady vystavené různými dopravci (GLASTONE s. r. o., M. K. SIDO, S. O. s. r. o., J. D.-AUTODOPRAVA, Bleha a synové s. r. o., J. K. – AUTODOPRAVA, CEKO-NORD spol. s r. o., J. H., J. J., ZDEMAR SLOVAKIA, AGRO – Rejchrt spol. s r. o., Ing. D. D., GRANEX Slovakia spol. s r. o. a RUPPENTHAL spol. s r. o.) na straně dodavatele pro odběratele dopravy - společnost ZDEMAR Ústí. Doprava zboží podle daňových dokladů probíhala většinou z Pardubic či Prahy-Uhříněvsi do maďarského Györu. Jako příklad lze uvést, že podle daňového dokladu č. 2009206175 vystaveného společností ZDEMAR Ústí jako dodavatelem pro žalobkyni jako odběratele měla být ve dnech 27. 5. 2009 a 29. 5. 2009 naložena měď v Praze-Uhříněvsi a dodána do Györu a k těmto přepravám se mají vztahovat CMR listy č. 4250452 a 5620403. V obou těchto CMR listech, jež jsou přiloženy k faktuře, je jako odesílatel uvedena Fercom a jako dopravce společnost RUPPENTHAL spol. s r. o., která podle další faktury č. 2901040 byla dodavatelem dopravy pro ZDEMAR Ústí.

37. Správce daně v rámci doplnění spisu vyslechl také celou řadu svědků. P. P., člen představenstva Fercom a manžel jednatelky žalobkyně, mimo jiné vypověděl, že maďarské odběratele sehnal P. V., který také po dohodě s panem Č. vedl za žalobkyni jednání o cenách a koordinoval obchody s mědí. Dále P. P. uvedl, že společně s P. V. a Ing. D., zaměstnancem Fercom, navštívil sklad společnosti KUPFER a kanceláře KUPFER a KOTEB, přičemž jedno jednání za účasti KUPFER i KOTEB proběhlo také v sídle Fercom. O tom, že žalobkyně provede obchody v podobném duchu jako Fercom, rozhodl P. P. po dohodě s M. Č..

38. P. P., jednatelka žalobkyně, při výslechu sdělila, že v rozhodné době byla na mateřské či rodičovské dovolené a chod žalobkyně manažersky zajišťoval pan Č., který měl obchody s mědí na starost. Nakládku mědi osobně neviděla a ověření registrací maďarských společností jako plátců daně bylo v gesci daňového poradce.

39. Z výslechu M. Č., obchodního manažera žalobkyně, plyne, že kupní smlouvy a smlouvu o spolupráci se společností V-Voříšek podepsal z titulu své pracovní pozice. Předmětem dodávek podle něj byl měděný odpad a na nakládku zboží se byl jednou podívat v Praze-Uhříněvsi u P. V., kde viděl nakládání měděného šrotu na automobily Zdemar. Žalobkyně se podle něj účastnila obchodů s mědí, neboť měla dostatek vlastních finančních prostředků z úvěrů. Jednání týkajícího se vstupu žalobkyně do těchto obchodů se účastnil M. Č. a P. P. jako konzultant. Obchodní případ s mědí žalobkyni nabídl P. V., který jej odborně i provozně zastřešoval. Žalobkyně byla dle výpovědi M. Č. v roli investora, spolupráce s maďarskými odběrateli byla navázána přes pana V., který byl spolehlivým partnerem. CMR listy chodily podle svědka žalobkyni již s přelepenými údaji, ale někdy sám M. Č. přelepil kolonku odesílatele nálepkou žalobkyně tak, aby vše odpovídalo skutečnosti. Registraci maďarských společností k DPH kontroloval jak M. Č., tak zřejmě i pan A. K. (zástupce žalobkyně a předseda představenstva Fercom) a pan L. P. (účetní žalobkyně).

40. Z výpovědí řidičů (Z. Š., T. T., L. M., P. D., P. M., V. J., F. D., J. K., V. Z., M. Š., J. H., J. K.) plyne, že vozili měděný odpad z České republiky do Maďarska k Györu. V místě nakládky se zboží vážilo a nakládalo za pomocí techniky, zatímco v místě vykládky se zboží většinou pouze vysypalo na zem (v některých případech bylo zboží vyloženo

technikou či vysypáno do boxů). Většina řidičů uvedla, že se náklad před vysypáním vážil i v místě vykládky. Většina z vyslýchaných řidičů si nebyla vědoma toho, že by se měď vozila zpátky do České republiky. Někteří řidiči však uvedli, že v místě vykládky viděli, jak se měď nakládá na další kamiony. Svědek P. M. uvedl, že o tom, že se *„to vozí furt dokola, věděl snad každý nebo si to myslel každý.“* Řidiči netušili, že se CMR listy přelepovaly.

41. R. K., dispečer mezinárodní dopravy zaměstnaný u společnosti ZDEMAR Ústí, mimo jiné vypověděl, že si je vědom toho, že se na CMR listech přelepovaly údaje v kolonce o dopravci. Přeprava zboží pro žalobkyni podle něj zpravidla končila někde u Györu. O tom, že by se zboží po vyložení nakládalo a vezlo zase zpět, svědek nevěděl. J. K., jednatel společnosti ČEKO-NORD spol. s. r. o. naproti tomu sdělil, že se některým řidičům zdála přeprava podezřelá, neboť se přes vysílačky od řidičů jiných dopravců dozvěděli, že ti zboží nevyložili, ale jeli s ním zpátky do České republiky. O přelepování CMR listů svědek nic nevěděl. Kromě toho byli vyslechnuti také dispečer zaměstnaný v rozhodné době u J. D.-AUTODOPRAVA, J. D., J. B. ze společnosti Bleha a synové s. r. o., M. K. a J. J. – podnikatelé a dopravci či S. O. – od roku 2012 jednatel společnosti S. O. s. r. o.

42. Ve spise je také založen protokol o ústním jednání ze dne 11. 6. 2015, z něhož plyne, že se uvedeného dne dostavil ke správci daně k podání vysvětlení pan A. F., zástupce společnosti GLASTONE s. r. o., který v rozhodnou dobu pracoval v této společnosti na pozici dispečer, řidič a údržbář. Ten při jednání popsal způsob spolupráce se společností ZDEMAR Ústí a průběh dopravy zboží do Maďarska. Z dalšího protokolu o ústním jednání ze dne 14. 8. 2015 se podává, že se tohoto dne dostavil k Finančnímu úřadu pro Ústecký kraj pan J. N., zaměstnanec společnosti ZDEMAR Ústí, společně s daňovou poradkyní, aby vyjasnil způsob přepravy zboží a sdělil podrobnosti o spolupráci se žalobkyní. V reakci na mezinárodní dožádání je pak ve spise založen zápis ze dne 24. 3. 2015 o místním šetření provedeném Daňovým úřadem Trenčín v sídle společnosti ZDEMAR SLOVAKIA, při kterém podal jednatel společnosti J. Ď. vysvětlení ohledně fakturací dopravy zboží. Jednatel uvedl, že jeho společnost nemá vlastní vozidla, a proto fakturuje spíše zprostředkování dopravy, kterou uskutečňují jiní přepravci. Společnosti ZDEMAR Ústí a ZDEMAR SLOVAKIA byly podle jednatele propojeny majetkově i personálně, spolupráce mezi nimi probíhala na základě objednávek. Přelepování CMR listů označil jednatel za běžnou praxi mezi speditérskými společnostmi mající zabránit prozrazení subdodavatele; některé exempláře téhož CMR listu přelepeny jsou, jiné nikoli (v závislosti na tom, kdo jimi disponuje).

43. Dne 26. 7. 2016 byl tehdejšímu zástupci žalobkyně (Ing. J. J.) doručen do datové schránky dokument žalovaného z předešlého dne, jímž byla žalobkyně seznámena se zjištěnými skutečnostmi. Žalovaný v dokumentu uvedl obsah nových důkazů, jimiž byl správní spis doplněn, a seznámil žalobkyni s tím, že změnil právní názor na věc, vyjádřený v rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 31. 10. 2012. Nově žalovaný dospěl k tomu, že sice byly naplněny podmínky pro osvobození od DPH, avšak dodání zboží bylo součástí daňového podvodu, o němž žalobkyně věděla nebo měla vědět. Současně žalovaný žalobkyni vyzval, aby se ve lhůtě 8 dnů vyjádřila k odlišnému právnímu názoru žalovaného a skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení, eventuálně aby navrhla doplnění důkazních prostředků.

44. Podáním ze dne 29. 7. 2016 zástupce žalobkyně požádal žalovaného o prodloužení osmidenní lhůty k vyjádření, což odůvodnil tím, že ode dne 3. 8. do 19. 8. 2016 nastupuje

na dovolenou, zatímco zástupci žalobkyně (pozn. soudu: zřejmě statutární orgán) jsou na dovolené nyní. Současně uvedl, že má na 24. 8. 2016 domluveno nahlížení do spisu a že žádá o prodloužení lhůty do 30. 9. 2016. V reakci na to žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 8. 2016 prodloužil žalobkyni lhůtu o 6 dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí; toto rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 15. 8. 2016 přihlášením pověřené osoby do datové schránky. Dne 22. 8. 2016 zástupce žalobkyně opětovně požádal o prodloužení lhůty k vyjádření, a to do 15. 9. 2016. K tomu zástupce uvedl, že prodloužená lhůta k podání vyjádření uplyne právě dne 22. 8. 2016, který je prvním pracovním dnem zástupce žalobkyně po řádné dovolené, a proto zástupce není schopen adekvátně reagovat na výzvu. Potřebu prodloužit lhůtu podle něj umocňovala také skutečnost, že byl na 24. 8. 2016 domluven na nahlížení do spisu. Následně dne 24. 8. 2016 zástupce žalobkyně skutečně nahlížel do spisu a nechal si z něj vyhotovit kopie. Žalovaný opakovanou žádost o prodloužení lhůty k vyjádření rozhodnutím ze dne 29. 8. 2016 zamítl, neboť nepovažoval důvody zmiňované zástupcem žalobkyně za závažné. Zohlednil přitom, že zástupce mohl pro nahlížení do spisu zvolit dřívější datum než 24. 8. 2016, jakož i to, že se jednalo o druhou žádost o prodloužení lhůty.

45. Dne 30. 8. 2016 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, jímž zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru správce daně ze dne 23. 6. 2011 a tento platební výměr potvrdil. Žalovaný měl za zjištěné, že zboží bylo přeprodáváno v řetězci společností V-Voříšek (ČR) → žalobkyně (ČR) → CELEB/KUPFER/KOTEB (Maďarsko). Každé plnění se dle žalovaného skládalo ze čtyř nebo pěti podobně objemných částí a po těchto částech také probíhala přeprava v kamionech. K prodeji mezi všemi články a k přepravě vždy docházelo během jednoho dne. O fyzické existenci zboží nebylo pochyb, byli zde však nekontaktní maďarští odběratelé, z nichž některým již byla zrušena registrace k DPH. Žalobkyně a její dodavatel byli personálně propojeni, v každé z šetřených transakcí bylo možné identifikovat chybějící daň, případně společnost, u které nebylo možné odvedení daně do státního rozpočtu pro nekontaktnost ověřit. Obchodní řetězec byl zasažen podvodem, neboť v něm nebyla odvedena daň a žalobkyně uplatnila osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH. V souladu s judikaturou Soudního dvora přitom lze nárok na osvobození odmítnout i v případě, že podvod byl spáchán v jiném členském státě, než je ten, kde byl nárok na osvobození uplatněn. V Maďarsku a případně ani na Slovensku nebyla odvedena daň při pořízení zboží z jiného členského státu. Kromě toho byly zjištěny další nesrovnalosti. Zboží bylo zasíláno k přepravě z prostor, které měla k dispozici společnost V-Voříšek, a odesíláno maďarským odběratelům, nasmlouvaní řidiči žalobkyni neznali a nepřišli s ní do kontaktu. Zboží mělo být odesíláno do Györu, Nagyszent Janos poblíž Györu nebo do města Nagykörös. Zboží pro KOTEB a KUPFER však bylo odesíláno i navzdory odlišným sídlům společností (Györ, Budapešť) na stejné místo (okolí Györu). Společnost V-Voříšek obstarala kontakty na maďarské společnosti a žalobkyně v celé transakci působila jako prostředník. Ačkoli vyslýchaní řidiči nevozili měď zpět do ČR, z výpovědi pana P. M. vyplynulo, že si přepravování zboží dokola všimli, což svědčilo o možném karuselovém podvodu. V řetězci společností došlo dle žalovaného k narušení neutrality daně, posuzované transakce neodpovídaly typickým obchodním podmínkám a zainteresované společnosti se nejevily jako standardní podnikatelé, což svědčilo o zatížení řetězce podvodem.

46. Žalobkyně dle mínění žalovaného věděla nebo mohla vědět o svém zapojení do podvodného řetězce s ohledem na to, že docházelo k přefakturaci a přepravě během jediného dne. Žalobkyně navíc uzavřela kupní smlouvy s KUPFER a KOTEB dříve než

smlouvu o spolupráci s V-Voříšek, byť měla být investorem a exportérem. Celá spolupráce se pak žalovanému jevila jako nelogická, neboť společnost V-Voříšek měla kontakty na maďarské odběratele připravené nakoupit měď, a přesto hledala mezičlánek, který by měď koupil a následně přeprodal do Maďarska. Bez použití mezičlánku by přitom společnost V-Voříšek mohla prodat měď za vyšší cenu. Zapojení žalobkyně do řetězce se žalovanému jevilo jako účelové vzhledem k personálnímu propojení společností (pan P. byl manželem jednatelky žalobkyně a navíc společníkem ve společnosti, jež byla společníkem žalobkyně, mimoto byla žalobkyně zastupována A. K., který byl předsedou představenstva společnosti Fercom, a pan V. byl zmocněn k prakticky veškerým obchodním činnostem žalobkyně). Za další okolnosti vedoucí k účelovému zapojení žalobkyně do řetězce žalovaný označil společné schůzky pana P. a V. v sídle maďarských společností, shodné textace dopisů zasílané maďarským odběratelům či shodné znění smluv o spolupráci mezi Fercom či žalobkyní a společností V-Voříšek. Doklady, na jejichž základě žalobkyně uplatňovala osvobození od daně, vykazovaly vady, neboť povinný údaj o osvobození plnění od daně na ně byl připsán až na popud správce daně. Žalobkyni nebylo podezřelé ani to, že na většině CMR listů předložených společností ZDEMAR Ústí byl jako odesílatel Fercom, a nikoli žalobkyně. Žalovaný si v neposlední řadě povšiml toho, že se lišila výpověď pana Č. a K. ohledně způsobu navázání spolupráce s maďarskými odběrateli, že byly úhrady od maďarských odběratelů činěny v rozporu s tím, co bylo ujednáno, nebo že měď patří mezi rizikové komodity.

47. Žalobkyně dle mínění žalovaného neučinila dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu, neboť sama měla z důvodu personálního propojení a udělení plné moci omezený vliv na běh obchodních transakcí. Již samotný popis nabízené spolupráce (přeprodej zboží v jednom dni a její pochybná role investora) ji měl vést k tomu, že se nejedná o standardní obchodní transakce. Ověření registrací k DPH žalovaný považoval za nevýznamný formální krok. Žalobkyně podle něj měla zjistit co nejvíce informací o svých obchodních partnerech, zajímat se o svou opravdovou roli v řetězci, účastnit se nakládek a vykládek či ověřovat zákonné náležitosti vystavovaných dokladů. Žalovaný uzavřel, že dodání mědi maďarským odběratelům je třeba považovat za zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku s povinností přiznat daň na výstupu, neboť nárok na osvobození od daně nelze přiznat. Žalovaný změnil právní názor správce daně, nikoli však výši vyměřené daňové povinnosti.

48. Ve spise následuje vyjádření žalobkyně ze dne 30. 8. 2016, které bylo žalovanému doručeno téhož dne. Žalobkyně v něm podobně jako v žalobě upozorňovala na nedostatek součinnosti při získávání důkazů v rámci mezinárodního dožádání či při výsleších některých svědků v České republice, na pochybení žalovaného ohledně neprodloužení lhůty k vyjádření, na nesprávné vedení spisu a jeho neúplnost, jakož i na to, že si žalovaný sám nemohl učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin. Dále upozorňovala na nespolehlivost informace týkající se zpětné přepravy zboží do České republiky, zpochybňovala popis daňového podvodu i údajnou nestandardnost některých skutkových zjištění. Personální propojení podle ní vysvětlovalo to, proč se žalobkyně zapojila do obchodování.

49. Žalovaný v úředním záznamu ze dne 7. 9. 2016 objasnil, že se vyjádření žalobkyně dostalo do dispozice odpovědného pracovníka až po vydání napadeného rozhodnutí. Žalovaný nicméně neshledal důvod k podání podnětu k nařízení přezkumu napadeného rozhodnutí,

neboť v podání žalobkyně nebyly obsaženy žádné skutečnosti, jež by mohly ovlivnit výrok napadeného rozhodnutí.

V. Právní posouzení věci krajským soudem

50. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 31. 8. 2016), osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud rozhodl ve věci v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť oba účastníci řízení s tímto postupem souhlasili (žalobkyně podáním ze dne 10. 3. 2021).

51. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

52. Soud nepovažoval za potřebné nařídit jednání za účelem dokazování, neboť seznámení se s obsahem správního spisu nevyžaduje dle konstantní judikatury provádění dokazování (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publikovaný pod č. 2383/2011 Sb. NSS). Součástí správního spisu přitom jsou mnohé z listin, které žalobkyně navrhla k důkazu, a to například napadené rozhodnutí, rozhodnutí správce daně, faktury či první rozsudek, jehož obsah je mimoto zdejšímu soudu dobře znám z vlastní rozhodovací činnosti. Též přehled faktur plyne ze správního spisu, proto soud nedokazoval přehledem vydaných a přijatých faktur. Soud neprováděl k důkazu ani smlouvy o úvěru, neboť tyto důkazní prostředky se nevztahovaly k podstatě sporu. Nad rámec správního spisu pak soud okrajově přihlédl též k okolnostem známým mu z vlastní úřední činnosti, konkrétně ze souběžně projednávané věci sp. zn. 46 Af 34/2012 týkající se daňové povinnosti společnosti Fercom, v níž byly soudu předloženy trestní rozsudky týkající se P. P. a M. Č.. Jedná se o okolnosti, s nimiž jsou žalobkyně, resp. její právní zástupce dobře obeznámeni a sami ostatně za účelem zjištění výsledku trestního řízení žádali toto soudní řízení přerušit.

53. Soud se předně zabýval žalobními body, v nichž jsou tvrzena **procesní pochybení**, protože důvodnost některých z nich by mohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, aniž by bylo nezbytné zabývat se hmotněprávní stránkou sporu.

*Konvalidace prvostupňového rozhodnutí (námitky pod bodem **A.2** a **D** žaloby)*

54. Žalobkyně předně žalovanému vytýká, že bez ohledu na nedostatek důkazů ve spise potvrdil nezákonné rozhodnutí správce daně, namísto toho, aby je zrušil, a zachoval tak její procesní práva. Nadto žalovaný diametrálně změnil právní názor ve vztahu k původnímu rozhodnutí správce daně, což bylo pro žalobkyni překvapující. K této žalobní argumentaci uvádí soud následující.

55. Žalobkyně zcela pomíjí, že odvolací řízení podle daňového řádu je důsledně založeno na principu apelace, nikoli kasace. Pokud žalovaný shledal, že je třeba doplnit skutková zjištění, postupoval správně, když v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně doplnění podkladů pro vydání rozhodnutí. Daňový řád totiž žalovanému nedával možnost, aby rozhodnutí správce daně pro procesní pochybení zrušil a uložil správci daně po doplnění podkladů znovu rozhodnout. V situaci, kdy žalovaný následně shledal, že výrok rozhodnutí správce daně obstojí, ale skutkové a právní závěry nikoli, bylo v souladu se zákonem, že žalobkyni nejprve v intencích § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil se zjištěnými skutečnostmi, novými důkazy i svým odlišným právním názorem a umožnil jí,

aby se k nim vyjádřila a případně navrhla provedení dalších důkazních prostředků, a následně odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Skutečnost, že se proti napadenému rozhodnutí o odvolání nedá dále odvolat (viz § 116 odst. 4 daňového řádu), neznamená, že by žalobkyně neměla k dispozici žádné prostředky, jimiž bylo možné docílit změny pravomocného rozhodnutí. Těmi jsou především návrh na obnovu řízení, podnět k přezkoumání rozhodnutí a správní žaloba, kterou žalobkyně ostatně (v této věci) podala. K odepření spravedlnosti tedy nedošlo. K tomu viz podrobněji body 52 a 53 druhého rozsudku.

*Lhůta k vyjádření a její prodloužení (námitky pod bodem **D** žaloby)*

56. Žalobkyně má dále za to, že osmidenní lhůta, kterou jí žalovaný stanovil k vyjádření se k doplněnému správnímu spisu a k právnímu názoru žalovaného, byla v rozporu se zásadou součinnosti. Ani této argumentaci však soud nepřisvědčuje. Podle § 115 odst. 3 daňového řádu (v tehdy rozhodném znění) nesměla být lhůta k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi, důkazy a právním názorem odvolacího orgánu delší než 15 dnů. Současně daňový řád stanoví, že jen výjimečně lze pro jednoduché a naléhavé úkony stanovit lhůtu kratší než 8 dnů (§ 32 odst. 2 daňového řádu). Žalovaný tedy byl co do délky lhůty značně limitován daňovým řádem a mohl ji určit v rozmezí 8 až 15 dnů. Protože jím stanovená lhůta respektovala tyto zákonné mantinely, nelze tvrdit, že byla v rozporu se zásadami daňového řízení.

57. Podle § 36 odst. 1 daňového řádu správce daně povolí „*ze závažného důvodu*“ prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím. Podle § 36 odst. 2 daňového řádu správce daně vyhoví první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší. Mimoto lze ze závažného důvodu žádat také o navrácení lhůty v předešlý stav (viz § 115 odst. 3 ve spojení s § 37 daňového řádu).

58. Závažný důvod ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu je neurčitým právním pojmem. Podle komentářové literatury lze za závažné důvody pokládat zejména objektivní překážky (tj. nezaviněné či neovlivnitelné žadatelem) a naopak překážky subjektivního charakteru (tj. takové, které žadatel může ovlivnit) by měly být uznatelné pouze výjimečně (viz BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, k § 36). Tomu odpovídá i judikatura Nejvyššího správního soudu, která čerpání dovolených a nepřítomnost jednatele nepokládá za závažný, nýbrž za banální důvod, a to tím spíše v situaci, kdy již jedné žádosti o prodloužení lhůty bylo vyhověno (viz rozsudek ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 216/2016-38).

59. Žalobkyně svou první žádost o prodloužení lhůty opřela právě o nepřítomnost a plánovanou dovolenou svých zástupců, což nelze pokládat za závažné objektivní důvody pro prodloužení lhůty. Žalovaný přesto první žádosti o prodloužení lhůty vyhověl a prodloužil ji o dalších šest dnů. Druhou žádost o prodloužení lhůty žalobkyně odůvodnila tím, že prodloužená lhůta uplyne v den, který bude prvním dnem po řádné dovolené zástupce žalobkyně, a také skutečností, že zástupce žalobkyně bude až po uplynutí prodloužené lhůty nahlížet do spisu. Ani tyto důvody však dle soudu nelze považovat za závažné. Daňový zástupce žalobkyně byl se zjištěnými skutečnostmi seznámen již dne 26. 7. 2016, kdy mu byla doručena výzva žalovaného podle § 115 daňového řádu. Poslední den osmidenní lhůty byl 3. 8. 2016, tj. den nástupu Ing. J., daňového poradce žalobkyně, na

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

60. Zatímco ve vztahu k opožděně uplatněným důkazním návrhům daňový řád stanoví, že se k nim nepřihlíží (§ 115 odst. 4), ve vztahu k opožděně uplatněnému vyjádření k výzvě tak nestanoví. Lhůtu stanovenou podle § 115 daňového řádu k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem a právnímu názoru odvolacího orgánu je proto třeba považovat za lhůtu pořádkovou, z jejíhož nedodržení není možné dovozovat možnost, popř. povinnost odvolacího orgánu k opožděnému vyjádření nepřihlédnout. Odvolací orgán je proto povinen se vyjádřením zabývat i v případě, že mu bylo doručeno po uplynutí stanovené lhůty, stalo-li se tak současně před vydáním rozhodnutí o odvolání. Skutečnost, že se vyjádření dostane do dispozice oprávněné úřední osoby až po vydání rozhodnutí, přitom nemůže jít k tíži účastníka do té míry, že (byť opožděně) podané vyjádření zůstane zcela opomenuto (přiměřeně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2018, č. j. 7 As 264/2017-49). Tyto obecně platné závěry ovšem nelze aplikovat bez zvážení konkrétních skutkových okolností té které věci.

61. V nyní souzeném případě žalobkyni dne 22. 8. 2016 uplynula prodloužená lhůta k vyjádření se k výzvě žalovaného. Zástupce žalobkyně podal vyjádření k výzvě prostřednictvím aplikace Elektronická podání pro finanční správu (EPO) až dne 30. 8. 2016 v 18:43:18 hodin. Ačkoli bylo vyjádření podáno den před vydáním napadeného rozhodnutí, je třeba zohlednit, že se tak stalo v době mimo úřední hodiny podatelny žalovaného. Fakticky tedy žalovaný mohl s vyjádřením nakládat až následující den ráno od počátku úředních hodin či pracovní doby svých zaměstnanců. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo odesláno do datové schránky zástupce žalobkyně 31. 8. 2016 v 11:56:19 hodin, je zcela pochopitelné, že se oprávněná úřední osoba z organizačních důvodů v takto krátké době nemusela o dojití vyjádření vůbec dozvědět. Pokud žalobkyně podala vyjádření po uplynutí stanovené lhůty (ani to neavizovala oprávněné úřední osobě), sama se vystavila riziku, že žalovaný v mezidobí vydá napadené rozhodnutí a k obsahu vyjádření vůbec nepřihlédne (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 As 383/2018-36, týkající se pozdě podaného vyjádření k podkladům pro vydání rozhodnutí podle správního řádu). Za těchto výjimečných okolností, kdy nešlo o faktické opomenutí vyjádření žalobkyně, nýbrž o situaci, kdy se oprávněná úřední osoba o vyjádření podaném po uplynutí stanovené lhůty vlivem objektivních okolností i při bezchybném fungování spisové služby prakticky nemohla včas dozvědět, nezaložilo nezohlednění vyjádření žalobkyně důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí (přiměřeně

srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 1 As 36/2018-28, ohledně pozdě doplněného odvolání podle správního řádu).

62. Soud ovšem zdůrazňuje, že tento svůj závěr založil na skutečnosti, že mezi podáním vyjádření a vydáním napadeného rozhodnutí uplynulo pouze několik hodin, během kterých se z pochopitelných důvodů vyjádření žalobkyně nedostalo do správných rukou. Soud tím však v žádném případě neaprobuje to, že vyjádření žalobkyně nakonec bylo předáno sekci nepřímých daní a oprávněné úřední osobě až dne 6. 9. 2016. K takto velkým časovým prodlevám docházet nesmí.

*Přítomnost žalobkyně u výslechu svědků (námitky pod bodem **D** žaloby)*

63. Pokud jde o výtky žalobkyně stran její neúčasti na mezinárodním dožádání, z rozsudku Soudního dvora C-276/12 *Sabou* plyne, že unijní právo v oblasti přímých daní daňovému subjektu členského státu nepřiznává právo účastnit se výslechů svědků prováděných dožádaným státem. Nejvyšší správní soud nicméně v rozsudku ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, publikovaném pod č. 3016/2014 Sb. NSS, tyto závěry Soudního dvora interpretoval ve vztahu k české právní úpravě tak, že by správce daně měl požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výslechu svědka v souladu s právem dožádaného státu. Pokud by dožádaný stát účast českého daňového subjektu s odkazem na své vnitrostátní předpisy odmítl, může správce daně použít jako důkaz informace týkající se výpovědi svědka. Takový (listinný) důkaz musí být součástí veřejné části správního spisu, musí být daňovému subjektu předestřen a daňový subjekt musí mít možnost se k němu vyjádřit a případně navrhnout další důkazy. V každém případě pak platí, že správce daně musí k listině osvědčující výslech svědka v zahraničí, který byl proveden bez účasti českého daňového subjektu, přistupovat obezřetně. Tyto závěry týkající se oblasti přímých daní přitom lze zcela obdobně aplikovat také ve vztahu k mezinárodnímu dožádání v oblasti daní nepřímých, jelikož také nařízení č. 904/2010/EU o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty upravuje pouze spolupráci mezi příslušnými orgány členských států EU, z čl. 7 odst. 5 vyplývá, že dožádaný orgán při vyřizování dožádání postupuje podle svých vnitrostátních procesních předpisů, a nařízení tak v souvislosti s výměnou informací nepřiznává daňovým subjektům žádná specifická práva. Závěry judikatury v oblasti přímých daní jsou tak aplikovatelné i v této oblasti.

64. V souzené věci správce daně v žádosti o zjištění informací od společnosti ZDEMAR SLOVAKIA a o provedení svědeckého výslechu jednatelů této společnosti, adresované slovenské daňové správě, žádal, aby byl zástupce žalobkyně o výslechu svědka s předstihem informován. Že ke kontaktování zástupce žalobkyně nedošlo, zdůvodnil slovenský daňový úřad tím, že jednatel ZDEMAR SLOVAKIA nebyl vyslechnut jako svědek, ale vyjadřoval se při místním šetření jako osoba oprávněná jednat za společnost. Byť v obdobné situaci bylo na základě české právní úpravy dovozeno, že daňový subjekt má právo účastnit se i místního šetření, v rámci něhož bylo správci daně poskytnuto vysvětlení, neboť se fakticky jedná o svědeckou výpověď (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2018, č. j. 2 Afs 204/2016-62), není třeba podrobovat nyní slovenskou právní úpravu podobnému rozboru. Za podstatné soud považuje to, že žalovaný postupoval v souladu s pokyny Nejvyššího správního soudu uvedenými v rozsudku č. j. 1 Afs 73/2011-167, a tedy se pokusil zajistit žalobkyni účast při mezinárodním dožádání, výsledek dožádání zařadil do veřejné části spisu, seznámil s ním žalobkyni a poskytl jí lhůtu k tomu, aby se ke zjištěním vyjádřila.

65. I kdyby bylo nazíráno na důkazy získané v rámci zpochybňovaného mezinárodního dožádání (v závislosti na posouzení otázky, zda v případě místního šetření je podle slovenského daňového procesního práva účast daňového subjektu nezbytná) jako na nesprávně procesně získané, a tedy nepoužitelné, nemohlo by to vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že zjištění slovenského daňového úřadu nebyla pro žalovaného nijak stěžejní, neboť se o ně napadené rozhodnutí vůbec neopírá (v tomto kontextu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012-37). Obdobné pak lze konstatovat také ohledně vyjádření pana A. F., který se ke správci daně sám dostavil jako zástupce společnosti GLASTONE s. r. o., a ohledně vyjádření J. N., který se taktéž sám dostavil ke správci daně jako zplnomocněný zástupce společnosti ZDEMAR Ústí. Ani z jejich výpovědí žalovaný nečerpal stěžejní informace a neodkazoval na ně v napadeném rozhodnutí. Ačkoliv bylo vhodné vyslechnout tyto osoby jako svědky a umožnit žalobkyni, aby se jejich výslechu zúčastnila, s ohledem na velmi limitovaný dopad takto získaných důkazů na závěry žalovaného nemůže vést nesprávný postup žalovaného ke zrušení napadeného rozhodnutí.

*Vedení správního spisu (námitky pod bodem **D** žaloby)*

66. K namítané neúplnosti správního spisu (absence obžaloby Vrchního státního zastupitelství v Praze a úředních záznamů o sjednávání nahlížení do spisu) a nadbytečnému zařazení dokumentů o společnosti Fercom do správního spisu soud uvádí, že žalobkyně netvrdí, jak by tato údajná pochybení mohla ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, a ani soudu tato skutečnost není zřejmá. Proto není potřeba se těmito výtkami blíže zabývat. Totéž platí i o tvrzení, že žalovaný porušil ve vztahu ke společnosti Fercom svou povinnost mlčenlivosti.

67. Vzhledem ke shora uvedenému soud neshledal žádnou z procesních námitek důvodnou.

68. Dále se proto soud již zabýval žalobními body směřujícími do **hmotněprávní**ho **posouzení** žalovaného. Těžiště sporu přitom tkví v tom, zda se v projednávané věci jednalo o daňový podvod, a pokud ano, zda se žalobkyně daňového podvodu účastnila, tj. zda o něm věděla nebo alespoň měla a mohla vědět.

*Existence daňového podvodu a nárok na osvobození od daně (námitky pod bodem **A.1** žaloby)*

69. Správní soudy pravidelně vycházejí při posouzení existence podvodu na DPH v souvislosti s nárokem na odpočet z judikatury Soudního dvora. Soudní dvůr pravidelně připomíná, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH. Soudní dvůr v tomto ohledu opakovaně zdůraznil, že se procesní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem (viz zejména rozsudky C-446/2006 *Kittel a Recolta Recycling*, bod 54; C-32/03 *Fini H*, bod 32, a C-18/13 *Maks Pen*, bod 26). Vnitrostátní správní orgány a soudy musí odmítnout přiznat uvedený nárok, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz např. rozsudky Soudního dvora *Maks Pen*, bod 26, nebo C-285/11 *Bonik*, body 35 až 37). Tento důsledek zneužití nebo podvodu se v zásadě vztahuje i na nárok na osvobození od daně při dodání zboží uvnitř Společenství (v tomto smyslu viz rozsudky C-285/09 *R.*, bod 55, a C-273/11 *Mecsek-Gabona*, bod 54).

70. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku č. j. 5 Afs 304/2019-40 také potvrdil, že se tato zásada neuplatní jen na nárok na odpočet daně, ale i na případný nárok na osvobození od DPH. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 18. 5. 2017, C-624/15 *Litdana*, v bodech 32 a 33 v tomto směru uvedl, že „*vzhledem k tomu, že případné odmítnutí nároku plynoucího ze směrnice o DPH odráží obecnou zásadu, podle které nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému, vnitrostátní správní orgány a soudy takový nárok musí odmítnout přiznat obecně, bez ohledu na to, o jaký nárok v oblasti DPH, jehož se podvod týká, se jedná, tedy včetně nároku na vrácení DPH.* (...) *Podle ustálené judikatury je tomu tak nejen v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, ale i v případě, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se předmětným plněním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, jehož se dopustil dodavatel nebo jiný hospodářský subjekt nacházející se výše nebo níže v dodavatelském řetězci (v oblasti nároku na odpočet daně viz rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, body 38 až 40, v oblasti nároku na osvobození od daně u dodání uvnitř Společenství rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, bod 54, a v oblasti vrácení DPH rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport ‚Italmoda' Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, body 49 a 50).*“ Proto závěry judikatury týkající se nároku na nadměrný odpočet se analogicky vztahují i na otázku nároku na osvobození dodání do jiného členského státu, která je sporná v případě žalobkyně.

71. Povinnost odepřít daňový nárok platí nejen pro situaci, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, ale také v případě, kdy osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH (viz např. rozsudek Soudního dvora *Maks Pen*, bod 27). Osoba povinná k dani, která vytvořila podmínky související s přiznáním nároku pouze tím, že se podílela na podvodných plněních, není zjevně oprávněna dovolávat se zásad ochrany legitimního očekávání nebo právní jistoty, s cílem bránit se proti odmítnutí dotyčného nároku (v tomto smyslu viz rozsudky C-400/98 *Breitsohl*, bod 38, a C-121/2006 *Halifax a další*, bod 84).

72. Z citované judikatury zároveň plyne, že pro posouzení, zda se osoba povinná k dani účastnila podvodu na DPH spáchaného dodavatelem (nebo odběratelem), je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem (či dodáním) účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že ji přijetí (či poskytnutí) plnění nepovede k účasti na podvodu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, bod 37).

73. Klíčovým prvkem pro odepření daňového nároku z důvodu účasti na podvodu je tedy existence podvodu na DPH. Směrnice o DPH ani judikatura Soudního dvora či Nejvyššího správního soudu neobsahují definici pojmu podvod na DPH, lze však vysledovat určité společné znaky situací, které byly jako podvod na DPH označeny.

74. Daňový podvod byl v judikatuře Soudního dvora vymezen jako situace, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem tzv. šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (jež byla

s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí o DPH), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (např. rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen* a rozsudek C-80/11 *Mahagében a Dávid*). I když varianty podvodu na DPH mohou být rozmanité a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

75. V případě daňového podvodu je třeba zkoumat objektivní a subjektivní skutečnosti svědčící pro odepření daňového nároku, přičemž posouzení objektivní stránky by z povahy věci mělo předcházet stránce subjektivní (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44). Nejprve je tedy třeba zabývat se objektivními skutečnostmi vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156). Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů (či odběratelů) v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. již zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014-60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63).

76. K základnímu znaku daňového podvodu, kterým je existence daňové ztráty, se žalovaný vyjádřil srozumitelně. Žalovaný rozkryl existenci dodavatelského řetězce: společnost V-Voříšek (ČR) → žalobkyně (ČR) → CELEB/KUPFER/KOTEB (Maďarsko), přičemž zjistil, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu a současně osvobodila dodání zboží (mědi) do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH, zatímco její maďarští odběratelé z přijatého zdanitelného plnění nepřiznali a neodvedli daň. Je pravdou, že žalobkyně svým zahraničním odběratelům DPH neúčtovala a dodání zboží od daně osvobodila. Maďarští odběratelé jakožto plátci DPH pořizující zboží za úplatu od jiného plátce DPH ze zahraničí nicméně měli povinnost z ceny plnění vypočítat DPH a tu přiznat [srov. zejména čl. 2 odst. 1 písm. b) bod ii) a čl. 68 a čl. 69 směrnice o DPH]. Žalobkyně se tedy mýlí, když uvádí, že maďarští odběratelé měli „*pouze povinnost přiznat přijetí zboží z jiného členského státu*“, neboť ve skutečnosti jim již při pořízení zboží vznikla daňová povinnost (viz čl. 69 směrnice o DPH; srov. také § 25 zákona o DPH týkající se povinnosti „*přiznat daň*“, nikoli povinnosti přiznat přijetí zboží). Vůči této daňové povinnosti jim sice vznikl ve stejné výši i nárok na odpočet daně, nicméně dodané zboží (už jen s ohledem na jeho množství) zcela nepochybně muselo být dodáno dalším subjektům a musela vzniknout i navazující daňová povinnost na výstupu, protože maďarští odběratelé nevykazovali navazující dodání do jiných členských států. Navazující dodání potvrzují výpovědi některých řidičů, podle nichž bylo zboží po vyložení obratem zase nakládáno na další kamiony. Pokud přitom později v rámci trestního řízení vyplynulo (viz níže), že zboží putovalo zpět do České republiky, jednalo se o dodání v rámci kolotočového daňového podvodu, v souvislosti s nímž by muselo být maďarským dodavatelům (obdobně jako žalobkyni) odepřeno osvobození a musela by tedy vzniknout daňová povinnost na výstupu.

77. Maďarské společnosti tak měly nejen povinnost přijetí zboží vykázat a přiznat, ale s pravděpodobností rovnající se praktické jistotě byly povinny též uhradit daň. Pokud ovšem maďarské společnosti nevykazovaly žádnou obchodní činnost (neuplatnily ani spíše teoretické právo na nadměrný odpočet), pak je zjevné, že svou povinnost přiznat a odvést daň zamlčely a došlo ke zkrácení daně. V situaci, kdy maďarské společnosti přijetí zboží a s tím související, popř. navazující daň nepřiznaly a neodvedly, je namístě závěr, že chybějící daň byla osvědčena spolehlivě.

78. Shora uvedené nezpochybňuje ani poznámka žalovaného o tom, že popsaný řetězec mohl být součástí tzv. karuselového (kolotočového) podvodu, který obecně spočívá v tom, že je jedno a totéž zboží přeprodáváno mezi stejnými společnostmi stále dokola. I pokud by byl řetězec rozkrytý žalovaným součástí kolotočového obchodu, nemění to nic na přesvědčivosti jeho zjištění o chybějící dani, jelikož taková činnost nemá povahu ekonomické činnosti, a již proto nezakládá jakékoliv daňové nároky, zatímco je ale zachována povinnost přiznat daň uvedenou na vystavených daňových dokladech [viz § 106 odst. 1 písm. i) zákona o DPH]. Uplatňování nároku na odpočet v souvislosti s takovými daňovými doklady v umělém řetězci připraveném jen za účelem čerpání daňových nároků je v případě kohokoliv nutně neoprávněné (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 31. 1. 2013, C-643/11 *LVK – 56*, potvrzující, že neuznání takových odpočtů není v rozporu se zásadou neutrality DPH, ani když daň uvedená na dokladech byla vybrána), a přirozeně tedy vede ke krácení daně.

79. Žalobkyně rozporuje závěry žalovaného ohledně řetězového obchodu a chybějící daně také tím, že v trestní věci vedené před Krajským soudem v Hradci Králové pod sp. zn. 6 T 9/2014 je na základě obžaloby na obviněné P. V., K. V., P. P. a M. Č. projednávána věc s úplně jiným kontextem, přičemž tvrdí, že podle obžaloby mělo dojít ke spáchání trestného činu v České republice (nikoli v Maďarsku), a to tak, že osoby zapojené do podvodné činnosti měly poškodit Českou republiku nadměrným odpočtem DPH inkasovaným za plnění, jež souviselo s karuselovým daňovým podvodem.

80. Soud předně zdůrazňuje, že řízení trestní a daňové, resp. jejich výsledky, nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti *de iure* ani *de facto* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011-71). S touto argumentací ostatně soud nakonec nevyčkal na pravomocné skončení trestního řízení ve věci sp. zn. 6 T 9/2014 a rozhodl druhým rozsudkem nezávisle na trestním soudu.

81. Nyní je však soudu z jeho činnosti známo (a to ze související věci Fercom vedené zdejším soudem pod sp. zn. 46 Af 34/2012), že ve věci sp. zn. 6 T 9/2014 bylo pravomocně rozhodnuto rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 6. 2019, č. j. 6 T 9/2014-12282, ve znění rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 14. 12. 2020, sp. zn. 3 To 109/2019, tak, že všichni obžalovaní byli shledáni vinnými ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a to dílem dokonaného, dílem ve stádiu pokusu, ve spolupachatelství. Dovolávala-li se tedy žalobkyně paralelně vedeného trestního řízení, je již postaveno na jisto, že tamními soudy v něm vyslovené právní i skutkové závěry žalobkyni rozhodně nesvědčí.

82. Pouze nad rámec nezbytného odůvodnění zdejší soud pokládá za příhodné citovat ze shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (viz zejména jeho body 111 a 112), kde trestní soud dospěl k závěru, že jednání obžalovaných skutečně představovalo karuselové obchody, neboť „[o]*bžalovaní nakupovali kovový odpad od nastrčených českých*

společností [...] *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.*"

83. O zkrácení daně, k němuž docházelo nejen v Maďarsku (kde také podle trestních rozsudků probíhá trestní řízení s tamními aktéry podvodů), ale i v České republice, tak nelze již vůbec pochybovat, neboť bylo i ve vztahu k osobám fakticky jednajícím za žalobkyni posléze pravomocně potvrzeno trestními soudy. Zároveň takto bylo ve vztahu ke klíčovému zaměstnanci žalobkyně M. Č. (i stínové osobě v podobě P. P.) prokázáno, že o podvodu věděli a účastnili se jej úmyslně. Skutečnost, že žalovaný v době svého rozhodování ještě patrně neznal ucelený obraz podvodů na DPH (který byl ve všech souvislostech popsán až utajenými svědky v trestním řízení) a pracoval jen s užší výsečí řetězce patrnou z listinných podkladů, to přitom nemůže nijak zvrátit, neboť jak již bylo uvedeno a jak bude popsáno dále, obstojí i jeho provizorní závěry.

*Role žalobkyně v obchodním řetězci (námitky pod bodem **B.1** žaloby)*

84. Soud ve shodě se žalovaným považuje za další objektivní skutečnost nasvědčující daňovému podvodu způsob zapojení žalobkyně do dodavatelského řetězce. Žalobkyně se sice formálně stala odběratelem společnosti V-Voříšek, fakticky však ke všem podstatným úkonům zmocnila svého dodavatele. Společnost V-Voříšek namísto žalobkyně komunikovala s maďarskými odběrateli i přepravci, zajišťovala za ni nakládku i vykládku zboží a prostřednictvím přepravců, které instruovala, zajišťovala také vyplňování CMR listů. Fakticky společnost V-Voříšek realizovala dodání zboží maďarským společnostem sama, byť tak činila prostřednictvím žalobkyně. Za těchto okolností nelze nalézt racionální smysl v tom, proč společnost V-Voříšek zvolila k realizaci dodávek administrativně náročnější cestu.

85. Vysvětlení žalobkyně, že byla zapojena do obchodního řetězce jako „*investor*", který měl měď odkoupit od společnosti V-Voříšek a stejného dne přeprodat maďarským společnostem, přitom soud nepovažuje za dostatečně přesvědčivé na to, aby rozptýlilo jeho pochybnosti o nestandardní a ryze účelové pozici žalobkyně. Pokud bylo úkolem žalobkyně pomoci společnosti V-Voříšek finančně překlenout časové období mezi zaplacením DPH dodavateli a získáním této DPH zpět od daňové správy ve formě odpočtu daně na vstupu, pak by bylo snazší a logičtější, kdyby žalobkyně tuto roli plnila například na základě smlouvy o půjčce uzavřené podle tehdy platného zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník. Jestliže žalobkyně měla volné finanční prostředky, mohla jako věřitel uzavřít smlouvu o půjčce se společností V-Voříšek jako dlužníkem a na jejím podkladě poskytnout naposledy jmenované společnosti finanční prostředky ve výši, kterou společnost V-Voříšek v přechodném období postrádala. V rámci této smlouvy by se společnosti mohly dohodnout na úrocích ve výši odpovídající žalobkynině hrubé marži, která v žalobou popisovaném případě činila 1,033 % (žalobkyně tvrdí, že na základě příkladmo uváděné faktury č. 2009273 zaplatila kupní cenu včetně DPH ve výši 13 910 910 Kč, z níž po odečtení přepravy, kterou také financovala, ve výsledku obdržela hrubou marži 143 720 Kč). Tato cesta by lépe odpovídala roli „*investora*", kterou žalobkyně údajně zastávala, ani by nenutila společnost V-Voříšek vyzradit žalobkyni jakožto třetí osobě část

své obchodní strategie. I kdyby ovšem žalobkyni bránily v uzavření smlouvy o půjčce např. podmínky úvěrových smluv, není soudu zřejmé, proč sama společnost V-Voříšek nefinancovala svůj provoz pomocí kontokorentního, revolvingového či jiného podnikatelského úvěru. Ze správního spisu ani tvrzení žalobkyně neplyne, proč by na něj společnost V-Voříšek nemohla dosáhnout (třeba i za využití ručení ze strany žalobkyně jako „*finančně silného investora*“).

*Personální propojenost (námitky pod bodem **B.2** žaloby)*

86. Soud souhlasí se žalovaným i v tom, že osobní propojenost mezi zainteresovanými společnostmi výrazně zvyšovala podezření z možné účasti žalobkyně na daňovému podvodu. Ze zjištění žalovaného, které žalobkyně nepopírá, plyne, že jednatelka žalobkyně, paní P. P., byla manželkou člena představenstva společnosti Fercom pana P. P.. Společnost Fercom přitom byla dalším odběratelem mědi od společnosti V-Voříšek. Současně žalobkyně nerozporuje další osobní i majetkovou propojenost mezi ní a společností Fercom, která spočívá v tom, že P. P. byl v rozhodné době společníkem společnosti MEXTRADE s. r. o., jež se později stala jediným společníkem žalobkyně. Sama žalobkyně také zmiňuje, že poradcem jejího obchodního ředitele pana M. Č. byl právě P. P.. Žalobkyně neshledává na osobním propojení mezi žalobkyní a společnosti Fercom ničeho závadného a označuje jej za příčinu jejího zapojení do obchodního řetězce. Současně tím také ospravedlňuje to, proč byla na CMR listech v mnoha případech jako odesílatel uvedena Fercom namísto žalobkyně. Soud nepopírá, že osobní propojenost mezi žalobkyní a Fercom, jež je dána primárně osobou P. P., manžela jednatelky žalobkyně, lze považovat za pochopitelný důvod, pro který se žalobkyně dozvěděla o dodavatelském řetězci a zapojila se do něj vlastní účastí, přičemž sama o sobě by tato skutečnost nemohla vést k závěru o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní podvodného jednání. Nejde ale jen o zjištění obchodní informace od osoby blízké, nýbrž i o způsob jejího zapojení do celé věci a zejména pak o rozsah delegace vlastních rozhodovacích a kontrolních pravomocí zcela mimo dosah žalobkyně, v důsledku nějž se žalobkyně zcela slepě spolehla na bezproblémovost obchodních partnerů, již vlastními silami nijak neprověřila.

87. Pokud jde o rozsah provázání, soud nepřehlédl, že také pan A. K., jenž byl daňovým poradcem žalobkyně a zastupoval ji i na počátku daňového řízení jako smluvní zástupce, byl v rozhodnou dobu předsedou dozorčí rady Fercom (to plyne mimo jiné z výpovědi jednatelky P. P. z května 2015). Další člen dozorčí rady Fercom, jímž byl v rozhodnou dobu L. P., podle tvrzení M. Č. z května 2015 kontroloval za žalobkyni správnost daňových dokladů, vedl její účetnictví a byl jednou z osob, které za žalobkyni ověřovaly registrace maďarských odběratelů. Poradcem obchodního manažera žalobkyně pak byl pan P. P.. To vše svědčí o nadstandardních vztazích mezi těmito společnostmi a o tom, že společnost Fercom prostřednictvím členů svých orgánů podstatně ovlivňovala obchodní činnost žalobkyně a její rozhodování. Výrazná byla v tomto ohledu především role P. P., který ač nebyl členem žádného orgánu žalobkyně, neměl s ní uzavřenu pracovní smlouvu a nebyla mu udělena plná moc k zastupování žalobkyně, zastával – zřejmě jen na základě toho, že byl manželem jednatelky – roli konzultanta obchodního manažera žalobkyně a účastnil se například i jednání o vstupu žalobkyně do obchodů s mědí. Z argumentace žalobkyně je patrné, že P. P. považuje za osobu oprávněnou za ni jednat (ačkoliv žádný důkaz o zmocnění nepředložila). To je patrné z toho, že žalobkyně rozporuje názor žalovaného, podle něhož nepřijala dostatečná opatření k zabránění své účasti na daňovém

podvodu, tím, že se P. P. setkal v České republice se zástupci maďarských odběratelů a že se P. P. společně s P. V. zúčastnil návštěvy provozovny a skladu jednoho z maďarských odběratelů. Žalobkyně tedy zjevně ztotožňuje kroky P. P. se svými vlastními a pomíjí, že P. P. formálně nebyl jejím zástupcem či statutárním orgánem. I kdyby však na danou situaci bylo možno pohlížet tak, že žalobkyně byla jen dílčí součástí koncernu, v němž měla rozhodující slovo společnost Fercom a která právě z toho důvodu realizovala rozhodovací a kontrolní pravomoci žalobkyně (byť z obchodního rejstříku není patrno, že by v něm byla založena ovládací smlouva či zpráva o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou), je zjevné, že tyto případné pravomoci nebyly realizovány řádně.

88. V tomto směru je totiž klíčová faktická vazba žalobkyně, potažmo společnosti Fercom na společnost V-Voříšek. Žalobkyně zpochybňuje osobní propojenost „*P. P. nebo kohokoli u okruhu žalobce*“ s P. V. a zdůrazňuje, že P. V. nebyl příbuzným nebo osobou blízkou s rodinou P. či Č. a ani s nimi nikdy nepodnikal. Jakkoli toto tvrzení může být pravdivé, nestandardní vazba mezi žalobkyní a P. V. je založena již na tom, že P. V. jako jednatel a jediný společník společnosti V-Voříšek fakticky za žalobkyni zajišťoval veškeré transakce (od nakládky přes dopravu po kontakt přepravců i odběratelů žalobkyně) a podle výpovědi P. P. také vedl za žalobkyni jednání o cenách a celkově obchody s mědí koordinoval. Fakticky tedy měl na činnost žalobkyně v rozhodnou dobu zásadní vliv P. V. z dodavatelské společnosti.

89. Žalobkyně ospravedlňuje udělení širokého oprávnění P. V. (resp. společnosti V-Voříšek) k jejímu zastupování tím, že zboží bylo odesíláno ze skladových prostor společnosti V-Voříšek, která zajišťovala také přepravu zboží, zatímco role žalobkyně byla jen v rovině financování dopravy a DPH. K tomu je ovšem nutné podotknout, že takto nastavený obchodní model, v němž za žalobkyni uskutečňovala podstatné úkony dodavatelská společnost a její rozhodnutí činili nebo ovlivňovali představitelé jiné obchodní společnosti, přičemž žalobkyně měla vše toliko financovat, potvrzuje přesvědčení soudu a žalovaného o tom, že žalobkyně byla spíše jen účelově zapojeným článkem do podvodného řetězce, spíše než by její role odpovídala běžné obchodní realitě. Nejde ani tak o to, že fyzické nakládání se zbožím bylo přeneseno na společnost V-Voříšek, ale právě o to, že uvedená společnost konkrétně o daných obchodech též v podstatné míře (jen s omezenou účastí P. P.) rozhodovala. Jak přitom vyplynulo z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 6. 2019, č. j. 6 T 9/2014-12282, ve spojení s rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 14. 12. 2020, sp. zn. 3 To 109/2019, P. V. jednající za společnost V-Voříšek byl (v návaznosti na osoby maďarské národnosti) klíčovým pachatelem tuzemské části trestné činnosti vedoucí ke krácení DPH a právě na takovou osobu žalobkyně *de facto* delegovala posouzení, zda v případě jednotlivých transakcí nejsou přítomny známky hrozící účasti na podvodu na DPH.

*Další indicie (námitky pod bodem **B.3** žaloby)*

90. Mezi další nestandardní okolnosti pak lze zařadit také žalovaným zmiňovanou úhradu zboží ze strany maďarských odběratelů, jež neprobíhala v souladu s ujednanými podmínkami. Zástupci maďarských společností totiž hradili na jiný účet žalobkyně, než byl uveden na daňových dokladech (a to navíc vkladem hotovosti na účet žalobkyně namísto bankovního převodu, který je zvláště v přeshraničním obchodu obvyklejší metodou platby). O nestandardním průběhu obchodů svědčí i nesrovnalosti na CMR listech, v nichž byla v mnoha případech vyplněna jako odesílatel Fercom, ačkoliv

odesílatelem měla být žalobkyně. Tyto skutečnosti nutně odůvodňovaly potřebu podrobnějšího prověřování takových obchodních partnerů a podstupovaných transakcí, která se nemohla omezit jen na kontrolu registrace obchodních partnerů k DPH, ale musela být zevrubnější.

91. Žalovaný pak mezi objektivními skutečnostmi zmínil také fakt, že zboží bylo mezi jednotlivými články obchodního řetězce přefakturováváno během jediného dne, tedy že žalobkyně zboží nakoupila od společnosti V-Voříšek a zároveň je ihned přeprodala některému z maďarských odběratelů. Žalobkyně nestandardnost této skutečnosti zpochybňuje tím, že k přefakturaci muselo ze zákona docházet během jednoho dne, neboť společně s uskutečněním zdanitelného plnění je třeba vystavit fakturu. Takto postavená argumentace ovšem nemíří proti tomu, co je na zjištěních žalovaného nejpodstatnější, a to že se nákupy i prodeje (a přeprava) uskutečňovaly v jeden den. Tato skutečnost totiž společně s dalšími nasvědčuje tomu, že žalobkyně byla jen mezičlánkem, jehož úkolem je zakrýt vazbu mezi klíčovými subjekty a přes který společnost V-Voříšek realizovala své obchody s maďarskými odběrateli.

92. Soud nicméně ve shodě se žalobkyní neshledává ničeho nestandardního na tom, že její daňový poradce A. K. nevěděl, jak konkrétně žalobkyně navázala kontakt s maďarskými odběrateli (tj. že se tak stalo prostřednictvím P. V.). Vzhledem k tomu, že ze zjištění žalovaného nevyplývá, že by A. K. plnil při obchodování s mědí stejně zásadní roli jako P. P., P. V., popř. M. Č., je možné, že mu tato informace nemusela být známa.

93. Stejně tak lze souhlasit se žalobkyní v tom, že v roce 2009, kdy s mědí obchodovala, neexistovaly ještě žádné informace či pokyny daňové správy, které by na rizikovost obchodu s barevnými kovy upozorňovaly. Soudu je známo, že až v roce 2013 se na stránkách Finanční správy ČR objevila tisková zpráva, která některé rizikové komodity, včetně barevných kovů, vyjmenovávala (*Mezinárodní spolupráci v boji s úniky na DPH odstartovala akce „INDAGO“*. Finanční správa ČR [online], dostupné na: https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2013/mezinarodni-spolupraci-v-boji-s-uniky-na-3882). Ze skutečnosti, že žalobkyně začala v roce 2009 obchodovat s měděným odpadem, proto skutečně nelze dovozovat, že žalobkyně měla a mohla vědět, že se účastní daňového podvodu.

*Zavinění žalobkyně (námitky pod bodem **A.2** a **C** žaloby)*

94. Poté, co daňové orgány postaví najisto, že byl spáchán daňový podvod, mohou se zaměřit na subjektivní stránku, a tedy s přihlédnutím k objektivním skutečnostem posuzovat, zda daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet DPH bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem nebo jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Ve věci *Optigen* totiž bylo Soudním dvorem zdůrazněno, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Ve věci *Italmoda* přitom Soudní dvůr potvrdil, že není důvodu tyto otázky posuzovat odlišně ani v případě osvobození dodání od DPH. Při posuzování subjektivní stránky je nutno také hodnotit, zda daňový subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, a

rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, C-384/04 *Federation of Technological Industries a další*). Opatření spočívající pouze v ověření registrace k DPH, existence živnostenských oprávnění a statutárních orgánů přitom mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu shledána jako formální a nedostatečná k prevenci účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51).

95. Ačkoliv žalobkyni za daných okolností nelze dávat k tíži, že obchodovala s rizikovou komoditou, ostatní výše rozebrané skutečnosti vedou k opodstatněnému závěru, že žalobkyně přinejmenším mohla a měla vědět (a jak posléze dovodily trestní soudy, věděla a přinejmenším s tím byla prostřednictvím rozhodujícího zaměstnance srozuměna), že transakce s mědí byly zatíženy daňovým podvodem. Žalobkyně mohla seznat, že plní pouze roli prostředníka mezi společností V-Voříšek a maďarskými společnostmi a že tato její role nemá reálné obchodní opodstatnění, neboť údajným „*investorem*“ se mohla stát i jinak (a přirozeněji) než přímým zapojením se do obchodního řetězce. Žalobkyně si mohla a měla všimnout také nestandardního vlivu nejen P. P., ale zejména P. V., který ve vztahu k obchodům s měděným odpadem *de facto* převzal kontrolu nad aktivitami žalobkyně. Jestliže na něj žalobkyně delegovala prakticky veškerou související obchodní činnost, pak jí lze přičítat i znalost skutečností, s nimiž byl konfrontován, resp. jež znal právě P. V., neboť se stal osobou, kterou pověřila výkonem své činnosti. Pochyby ohledně poctivosti při obchodování a větší pozornost měly být vyvolány i tím, že CMR listy obsahovaly nesprávné údaje nebo byly přelepovány a že dodavatelé namísto sjednaných platebních převodů hradili dodávky hotovostními vklady značných částek.

96. Skutečnost, že zboží bylo mezi jednotlivými články obchodního řetězce přefakturováváno během jediného dne, tedy že žalobkyně zboží nakoupila od společnosti V-Voříšek a zároveň je ihned přeprodala (aniž by jej vůbec viděla, přestože byla za jeho kvalitu, množství apod. odpovědná) některému z maďarských odběratelů, společně s dalšími skutečnostmi (hotovostní platby) nasvědčovala tomu, že žalobkyně může být jen mezičlánkem, jehož úkolem je zakrýt vazbu mezi klíčovými subjekty a přes který společnost V-Voříšek realizovala své obchody s maďarskými odběrateli. Ani toto dílčí podezření nebylo žalobkyní řádně vyhodnoceno a promítnuto do vlastního a nedelegovaného prověřování obchodních partnerů. Z něj by totiž muselo dále vyplynout, že se jedná o daňové subjekty bez odpovídající historie, což by kaskádovitě dále posilovalo nabyté podezření, iniciovalo potřebu zkoumat např. webové stránky maďarských odběratelů (jež by při takto významných objemech obchodování bylo možné očekávat), existenci sídla a provozoven každého z těchto odběratelů a v konečném důsledku i plnění jejich daňových povinností např. požadavkem na předložení dokladu o vykázání pořízení předcházejících dodávek z České republiky daňovým orgánům jako podmínky pro vlastní zapojení do takto nestandardních obchodů.

97. Žalobkyně jako plátkyně daně měla věnovat pozornost obsahu právních vztahů, do nichž vstupovala, snažit se dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů a počínat si tak, aby v případě odhalení daňového podvodu nevznikly pochybnosti, že o podvodném jednání věděla nebo vědět mohla. V situaci, kdy zjištěný skutkový stav svědčí o tom, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu přinejmenším měla a mohla vědět, bylo na ní, aby prokázala, že přijala dostatečná opatření k tomu, aby ověřila a vyloučila, že k daňovému podvodu nedochází a že k němu svým vlastním jednáním nepřispívá.

98. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně pouze ověřila registraci svých obchodních partnerů k DPH, což správně vyhodnotil v kontextu zjištěných okolností za zcela nepostačující. Žádná jiná opatření žalobkyně dle názoru žalovaného neučinila, ač tak učinit měla. Žalobkyně s těmito zjištěními nesouhlasí a zdůrazňuje, že se P. P. před zahájením obchodování sešel v České republice se zástupci společností KUPFER s KOTEB a že se P. P. účastnil společně s P. V. návštěvy v provozovně společnosti KUPFER, a to jak v místě skladu zboží, tak v Györu v účetní kanceláři této společnosti, a tedy prověřil, že na straně odběratele vystupují konkrétní lidé a že je vykonávána obchodní činnost.

99. Jak již soud naznačil výše, tyto okolnosti nemohou vést k závěru, že *žalobkyně* učinila nezbytná opatření k vyloučení své účasti na daňovém podvodu, neboť P. P., jehož kroky žalobkyně ztotožňuje se svými vlastními, nebyl zástupcem žalobkyně, jejím statutárním orgánem ani osobou zmocněnou jednat za žalobkyni. Ze skutkových zjištění plyne, že P. P. byl manželem jednatelky žalobkyně, což jej však k jednání za žalobkyni v žádném případě neopravňovalo, a jakýmsi konzultantem či poradcem obchodního manažera žalobkyně, což jej ovšem také nezmocňovalo k zastupování žalobkyně. Ještě problematičtější pak byla delegace podstatné části úkonů na P. V. a jeho společnost V-Voříšek. V situaci, kdy žalobkyně umožnila třetím subjektům, aby její činnost rozsáhle ovlivňovaly, měla před zahájením obchodování tím spíše prověřit, že vše bude činěno poctivě, a tedy se sama, resp. zejména prostřednictvím své jednatelky, obchodního manažera nebo jiné doopravdy zmocněné osoby (a to ideálně osoby bez vazby na dodavatelskou společnost) zajímat a kontrolovat, jakým způsobem, za jakých podmínek, odkud, kam a jakým subjektům bude zboží dodávat.

100. Pokud jde o návštěvu člena představenstva P. P. v Maďarsku, žalobkyně tvrdila, že tam zhlédl provoz i administrativu společnosti KUPFER, 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, jelikož v tomto směru utajovaný svědek v trestním řízení konstatoval, že tato návštěva byla provedena jen naoko a bez reálného prověřování, jen aby na ni v případném daňovém řízení mohlo být poukazováno (viz závěr odst. 19 již zmíněného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové).

101. Za dostatečné opatření soud nepokládá ani to, že žalobkyně „*z opatrnosti trvala na platbách za zboží nejpozději v den realizace přepravy*“. Platby předem z pohledu žalobkyně mohly sloužit toliko ke snížení obchodního (komerčního) rizika spojeného s tím, že odběratel žalobkyni za dodané zboží nezaplatí řádně a včas, nijak však neovlivňovaly rizika možné účasti na daňovém podvodu.

102. Lze tedy shrnout, že tím, že žalobkyně delegovala svou činnost na třetí osoby, se nemohla zbavit své povinnosti obezřetného chování. Jestliže žalobkyně přenechala veškeré sjednávání zakázek, kontrolu spolehlivosti subjektů zařazených do řetězce a plnění zakázek na osobách od ní odlišných, aniž by nad nimi vykonávala potřebnou kontrolu a dohled, buď nevynaložila dostatek potřebné péče k tomu, aby předešla svému zatažení do daňového podvodu, nebo je třeba na ni nahlížet tak, jako by znala všechny skutečnosti, jež těmto osobám pověřeným k jednání jejím jménem byly známy. Není přitom pochyb o tom, že P. V. jednající za společnost V-Voříšek dobře věděl jak o tom, že daňovým

podvodem jsou zasažena dodání nejen v článcích řetězce navazujících na žalobkyni, ale i v článcích řetězce předcházejících žalobkyni (tedy jak plnění na výstupu, tak plnění na vstupu).

103. Při řádném postupu a obezřetnosti by žalobkyně musela být konfrontována s postupně sílícími podezřelými okolnostmi, jež by ji stupňovitě nutně dovedly až k závěru, že realizované transakce s maďarskými odběrateli jsou příliš podezřelé z hlediska DPH a že do takových transakcí vůbec nemá vstupovat. Jestliže žalobkyně ale na tato ověření nad rámec prvotních úkonů rezignovala, resp. je delegovala zcela mimo svou kontrolu, mohl jí žalovaný zcela nepochybně klást k tíži přinejmenším nedbalostní účast na podvodu na DPH a promítnout ji do odepření souvisejícího nároku na osvobození dodání do jiného členského státu od DPH.

104. Soud tedy ve shodě se žalovaným zastává názor, že žalobkyně nepostupovala dostatečně obezřetně a nepřijala potřebná opatření za účelem vyloučení své účasti na daňovém podvodu. Stejně tak soud neakceptuje ani výpověď obchodního manažera žalobkyně, pana M. Č., který při výslechu v květnu 2015 tvrdil, že byl jednou přítomen nakládce měděného odpadu na automobily Zdemar v Praze-Uhříněvsi u pana V., k čemuž dokládal několik fotografií, údajně z roku 2009. Na fotografiích zachycené vozidlo s reklamním popisem společnosti ZDEMAR Ústí svou registrační značkou neodpovídá žádnému z daňových dokladů vystavených žalobkyní v květnu 2009. Ze správního spisu mimoto plyne, že společnost ZDEMAR Ústí dopravu zajišťovala výlučně skrze jiné subjekty, a tak fotografie v kombinaci se zmíněnou svědeckou výpovědí nejsou důvěryhodným důkazem o tom, že by žalobkyně prověřovala detaily ohledně nakládky zboží.

105. Nad rámec nezbytného odůvodnění pak soud opakuje, že (byť samotná forma zaviněné účasti na daňovém podvodu není pro výsledek daňového řízení rozhodná) je možné již zohlednit i tu skutečnost, že v trestní věci sp. zn. 6 T 9/2014 dospěly trestní soudy dokonce k tomu závěru, že obžalovaní P. P. (jako člen představenstva společnosti Fercom a současně osoba fakticky rozhodující za žalobkyni) a M. Č. (jako zaměstnanec žalobkyně) jednali společně s P. V. a K. V. po předchozí vzájemné dohodě a po dohodě s občany Maďarské republiky v úmyslu získat neoprávněné vyplacení nadměrného odpočtu DPH u žalobkyně – přičemž konkrétně v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2009 neoprávněně nárokovali právě nadměrný odpočet DPH ve výši 13 559 668 Kč. Krajský soud v Hradci Králové v odůvodnění rozvedl (viz bod 110 rozsudku ze dne 19. 6. 2019, č. j. 6 T 9/2014-12282, jakož i body 113 a 114), že: *„činnost, která probíhala mezi subjekty, byla evidentně dobře organizovaná a propracovaná, protože jinak by nebylo v takovém rozsahu možné provádět a bez dohody, která zde i důkazně vyplývá, by nedávala ani smysl. Nárok na odpočet daně tedy nevznikal v rámci ekonomické činnosti, ale šlo pouze o účelové jednání s cílem získat daňové výhody a proto není možné hodnotit nárok na odpočet daně jako oprávněný. Jak bylo soudem řečeno, obžalovaní se dopustili jednání vědomě.“*

*„Logický nonsens“ (námitky pod bodem **A.1** žaloby) – shrnutí*

106. Jádro argumentace žalobkyně tkví v tom, že právní argumentace žalovaného vykazuje *„logický nonsens“*. Ačkoli totiž měl podvod na DPH spočívat v tom, že konečným odběratelem nebyla odvedena daň při pořízení zboží z jiného členského státu v Maďarsku (místem spáchání podvodu tedy mělo být Maďarsko), žalovaný uzavřel, že z pohledu české finanční správy se jedná o zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, a proto žalobkyně nemá nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu

s povinností přiznat daň na výstupu z těchto plnění v České republice. V takovém případě ale podle žalobkyně nemohla vzniknout povinnost maďarských odběratelů přiznat daň na vstupu při přijetí zboží z jiného členského státu od žalobkyně. Jiný přístup by byl v rozporu se základními unijními principy týkajícími se DPH. Pokud by byl názor žalovaného správný, tak by byla podle žalobkyně ze stejného plnění vykazována daň dvakrát – jednou při dodání zboží do České republiky a podruhé při přijetí zboží v Maďarsku. Úvaha žalovaného tak sama o sobě vyvrací jeho názor, že k odvodu daně a podvodu na DPH mělo dojít v Maďarsku. Takto definovaný podvod nedává smysl ani proto, že zcela absentuje jakékoliv obohacení ve vztahu k maďarskému státu. Žalobkyně dále uvádí, že zahraniční příjemce žalobkyni neplatil žádnou DPH, protože mu nebyla účtovaná. Jelikož však žalobkyně zaplatila DPH svému dodavateli, společnosti V-Voříšek, uplatní se odpočet zaplacené daně podle § 72 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.

107. Soud považuje nejprve za vhodné připomenout, že rozhodnutí správce daně ze dne 23. 6. 2011 (i rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 31. 10. 2012) vycházelo z názoru, že žalobkyně vůbec neprokázala dodání zboží osobě registrované v jiném členském státu, a tedy neosvědčila naplnění podmínek pro osvobození od daně ve smyslu § 64 zákona o DPH. Jelikož správce daně nepovažoval dodání za intrakomunitární, pohlížel na ně jako na plnění tuzemská. Správce daně za těchto okolností nemohl přiznat žalobkyni nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, ale musel navýšit základ daně a daň na výstupu na řádku 1 daňového přiznání, týkajícím se dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. K tomu soud pro přehlednost odkazuje na tabulku č. 4, jež je součástí seznámení daňového subjektu s výsledkem postupu k odstranění pochybností ze dne 30. 5. 2011 (*zde graficky upravena soudem*):

DAP	Dle DS *(tj. žalobkyně)*		Dle FÚ *(tj. správce daně)*		*Rozdíl:*	
řádek	ZD	DPH	ZD	DPH	ZD	DPH
1	6 921 938	1 315 168	67 701 341	12 866 365	60 779 403	11 551 197
20	72 330 600		0		-72 330 600	
40	78 288 607	14 874 836	78 288 607	14 874 836	0	0
63		1 315 168		12 866 365		11 551 197
64		14 874 836		14 874 836		0
66		**13 559 668**		**2 008 471**		**-11 551 197**

108. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí dospěl ke stejnému závěru jako správce daně, tedy že žalobkyni u blíže specifikovaných dodávek mědi nenáleží osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Zatímco však správce daně k uvedenému závěru dospěl na základě toho, že pro osvobození od DPH nebyly naplněny podmínky podle § 64 zákona o DPH (důvodem byly přetrvávající pochybnosti o skutečném předání zboží maďarským odběratelům), žalovaný na základě rozsáhlého doplnění dokazování uzavřel, že podmínky pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH sice splněny byly, nicméně tím, že se žalobkyně účastnila podvodu na DPH, o němž věděla nebo měla či mohla vědět, jí nárokované osvobození od DPH rovněž nenáleží – konkrétně viz odst. 71 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný shrnul, že *„je nutno považovat uskutečněná plnění (dodání mědi společnostem Koteb, Kupfer a Celeb) za zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, s povinností přiznat daň na výstupu, neboť nárok na osvobození od daně nelze za těchto okolností přiznat“*. Výrok rozhodnutí správce daně proto žalovaný ponechal nezměněný.

109. K domnělé nelogičnosti závěrů žalovaného se již v této věci podrobně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 1. 2021, č. j. 5 Afs 304/2019-40 (viz zejména body 28 – 43, jakož i tam citovanou judikaturu). Zdejší soud tak, vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem, zdůrazňuje, že se žalobkyně mýlí, má-li za to, že souběh nepřiznání osvobození od DPH a vyměření daně na výstupu představuje duplicitní zdanění. Současně, dovolává-li se žalobkyně daňové neutrality, aprobuje tím vlastně postup žalovaného. Navzdory tomu, že žalobkyně zaměňuje příčiny s důsledky, je třeba vyjít z toho, že zdanění předmětného plnění jako tuzemského zdanitelného plnění, z něhož je žalobkyně povinna odvést daň na výstupu (jde tedy o *důsledek*), nastalo až následkem toho, že byla zjištěna účast žalobkyně na daňovém podvodu (zde jde naopak o *příčinu*). Daňový podvod byl přitom identifikován chybějící daní, neodvedenou odběrateli žalobkyně při pořízení zboží z jiného členského státu – zde lze poukázat zejména na to, že v rámci řetězce sice probíhala intrakomunitární dodání, nicméně všechny tři maďarské společnosti se později staly pro své správce daně nekontaktními, přičemž žádná z maďarských společností nepřiznala a neodvedla daň, ačkoliv s ohledem na jejich pozici v daném obchodu takovou povinnost měly.

110. Navzdory žalobní argumentaci tak soud v souzené věci shledal, že žalovaný v daňovém řízení zjistil celou řadu objektivních okolností, jež svědčí o tom, že dodavatelský řetězec, jehož byla žalobkyně součástí, byl zasažen podvodným jednáním směřujícím ke krácení daně. Soud se přitom ztotožnil se žalovaným i v tom, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu přinejmenším měla a mohla vědět. Žalovaný proto postupoval správně, když uplatněné osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH neuznal – za takové situace přitom nemusel měnit výrokovou část rozhodnutí správce daně, byť ten shledal nenaplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění osvobození od daně, neboť závěr postupu žalovaného byl stejný – zdanění předmětného plnění jako tuzemského zdanitelného plnění, z něhož je daňový subjekt povinen odvést daň na výstupu. Jinými slovy, žalovaný zatížil předmětná dodání zboží daní na výstupu toliko proto, že tato plnění nebylo možné z důvodu účasti žalobkyně na daňovém podvodu osvobodit od daně podle § 64 zákona o DPH, pročež se předmětná plnění stala v souladu s § 2 odst. 3 zákona o DPH plněními zdanitelnými.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

111. Soud tak uzavírá, že napadené rozhodnutí shledal souladným se zákonem, jelikož uplatněné žalobní námitky neobstojí. Na základě shora uvedeného proto soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

112. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, tomu žádné náklady nad rámec běžného výkonu činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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.

Praha 23. dubna 2021

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.