



ČESKÁ REPUBLIKA ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Ryby a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Ludmily Sandnerové ve věci

žalobce: **VEMEX s.r.o.**, IČO 26448831
sídlem Na Zátorce 289/3, 160 00 Praha 6
zastoupený advokátem Mgr. Ladislavem Štorkem
sídlem V celnici 1034/6, 110 00 Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2016 č. j. 49250/16/5300-22443-711377,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 11. 2016 č. j. 49250/16/5300-22443-711377 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 28 570 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku do rukou zástupce Mgr. Ladislava Štorka, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále též „*městský soud*“) se žalobce, obchodník s plynem, domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „*žalovaný*“), kterým byla potvrzena rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále též „*správce daně*“) ze dne 12. 2. 2016, a to:
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) č. j. 34332/16/4200-12775-506413 za zdaňovací období prosinec 2014, jímž byla doměřena daň ve výši 934 666 Kč s povinností úhrady penále ve výši 186 933 Kč,
 - dodatečný platební výměr na DPH č. j. 34335/16/4200-12775-506413 za zdaňovací období leden 2015, jímž byla doměřena daň ve výši 22 935 956 Kč s povinností úhrady penále ve výši 4 587 191 Kč,
 - dodatečný platební výměr na DPH č. j. 34340/16/4200-12775 506413 za zdaňovací období únor 2015, jímž byla doměřena daň ve výši 90 456 131 Kč s povinností úhrady penále ve výši 18 091 226 Kč,

- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 34342/16/4200-12775-506413 za zdaňovací období březen 2015, jímž byla doměřena daň ve výši 143 646 754 Kč s povinností úhrady penále ve výši 28 729 350 Kč,
- platební výměr na DPH č. j. 34352/16/4200-12775-506413 za zdaňovací období duben 2015, jímž byla vyměřena daň ve výši 103 790 765 Kč a
- platební výměr na DPH č. j. 34356/16/4200-12775-506413 za zdaňovací období květen 2015, jímž byla vyměřena daň ve výši 72 862 145 Kč.

Uvedenými platebními výměry správce daně odňal žalobci možnost odpočtu DPH na vstupu z dodávek plynu od společnosti IMPETRO s.r.o., se sídlem Mánesova 535/29, Český Těšín, vymazané z obchodního rejstříku dne 29. 5. 2017 (dále též „IMPETRO“ či „jmenovaná společnost“), za zdaňovací období prosinec 2014 až květen 2015, jelikož žalobce „věděl či měl vědět“, že předmetná plnění byla zasažena podvodem na DPH.

2. Žalobce nesouhlasí s rozhodnutími obou stupňů finanční správy, jeho námitky lze rozdělit do těchto žalobních bodů:
3. V prvním žalobním bodu žalobce namítá procesní pochybení správce daně, a to porušení zásady *rei iudicatae*, daňovou kontrolu za zdaňovací období únor 2015 a březen 2015 proto považuje za nezákonnou.
4. Žalobce blíže uvádí, že správce daně při místním šetření ve dnech 23. 4. 2015 a 18. 5. 2015 prověřoval oprávněnost odpočtu DPH za zdaňovací období únor 2015 a březen 2015 a vyměřil žalobci nadměrný odpočet v souladu s žalobcem uplatněnými daňovými příznámi. Poté, co správce daně dne 8. 6. 2015 zahájil daňovou kontrolu, odpočet za uvedené zdaňovací období žalobci neuznal a daň doměřil i s 20 % penálem. Žalobce namítá, že správce daně zahájil daňovou kontrolu za uvedené období nezákonně, jelikož zmiňované období již prověřoval a ztotožnil se s tvrzením žalobce. Při místním šetření i po zahájení daňové kontroly měl správce daně k dispozici shodné veřejně dostupné charakteristiky společnosti IMPETRO, které v něm při místním šetření nebudily pochybnosti, zatímco při daňové kontrole je označil za podezřelé. Podle žalobce je třeba vycházet z předpokladu odbornosti správce daně při prvním prověření a vyměření daňové povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2010 č. j. 5 Afs 8/2010-138). S ohledem na uvedené žalobce namítá, že zahájení daňové kontroly bránila překážka věci rozhodnuté (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014-55).
5. Podle § 85 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), je opakovaná kontrola přípustná, pokud správce daně zjistí nové skutečnosti, které nemohly být bez jeho zavinění uplatněny. Žalobce za pravdivé nepovažuje tvrzení žalovaného, že novou skutečností bylo zjištění z dožádání od Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též „FÚ MK“), že společnost IMPETRO nevykázala uskutečnitelná zdanitelná plnění ve svých příznámi. Uvedenou informaci byl správce daně schopen zjistit již při místním šetření, jelikož žalobce o obchodování se jmenovanou společností informoval správce daně dne 1. 4. 2015 a dne 6. 5. 2015, kdy v mezidobí proběhlo první místní šetření dne 23. 4. 2015. Správce daně měl proto dostatek času, aby dožádáním zjistil informace o daňových příznámi společnosti IMPETRO před vyměření daně. Z daňového spisu přitom vyplývá, že správce daně byl s FÚ MK v kontaktu před vydáním platebního výměru za březen 2015 a e-mailem ze dne 14. 5. 2015 byl neformálně informován, že společnost IMPETRO neplní daňové povinnosti. V daném případě došlo k opakovanému prověřování odpočtu z dodávek jmenované společnosti, proto správce daně nebyl oprávněn sankcionovat doměrky za zdaňovací období únor 2015 a březen 2015 uložením penále (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2015 č. j. 10 Afs 105/2015-44). Pokud existovaly indicie o zasažení dodávek podvodem na DPH, správce daně je měl v rámci místních šetření odhalit a zahájit postup k odstranění pochybností. Jelikož vyměřil daň podle daňových příznámi a záhy zahájil daňovou kontrolu, mohl tak učinit s vědomím, že případný doměrek by podléhal penále ve výši 20 %.

6. Žalobce dále namítá nesprávné stanovení okamžiku splatnosti daně a penále. Uvádí, že správce daně stanovil splatnost „ihned po doručení“ podle § 168 odst. 4 daňového řádu a § 251 odst. 3 daňového řádu. Podle žalobce však rozhodnutí o stanovení daně nabude právní moci podle § 103 odst. 1 daňového řádu v okamžiku, kdy se proti němu nelze odvolat. V případě platebních výměrů by byla daň stanovena marným uplynutím 30-ti denní lhůty pro podání odvolání nebo rozhodnutím o odvolání. Jelikož žalobce uplatnil odvolání, došlo k pravomocnému stanovení daně podle § 168 odst. 4 daňového řádu doručením napadeného rozhodnutí, kdy se daň stala splatnou. Splátnost penále je podle § 251 odst. 3 daňového řádu navázána na splatnost doměřené daně. Penále se tudíž stalo splatným až doručením napadeného rozhodnutí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ztotožnil okamžik stanovení daně s okamžikem vykonatelnosti rozhodnutí o stanovení daně podle § 103 odst. 2 daňového řádu, ale neuvedl, proč by měl být okamžik stanovení daně ztotožňován namísto s okamžikem právní moci rozhodnutí o stanovení daně, s okamžikem předběžné vykonatelnosti rozhodnutí. Dále žalobce namítá, že žalovaný označuje platební výměry jako účinné podle § 103 odst. 2 daňového řádu, ačkoli účinnost rozhodnutí vůči příjemci podle § 101 odst. 5 daňového řádu je k okamžiku oznámení. Teprve doručení rozhodnutí je předpokladem nabytí právní moci za splnění podmínek podle § 103 odst. 1 daňového řádu či vykonatelnosti podle § 103 odst. 2 daňového řádu.
7. *Ve druhém žalobním bodu* žalobce namítá procesní pochybení žalovaného, že nevypořádal některé skutkové i procesní odvolací námítky. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal pouze na *Zprávu o daňové kontrole*, aniž postupoval podle § 116 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný se nevypořádal s tím, že listina s ověřeným podpisem společníka společnosti IMPETRO byla do obchodního rejstříku založena dne 11. 3. 2015, tři měsíce po podpisu smlouvy EFET. Nebylo možné proto dodržet požadavek správce daně na ověření podpisu podle této listiny. K námitce nesprávného posouzení splatnosti daně a penále se žalovaný omezil na tvrzení, že splatnost je dána vydáním zajišťovacích příkazů a uplatněním § 168 odst. 4 daňového řádu, který je speciálním k § 143 odst. 5 daňového řádu, aniž by se vypořádal s argumentací žalobce k významu právní moci platebního výměru z hlediska okamžiku stanovení daně. K námitce porušení zásady *ne bis in idem* v souvislosti s místními šetřeními žalovaný uvedl, že se nejednalo o opakované prověřování, pominul přitom existenci e-mailu správce daně ze dne 14. 5. 2015. V ostatních případech žalovaný nekriticky přejal zjištění správce daně, aniž sám přezkoumal hodnocení důkazních prostředků.
8. Podle žalobce žalovaný nesprávně hodnotil důkazní prostředky. Správce daně rezignoval na zjištění všech významných skutkových okolností, neuvedl, jak hodnotil navržené důkazní prostředky, resp. účelově zpochybnil prokázání dobré víry žalobce.
9. Žalobce nesouhlasí s hodnocením zápisu z jednání Výboru pro dozor nad rizikem (dále též „*Výbor*“) ze dne 19. 12. 2014, k němuž žalovaný uvedl, že jím nelze osvědčit dodržení interních mechanismů s tím, že k obchodování se společností IMPETRO došlo již před tímto jednáním. Podle žalobce se jedná o účelové hodnocení důkazních prostředků žalovaným, který v napadeném rozhodnutí vznáší nijak neodůvodněné výhrady k jednotlivým důkazním prostředkům, k nimž žalobce neměl možnost se dříve vyjádřit. Žalobce proto až nyní uvádí, že schválení společnosti IMPETRO a jejího ratingu proběhlo *per rollam* e-mailovou komunikací mezi členy Výboru dne 4. 12. 2014, k čemuž dokládá souhlasy zasláné zástupci majoritního společníka a Prvního zástupce generálního ředitele žalobce. Zápis z jednání Výboru dokládá existenci a náplň činnosti tohoto orgánu. S ohledem na datum schválení společnosti IMPETRO jsou výhrady žalovaného bezpředmětné. Důkazní břemeno tíží správce daně, žalobce nebyl povinen tyto skutečnosti prokazovat. Žalovaný k internímu zápisu z jednání se zástupci společnosti IMPETRO ze dne 28. 4. 2015 odkázal na hodnocení ve *Zprávě o daňové kontrole* a uvedl, že žalobce pokračoval ve spolupráci se jmenovanou společností na základě příslibu nápravy, ačkoli společnost nesplnila většinu jeho požadavků. Podle žalobce žalovaný nezohlednil, že společnost IMPETRO ke dni obnovení obchodování dne 12. 5. 2015 většinu požadavků splnila a na zbývajících pracovala, jak vyplývá z podkladu k obnovení obchodování ze dne 12. 5. 2015, její úsilí žalobce vyhodnotil za dostatečné.

Žalovaný však předmětný podklad k obnovení obchodu, jakož i e-mailovou korespondenci, nezohlednil ani nehodnotil. Pokud žalovaný uvádí, že žalobce zápis z jednání ze dne 28. 4. 2015 předložil Policii ČR v rámci trestního oznámení, ale nikoli správci daně, nelze tuto skutečnost klást k tíži žalobce. Nejedná se o zápis potvrzený oběma stranami, nýbrž o interní zápis pro jednatele a Prvního zástupce generálního ředitele. Podání trestního oznámení bylo odpovědností nejužšího vedení žalobce, proto v rámci daňové kontroly se nepodařilo existenci zápisu zjistit. Žalobce jej předložil na základě explicitního požadavku. Žalovaný přitom neuvádí jiný dokument, který by nebyl žalobcem poskytnut. Podle žalobce nelze trestní oznámení bez dalšího hodnotit jako důkaz míry jeho vědomostí či rozsahu prověřování společnosti IMPETRO před zahájením obchodní spolupráce.

10. *Ve třetím žalobním bodu žalobce namítá nesprávnou interpretaci judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) v napadeném rozhodnutí k podmínkám odeprání nároku na odpočet DPH. Z rozsudků SDEU ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Kittel* nebo ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében* (viz též rozsudky C-324/11 a C-285/1 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015 č. j. 5 Afs 180/2014-21) žalobce dovozuje, že nárok na odpočet je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být omezen s výjimkou, kdy správce daně prokáže, že daňový subjekt „věděl nebo musel vědět“, že plnění bylo součástí podvodu. Nárok nelze odeprít v případě, kdy s ohledem na objektivní okolnosti byla existence možnosti zasažení přijímaného plnění podvodem pouze pravděpodobná a nikoli jistá. Nepostačí proto, pokud daňový subjekt o plnění zasaženém podvodem „vědět mohl a měl“. Od obezřetného subjektu lze požadovat zjištění informací o druhém subjektu pouze v případě existence náznaků vzbuzujících podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu. Judikatura SDEU přitom podle žalobce nestanoví, že by indicie o zasažení plnění podvodem na DPH nutně spočívaly v „*nestandardnosti*“ transakce, jak to činí žalovaný, neboť tento pojem je vágní. Z judikatury ani nevyplývá, že by podmínka odnětí nároku na odpočet DPH spočívala v nepřijetí dostatečných opatření, neboť nestanovuje žádná kritéria „*dostatečnosti*“ přijatých opatření, pouze zdůrazňuje jejich přiměřenost a rozumnost. Tedy ani neumožňuje závěr, že přijetí „*nedostatečných*“ opatření má za následek ztrátu nároku na odpočet. Podle žalobce by proto k naplnění této podmínky došlo pouze za situace, kdy by daňový subjekt buď zcela rezignoval na přijetí jakéhokoliv opatření, ačkoli by existovaly okolnosti neumožňující jiný závěr, než spojení plnění s podvodem, nebo na základě přijatých opatření získal jistotu, že plnění je spojeno s podvodem, ale toto zjištění by nezohlednil a předmětné plnění by i tak přijal. Důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět o zasažení plnění podvodem na DPH, leží výhradně na správci daně. Přesto žalobce doložil, jakým způsobem prováděl prověřování společnosti IMPETRO.*
11. *Ve čtvrtém žalobním bodu namítá žalobce, že orgány finanční správy na něho neoprávněně přenesly důkazní břemeno. Žalobce s poukazem na shora uvedené závěry judikatury SDEU a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016 č. j. 6 Afs 170/2016-30 k rozložení důkazního břemene ve smyslu § 92 daňového řádu uvádí, že pokud správce daně tvrdí, že se daňový subjekt účastnil podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, je jeho povinností shromáždit dostatek důkazů, které tento závěr podporují. Nelze uvažovat o přesunu důkazního břemene na žalobce, aby prokázal neúčast na daňovém podvodu. Žalobce nesouhlasí se žalovaným, který staví hodnocení skutkových okolností na závěru, že žalobce věděl nebo „měl či mohl“ vědět o zasažení přijatých plnění podvodem, na tvrzení o „*nestandardnosti*“ určitých okolností obchodního případu, které byl žalovaný povinen prokázat, přitom pouze setrval na úrovni tvrzení. S ohledem na judikaturu nebyl žalobce povinen vyvracet tvrzení správce daně o nestandardnosti těchto okolností obchodování. Žalovaný ničím neprokázal, že si žalobce musel být vědom rizikovitosti plynu z hlediska podvodů na DPH minimálně ode dne 1. 1. 2015 vzhledem k Příloze č. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*ZDPH*“), jelikož s ohledem na vývoj české právní úpravy o přenesení daňové povinnosti na DPH ve vztahu k plynu až do dne 31. 1. 2016 nemohla Příloha č. 6 ZDPH signalizovat možné riziko. Pokud tedy správce*

daně ve *Zprávě o daňové kontrole* odkazoval na Směrnici Rady 2013/43/EU a Sdělení Komise Radě ze dne 6. 12. 2012 č. COM (2012) 733 final, pak český zákonodárce uvedenou Směrnicí neimplementoval do českého právního řádu do 31. 1. 2016. Implikaci povinnosti sledovat právní úpravu směrnic EU a komunikaci mezi orgány EU považuje žalobce za nepřipustnou. Dále žalobce z judikatury SDEU dovozuje nemožnost přenesení důkazního břemene ze správce daně zpátky na daňový subjekt na základě vědomostního testu.

12. *V pátém žalobním bodu* namítá žalobce nesprávné hodnocení skutkového stavu. Žalobce *ke existenci daňového podvodu* uvádí, že správce daně má prokazovat, že k podvodu skutečně došlo, nicméně pojem podvodu na DPH není judikaturou Soudního dvora Evropské unie nijak spojován s pojmem „*nestandardnosti*“. Ze stanovisek generálního advokáta Madura v případě *Optigen* a generálního advokáta Colomera v případě *Kittel* žalobce dovozuje, že právo EU definuje podvody na DPH prostřednictvím jednoho podstatného znaku, jímž je neodvedení DPH jedním ze subjektů. Žalovaným uváděné „*typické znaky podvodů na DPH*“, a to (i.) nekontaktnost subjektů v řetězci a nemožnost ověření přiznání k DPH, (ii.) virtuální sídla, (iii.) nadhodnocené ceny přeprodávaných plnění, (iv.) neplnění daňových povinností, (v.) personální či kapitálová propojenost účastníků, jakož i „*okolnosti svědčící o daňovém podvodu*“, nemohou s výjimkou neodvedení přijaté DPH společností IMPETRO a její následné nekontaktnosti, představovat důkaz o existenci podvodu. Uvedené vyšlo najevo až po ukončení obchodování.
13. Žalobce nesouhlasí s tím, že jej žalovaný označuje za součást vědomého podvodného řetězce, k takovému tvrzení neshromáždil důkazní prostředky. Subjekty jmenované žalovaným zahrnují i komoditní burzy, clearingovou společnost v EU, či renomované zahraniční společnosti obchodující nebo distribuující plyn v jiných zemích EU, u nichž je vědomé zapojení do podvodu vyloučeno. Plyn koupený od společnosti IMPETRO přes tyto subjekty/těmto subjektům nebyl prodáván jedna ku jedné, tzn. dodávky plynu přes žalobce „*neprotékaly*“ v rámci podvodného řetězce. K úřednímu záznamu ze dne 1. 9. 2015 č. j. 205715/15/4200-12775-507199, z něhož vyplývá, že společnost IMPETRO nevykázala uskutečnění předmětných dodávek plynu, žalobce uvádí, že se jedná o jediný důkaz existence podvodu a takováto informace mu nebyla dostupná. Jako soukromoprávní subjekt mohl požadovat potvrzení o bezdlužnosti, dále mohl požádat o předložení přiznání k DPH, jde však o požadavek za hranicí obvyklosti a od zavedení povinného podávání daňových přiznání k DPH elektronickou formou od ledna 2014 může být velmi obtížné předložit daňové přiznání obsahující potvrzení o podání na finanční úřad. K nespolečnosti IMPETRO s místně příslušným správcem daně a neplnění daňových povinností touto společností, a z toho plynoucí nemožnost *ověření původu zboží*, žalobce uvádí, že mu není zřejmé, jak souvisí nemožnost ověření původu zboží s prokázáním existence podvodu na DPH. K tvrzení žalovaného o rizikovosti plynu z hlediska podvodů na DPH žalobce uvádí, že uvedené tvrzení orgány finanční správy neprokázaly.
14. Žalovaný za okolnost svědčící o podvodu uvedl, že finanční prostředky společnosti IMPETRO byly přeposílány osobám neusazeným v tuzemsku. Takové tvrzení žalobce považuje za nekonkrétní, přičemž nakládání jmenované společnosti s finančními prostředky na jejích bankovních účtech nebyl žalobce schopen zjistit. K tvrzeným podezřelým charakteristikám společnosti IMPETRO žalobce uvádí, že mu není zřejmé, jak nevykázáním dodávek v daňových přiznáních jmenovanou společností je prokázána existence podvodu. Tyto okolnosti samotné nesvědčí o zasažení plnění podvodem, podezřelými je činí teprve zjištění, že jmenovaná společnost nevykázala dodávky ve svých daňových přiznáních, a tím jsou uvedené skutečnosti podezřelé. Žalobce připomíná, že společnosti IMPETRO byla licence k obchodování s plynem udělena na podzim 2014, a jednaly za ní osoby se zkušenostmi v oboru. Existenci oprávnění k obchodování s plynem této společnosti si žalobce ověřil, neboť společnosti byla Energetickým regulačním úřadem udělena licence, zápis oprávnění v obchodním rejstříku je až sekundární záležitostí. Údaj o základním kapitálu neindikuje skutečné finanční zázemí. Jelikož jmenovaná společnost byla schopna dodat komoditu v ceně několika milionů korun, musela takovýmto obnosem či

komoditou disponovat. Samotné neukládání všech listin do obchodního rejstříku bylo spíše běžnou tuzemskou praxí, a není pravdou, že jmenovaná společnost neukládala do sbírky listin žádné listiny. Skutečnost, že jejím vlastníkem byl státní příslušník jiného členského státu EU, nemůže být vnímána jako podezřelá, bylo by to v rozporu se základními svobodami EU, charakter jeho bydliště nebyl postaven na jisto. Žalovaný dále uvedl, že o existenci podvodu svědčí podezřelé obchodní podmínky. Podle žalobce není zřejmé, z čeho vyplývá existence podvodu, či zda žalovaný v rámci zpětného hodnocení tvrzené skutečnosti označuje za indikace zasažení plnění podvodem. Bez spojení s tím, že společnost IMPETRO nevykázala uskutečněné dodávky v daňových příznacích, nemohou tvrzené skutečnosti svědčit o zasažení plnění podvodem. Cenu plynu nepovažuje žalobce za podezřele nízkou. Samotné osobní setkávání obchodních partnerů bez předkládání průkazů totožnosti, distanční podpis smlouvy, uzavírání obchodů elektronickými prostředky a používání *shipper* kódů třetích stran je podle žalobce v daném oboru zcela běžné. Před zahájením obchodní spolupráce se vedoucí obchodního oddělení žalobce setkal s Key account managerem společnosti IMPETRO, a ke schůzce se statutárním zástupcem jmenované společnosti z podnětu žalobce po zjištění nesrovnalostí již nedošlo, z této skutečnosti žalobce vyvodil závěry a podal trestní oznámení.

15. Žalobce k *existenci objektivních okolností*, na jejichž základě podle žalovaného „*mohl vědět*“ o existenci podvodu uvádí [tedy že: (i.) již v době realizace obchodních transakcí muselo být žalobci zřejmé, že jedná s podnikatelským subjektem vykazujícím znaky pouze formálně existující právnické osoby, (ii.) žalobce měl informace o možné problémovosti dodavatele plynu, (iii.) obchodní transakce a jednání vykazovaly jiné nesrovnalosti], že žádná z uvedených okolností podle žalobce nenastala v době zahájení obchodu a trvání jeho podstatné části. Orgány finanční správy nevysvětlily spojitost mezi tvrzenými náznaky a možnými nesrovnalostmi, přičemž správce daně zahájil daňovou kontrolu až po zjištění, že společnost IMPETRO nevykázala dodávky v daňových příznacích, a hodnocení tohoto náznaku existence podvodu považuje žalobce za předsudek zpětného ohlednutí. První náznak nesrovnalosti vyplynul v dubnu 2015, kdy společnost IMPETRO neoznámila žalobci změnu sídla. Pokud jde o interní postupy, žalobci není zřejmé, jak mohly představovat pro žalobce náznak nesrovnalostí nebo podvodu. Žalobce nesouhlasí se žalovaným, že v žalobci měla vzbudit podezření absence licencí či registrací společnosti IMPETRO u českého operátora trhu společnosti OTE, a.s., u německého operátora společnosti NCG a užívání *shipper* kódů jiných subjektů. Jmenované společnosti byla na podzim 2014 Energetickým regulačním úřadem vydána licence k obchodování s plynem, a na předávacím bodě německé společnosti NCG společnost IMPETRO registraci nepotřebovala, převod byl uskutečněn po spárování anonymních *shipper* kódů, kdy je běžnou praxí, že při obchodování s plynem jsou používány *shipper kódy* nevlastněné přímo konkrétní protistranou. Žalovaný neprokázal, že popsáný způsob obchodování je nestandardní.
16. Ohledně porovnání cen dodávek plynu na burze žalobce nesouhlasí s tvrzením správce daně ve *Zprávě o daňové kontrole*, že není běžné pořizovat komoditu za nižší cenu než *NCG Low*, konkrétní zjištění zůstalo bez opory. Správce daně uvedl, že porovnal ceny společnosti IMPETRO s cenami obvyklými. Při něm však metodicky pochybil a vzápětí negoval tvrzení tím, že za cenu obvyklou označil cenu realizovanou na burzovním trhu EEX, kterou porovnával s cenami společnosti IMPETRO realizovaných na mimoburzovním trhu, aniž by se zabýval jejich srovnatelností. Pokud by se srovnatelností obou systémů cen zabýval, zjistil by, že ceny na mimoburzovních trzích bývají nižší, což vyplývá z analýzy společnosti ENA s.r.o. U burzovních cen správce daně poukázal na jejich fluktuaci, přičemž pro srovnání použil jen nejnižší cenu dne, v němž došlo k dodávce od společnosti IMPETRO, a to pouze u omezené části dodávek. Předpoklad, že plyn nakoupila společnost IMPETRO na této burze těsně před uskutečněním dodávky žalobci, je podle žalobce spekulativní. Pokud by společnost IMPETRO nakupovala na burze v jiný den, mohla plyn pořídit za nižší cenu. K porovnání cen dodávek pro žalobce s cenami společnosti MERCURIA Energy Trading SA se sídlem ve Švýcarsku, žalobce uvádí, že tyto obchody byly uzavřeny v červenci 2014,

listopadu 2014 a srpnu roku 2014, a většina dodávek byla předávána na bodu společnosti OTE a.s., proto jejich srovnání s cenami společnosti IMPETRO v první polovině ledna 2015 není smysluplné. Cena dodávek byla sice výhodná, ale nebyla cenou neobvyklou. Při jednání dne 28. 4. 2015 se žalobce na objasnění ceny zeptal, odpověď však nemohl reálně ověřit. Žalovaný uvádí, že mělo vzbudit v žalobci podezření, že mu nebyla oznámena změna sídla společností IMPETRO. Žalobce však na tuto skutečnost reagoval, pozastavil obchodování a dále prověřoval jmenovanou společnost, což žalovaný zpochybňuje tvrzením, že pozornost žalobce vyvolalo prověřování nadměrného odpočtu správcem daně. Správce daně ve „Zprávě o daňové kontrole“ opíral tvrzení o přípis žalobce ze dne 1. 4. 2015 č. j. 96079/15, bylo to tři týdny před místním šetřením, a nikoli dne 21. 4. 2015, jak mylně uvádí správce daně. Žalovaný se snažil zpochybnit, že žalobce obdržel faktury s nesprávnou adresou, neboť uvedl, že žalobce při daňové kontrole nepředložil daňové doklady s neaktuální adresou sídla společnosti IMPETRO, a e-mailová korespondence není dostatečným důkazem, že společnost IMPETRO v únoru a březnu 2015 vystavovala daňové doklady s neplatnou adresou. Podle žalobce se žalovaný tím snažil nezákonně zpochybnit předložené důkazy v dubnu 2015. K předložení daňových dokladů s nesprávnou adresou dodavatele plynu nebyl důvod, neboť o jejich existenci nikdy nevznikly pochybnosti, podle protokolu z místního šetření ze dne 23. 4. 2015 č. j. 96854/15/4200-12775-506413 byly doklady předány s opravenou adresou.

17. K otázce přijetí rozumných opatření a dobré víry žalobce s poukazem na článek JUDr. Ondřeje Lichnovského *Podvody na DPH a jejich prokazování* (Daňový expert, r. 2013) vysvětlující, že ani sebelepší prověření obchodního partnera nemusí vést k odhalení podvodu, uvádí, že jej žádné důkazní břemeno ohledně dobré víry netížilo. Žalovaný se v rozhodnutí omezil na předestírání opatření, o kterých v rozporu s důkazy tvrdí, že je žalobce neprovedl, nebo jsou v praxi obvyklá. Nevysvětluje, jak mohla eliminovat přijetí plnění zasaženého podvodem. I citovaný článek připomíná, že povinnost přijmout opatření za účelem prověření obchodního partnera nastupuje v okamžiku objevení nesrovnalostí, které se v daném případě vyskytly až v dubnu 2015.
18. K požadavku žalovaného na prověřování společnosti IMPETRO v rámci interních kontrolních mechanismů požadovaných žalovaným žalobce uvádí, že opatření, kterými měl prokazovat neúčast na daňovém podvodu a nevědomost o něm, učinil s výjimkou těch, které nejsou na případ aplikovatelné. Žalobce si od jmenované společnosti vyžádal balíček dokumentů o společnosti IMPETRO a licenci vydanou Energetickým regulačním úřadem, údaje ověřil z veřejných zdrojů (viz protokol ze dne 26. 6. 2015 č. j. 147936/15/4200-12775-506413). Žalobce provedl standardní kroky k prověření společnosti, nespolečal se pouze na dřívějšího obchodního partnera, a ve věci byl jako svědek slyšen vedoucí zaměstnanec žalobce. Společnost prověřoval z finanční stránky i Energetický regulační úřad v řízení o udělení licence. K internímu *ratingu* žalobce uvádí, že jmenovaná společnost nemohla předložit relevantní finanční výkazy, vznikla v roce 2013 a činnost začala vykonávat v roce 2014. K připomínce žalovaného, že žalobce mohl požádat jmenovanou společnost o předložení účetních výkazů podaných v rámci přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 nebo „*finanční plán*“, žalobce považuje výkaz za rok 2013 bez vypovídající hodnoty a není mu zřejmé, co je pojmem „*finančního plánu*“ míněno. Protože tedy nebylo možno prověřit auditované finanční výkazy, žalobcův *risk management* vyhotovil *default rating*, přičemž závěr žalovaného, že se žalobce odchýlil od obvyklých procedur, postrádá oporu ve správním spis. Žalobce připomíná, že si auditované výkazy za rok 2014 vyžádal v dubnu 2015 a další opatření přijal po zjištění neohlášené změny sídla v dubnu 2015.
19. K požadavku na ověřování identity osob, osobní setkání a formy komunikace žalobce uvádí, že nesouhlasí se žalovaným, který žalobci vytýkal způsob, jakým ověřoval identitu „*osob vydávajících se za zástupce obchodních partnerů*“ a vedl obchodní komunikaci. Žalovaný nevznášel pochybnosti, že se žalobce setkal s osobami neoprávněnými zastupovat společnost IMPETRO. Skutečnost, že se žalobce s oprávněnými osobami setkal, vyplývá z dodávek uskutečněných podle dohody stran, a k tomu dodává, že tyto osoby na požadavky žalobce z dubna 2015 a května 2015 reagovaly a

požadované dokumenty poskytl. Žalobce nepovažuje ověřování identity kontrolou osobních dokladů přiměřeným opatřením, což není ani běžné v obchodním styku. Po zjištění nesrovnalostí ukončil žalobce se jmenovanou společností obchodní vztahy. K vedení ostatní komunikace elektronicky žalobce uvádí, že se jednalo především o jednotlivé dodávky plynu, k nimž žalovaný neprokázal, že by užívání elektronických komunikačních prostředků bylo neobvyklé.

20. Žalobce nesouhlasí s požadavkem kontroly podpisových vzorů, a sice že podpisy na smlouvě EFET mohl porovnat s podpisy z veřejně přístupného obchodního rejstříku. Takovéto porovnávání podpisů nepovažuje žalobce za obvyklé, jelikož distanční uzavírání smluv je standardní, ani úřední ověření podpisu se nevyžaduje, a kromě uvedeného již v roce 2012 (zákonem č. 351/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů) byla povinnost ukládat podpisové vzory do obchodního rejstříku zrušena pro riziko zneužití. Protože společnost IMPETRO vznikla v roce 2013, nevztahovala se na ni uvedená povinnost uložení podpisového vzoru do sbírky listiny obchodního rejstříku. Jediným dokumentem ve sbírce listin s podpisem společníka jmenované společnosti je plná moc, která do rejstříku byla vložena dne 11. 3. 2015, tři měsíce po uzavření smlouvy EFET. S uvedenou skutečností se žalovaný nevypořádal. Potenciální nesrovnalost podpisů žalobce zjistil až po ukončení spolupráce se jmenovanou společností.
21. Ohledně požadavku na bezhotovostní platby na zveřejněný tuzemský bankovní účet, žalobce uvádí, že si je vědom, že podle § 109 odst. 2 ZDPH úhradou na nezveřejněný bankovní účet by mohly být naplněny znaky ručení, tento institut ale nebyl v předmětném řízení žalovaným uplatněn. Platby byly prováděny do největší polské banky PKO Bank Polski, nikoli do podezřelé destinace. Uskutečňování plateb do banky v sousedním členském státě nevzbuzovalo v žalobci žádné pochybnosti. Takový postup je souladný se základními svobodami volného pohybu zboží, služeb a kapitálu, nejedná se o indicii nestandardnosti obchodu, a žalobce poukazuje na obchodní spolupráci se společností MERCURIA Energy Trading SA se sídlem ve Švýcarsku. Platby za dodávky této společnosti byly zasílány na účet ve Švýcarsku, i když řada obchodů byla smluvena s dodáním přes OTE, a.s. Požadavek správce daně, aby úhrady byly prováděny pouze na české účty, nemá oporu v žádném předpisu, bylo by to v rozporu s právem EU. Žalobce nikdy neprováděl platby na nezveřejněný tuzemský účet, naopak požadoval po zjištění neoznámění změny sídla, aby společnost IMPETRO pro platby určila tuzemský zveřejněný účet, od května 2015 žalobce hradil nákup plynu na bankovní účet u Sberbank a.s.
22. Žalobce nesouhlasí se žalovaným, že nejednal s péčí řádného hospodáře, jelikož nezabezpečil přijetí adekvátních opatření. Podle žalobce požadavky na prověřování obchodních partnerů zmiňované žalovaným vycházejí z nepodložených předpokladů o jejich standardnosti a účinnosti. Před započítím a po značnou část spolupráce nevyšly najevo žádné náznaky nesrovnalostí či podvodu, proto žalobce nebyl povinen přijímat jakákoli opatření k prověřování jmenované společnosti, a standardní prověřovací procesy uplatňované před přijetím nového obchodního partnera byly proto nadbytečné. Po zjištění nesrovnalostí žalobce pozastavil obchodování a vznesl řadu požadavků, některé z nich přesahovaly rámec obvyklostí. Tvrzení žalovaného o porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře je proto založeno pouze na neoprávněném přesunu důkazního břemene na žalobce.
23. *Podle žalobce žalovaný uplatnil předsudek zpětného ohlednutí.* Žalobce považuje za nepřípustné, aby skutečnosti známé či dostupné ve chvíli, kdy žalobce vstupoval do transakce, byly žalovaným hodnoceny prizmatem skutečností, které vyšly najevo až následně. Hodnocení žalovaného bylo v daném případě zatíženo nesprávným předsudkem zpětného hodnocení. Znamená to, že tzv. „podezřelé“ aspekty spolupráce nabyly uvedené charakteristiky až poté, co jmenovaná společnost nevykázala uskutečněná plnění. Pokud by předmětné aspekty obchodní spolupráce skutečně indikovaly nesrovnalosti, pak orgány finanční správy na podezřelost takovýchto skutečností neupozornily a ani v listopadu 2015 neinformovaly o zasažení trhu s plynem podvodu na DPH.

24. Žalobce připomíná, že v druhé polovině roku 2015 na základě interních procedur odmítl spolupráci se subjekty obdobnými jako společnost IMPETRO. Na základě přípisu žalobce evidovaného pod č. j. 96079/15 bylo správci daně od počátku dubna 2015 známo obchodování se společností IMPETRO, který spolupráci prověřoval v rámci místních šetření ve dnech 23. 4. 2015 a 18. 5. 2015 a nepovažoval ji za problémovou. Hodnocení změnil až pod vlivem informace, že společnost IMPETRO nevykazovala obchody s plynem v daňových priznáních. Podle žalobce měl žalovaný zkoumat nárok na odpočet DPH u každé transakce jednotlivě, což však neučinil. Spolupráce se společností IMPETRO se vyvíjela po dobu více než půl roku, proto situaci na počátku obchodování, resp. v jeho průběhu, nelze podle žalobce hodnotit prizmatem skutečností, které nastaly nebo vyšly najevo později.
25. Žalovaný v písemném vyjádření ze dne 20. 3. 2017 navrhuje zamítnutí žaloby jako nedůvodné, a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. *K námitkám prvního a druhého žalobního bodu* uvádí, že postupoval v souladu s § 116 odst. 2 daňového řádu a vypořádal všechny důvody, v nichž žalobce spatřoval nesprávnost či nezákonnost napadeného rozhodnutí. Taková povinnost neznamená přezkum každého jednotlivého tvrzení. Žalovaný z odvolání shrnul stěžejní odvolací body, které vypořádal, neboť není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže není podrobně oponováno každé námitce, nýbrž je proti nim postaven ucelený argumentační systém, což žalovaný v napadeném rozhodnutí učinil (viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, sp. zn. I. ÚS 729/2000, sp. zn. I. ÚS 116/05, sp. zn. IV. ÚS 787/06, sp. zn. III. ÚS 961/09, sp. zn. III. ÚS 989/18 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009 č. j. 9 Afs 70/2008-13). Za nedostatečnou reakci na určitou námitku nepovažuje žalovaný odkaz na závěr *Zprávy o daňové kontrole*, s nímž se žalovaný ztotožnil.
26. K namítanému porušení zásady *rei indicatae* správcem daně žalovaný uvádí, že se s námitkou vypořádal pod body 50 až 56 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Správce daně místní šetření realizoval k ověření odběratelsko-dodavatelského vztahu žalobce a společnosti IMPETRO v souladu s § 80 až § 84 daňového řádu. Daňová kontrola je formalizovaný postup, jímž správce daně prověřuje tvrzení daňového subjektu a další skutečnosti podstatné pro stanovení daně. K jejímu zahájení podle § 87 daňového řádu se předpokládá vymezení předmětu a rozsahu, k čemuž při místních šetřeních nedošlo a správce daně vyměřil daň ve shodě s tvrzením žalobce. Nebyly porušeny zásady *rei indicatae* a *ne bis in idem*. Žalovaný k tvrzenému nesprávnému stanovení okamžiku splatnosti daně a penále odkazuje zejména na bod 54 napadeného rozhodnutí a setrvává na správnosti postupu správce daně podle § 168 odst. 4 daňového řádu.
27. *K námitkám třetího žalobního bodu* žalovaný uvádí, že závěry judikatury SDEU mohou být poměrně obecné v oblasti systému DPH, která byla pouze harmonizována, nikoli unifikována, ke komplexnímu posouzení věci nelze s touto judikaturou vystačit. Žalovaný proto vycházel též z judikatury vnitrostátní, což je uvedeno zejména pod body 11 až 24 napadeného rozhodnutí.
28. *K námitkám čtvrtého žalobního bodu*, tedy k otázce rozložení důkazního břemene žalovaný uvádí, že nárok daňového subjektu na uplatnění odpočtu DPH podle § 72 ZDPH nelze dovozovat z pouhého držení a předložení formálně bezvadných daňových dokladů. Je totiž nezbytný soulad deklarovaného a faktického stavu. Daňový subjekt prokazuje provedení plnění v deklarovaném rozsahu a v příslušném zdaňovacím období. K prokázání nároku na odpočet DPH postačí předložení formálně perfektních daňových dokladů, pokud správce daně nemá pochybnosti, jinak daňový subjekt je povinen svá tvrzení prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009 č. j. 1 Afs 57/2009-83). Správce daně není oprávněn tuto důkazní povinnost vynucovat, nicméně její nesplnění může vést k neunesení důkazního břemene. Otázkou důkazního břemene v případech podvodů na DPH se zabýval Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében*, kde konstatoval, že důkazní břemeno prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně a k jeho přenesení zpátky na daňový subjekt dochází na základě vědomostního testu, v jehož rámci správce daně zkoumá nejprve nestandardnosti obchodní transakce (objektivní okolnosti, viz bod 32 napadeného rozhodnutí) a

následně opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení účasti na daňovém podvodu. V souladu s judikaturou bylo postupováno i v daném případě, kdy bylo dostatečně prokázáno, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodného řetězce. Žalovaný rovněž zkoumal přijatá opatření a dobrou víru žalobce. Tím došlo k přenesení důkazního břemene k prokázání dobré víry na žalobce, který jej neunesl.

29. *K námitkám pátého žalobního bodu* k namítanému nesprávnému posouzení skutkového stavu žalovaný konstatuje, že správce daně získal dostatečné množství důkazních prostředků pro závěr, že žalobcem přijatá zdanitelná plnění jsou součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem, o čemž žalobce věděl nebo mohl vědět (viz str. 11 až str. 86 *Zprávy o daňové kontrole*), žalovaný se zjištěními správce daně zabýval pod body 41 až 49 napadeného rozhodnutí. K nesouhlasu žalobce s hodnocením důkazů pak žalovaný uvádí, že podle zásady volného hodnocení důkazů jsou hodnoceny v souvislosti a v návaznosti na jiné skutečnosti. Žalovaný při hodnocení důkazů nepochybil a všechny jeho závěry mají relevantní podklad ve správním spisu.
30. Žalobce v replice ze dne 26. 5. 2017 zopakoval již uplatněné žalobní námitky, na nichž setrval a dodal, že žalovaný výběr a hodnocení důkazů účelově selektoval, ačkoliv podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008 č. j. 5 Afs 5/2008-75 je nutné respektovat zásady formální logiky a žádné důkazy nelze svévolně vyloučit. Písemné dokumenty předkládané žalobcem žalovaný nehodnotil, a pokud je hodnotil, pak bez časového a věcného kontextu. Podle žalobce ubránit se přijetí plnění zasaženého podvodem na DPH je velice těžké, což dokládá kauza nákupu mobilních telefonů Generálním finančním ředitelstvím. Neobstojí argument, že nižší cena je indikátorem možného podvodu, neboť ve veřejných zakázkách při splnění parametrů vyhrává nabídka s nejnižší cenou, a soukromý subjekt má právo postupovat podobně. Žalobce je proto přesvědčen, že při prověřování společnosti IMPETRO dostal zveřejněnému návodu Generálního finančního ředitelství. Podle žalobce není spornou otázkou, zda byla žalobcem přijatá zdanitelná plnění součástí řetězce zasaženého podvodem na DPH a zda byl žalobce v dobré víře, či zda o své případné účasti na daňovém podvodu vědět nemohl, nýbrž zda žalovaný (resp. správce daně) prokázali, že žalobce věděl nebo musel vědět o tom, že plnění přijímaná od jmenované společnosti byla zasažena podvodem na DPH. Důkazní břemeno tudíž leží na správci daně.
31. Žalobce v duplice ze dne 19. 4. 2018 připomněl soudní judikaturu a odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018 č. j. 5 Afs 60/2017-60 a ze dne 14. 3. 2018 č. j. 6 Afs 399/2017-26, a na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017 č. j. 22 Af 33/2016-60, které podporují podle žalobce jeho argumentaci.
32. Žalobce v triplice ze dne 21. 11. 2018 poukázal opět na soudní judikaturu, konkrétně na další rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018 č. j. 1 Afs 427/2017-48, ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31 a ze dne 15. 2. 2018 č. j. 5 Afs 78/2017-33. K námitkám čtvrtého žalobního bodu o neoprávněném přenesení důkazního břemene na daňový subjekt žalobce zopakoval, že je to právě správce daně, koho tíží důkazní břemeno k prokázání povědomí daňového subjektu o daňovém podvodu, kdy ve fázi dokazování zneužívajícího uplatnění nároku na odpočet DPH může daňový subjekt zůstat pasivní. Žalobce považuje za nepřípustné, aby po něm žalovaný požadoval prokázání nevědomosti o účasti na daňovém podvodu. K existenci daňového podvodu žalobce uvádí, že správce daně nemůže založit závěr o existenci daňového podvodu pouze na souhrnu neurčitých indicií bez logické a ucelené argumentace. Je třeba popsat komplexní obraz daňového podvodu, jehož neprokázání zatěžuje rozhodnutí správce daně vadou nepřezkoumatelnosti, jako v projednávaném případě. Není neobezřetné spoléhat se na informace z veřejných zdrojů a nelze přičítat k tíži daňového subjektu, když údaje v těchto registrech neodpovídají realitě. Zveřejnění smlouvy či účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku nic nevyovídá o tom, zda dodavatel není zapojen do podvodného obchodu, proto neprověření finančních výkazů dodavatele plynu před zahájením obchodování nemůže být indikací vědomého zapojení do daňového podvodu. Nejvyšší správní soud připomíná, že nárok na odpočet DPH není

dobrodiním státu, ale esenciální součástí systému DPH, a proto správce daně musí „*zlou víru*“ plátce daně prokázat.

33. V quadruplice ze dne 16. 3. 2020 žalobce poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2018 č. j. 9 Af 22/2016-99, jímž byly zrušeny zajišťovací příkazy ve věci žalobce (dále též „*rozsudek ve věci zajišťovacích příkazů*“), a na rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2019 č. j. 46145/19/5300-22444-711887, týkající žalobce a společnosti Castor Power s.r.o. z rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 12. 2019 č. j. 46145/19/5300-22444-711887 (dále též „*Castor*“).
34. Dne 9. 4. 2021 městský soud rozsudkem č. j. 3 Af 4/2017-221 žalobu zamítl. Z podnětu kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 9. 2021 č. j. 1 Afs 129/2021-63 (dále též „*kasační rozsudek*“) zrušil tento rozsudek a věc vrátil městského soudu se závazným právním názorem, podle kterého „*[ú]kolem městského soudu tedy bude, aby i s přihlédnutím ke skutečnostem zjištěným z rozhodnutí ve věci Castor a z rozsudku ve věci zajišťovacích příkazů zodpověděl otázku, zda vycházel žalovaný v nyní projednávané věci z dostatečně zjištěného skutkového stavu. Pokud tomu tak bylo, bude na soudu, aby na mísky vah položil na straně jedné opatření přijatá stěžovatelem (žalobcem, pozn. soudu) a na straně druhé zjištěné nestandardní okolnosti, s tím, že férově zváží, zda zjištěné nestandardnosti byly natolik závažného charakteru, že stěžovatelem přijatá opatření nebylo možné považovat za dostatečná. Přitom musí mít na zřeteli i závěry vyplývající z judikatury Soudního svora, že v běžném obchodním styku nelze na všechny obchodní transakce a priori pohlížet jako na podezřelé*“.
35. Poté, co kasační soud věc dne 1. 10. 2021 vrátil věc zpět soudu, dne 20. 10. 2021 bylo doručeno městskému soudu doplněné vyjádření žalovaného k žalobě po kasačním rozsudku. Žalovaný v něm setrval na argumentaci z napadeného rozhodnutí, zdůraznil okolnosti projednávaného případu, které považoval za odlišné od rozhodnutí ve věci Castor i od rozsudku ve věci zjišťujících příkazů.
36. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „*s. ř. s.*“). Vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O věci samé rozhodl bez nařízení jednání, ačkoli žalovaný jednání požadoval a žalobce souhlasil s projednáním věci bez jednání, jelikož k takovému postupu shledal splnění podmínek podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když napadené rozhodnutí nepovažuje za dostatečně odůvodněné.
37. Městský soud jsa vázán právním názorem vysloveným kasačním soudem ve zrušovacím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) v dalším řízení shledal, že žaloba je důvodná. Věc posoudil takto:
38. Vzhledem k velkému rozsahu žaloby i následných podání účastníků řízení, v nichž se námitky mnohdy překrývají, posuzoval městský soud žalobní námitky podle zásady, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument. Odpověď na základní námitky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013 č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013 č. j. 7 As 182/2012-58, ze dne 19. 2. 2014 č. j. 1 Afs 88/2013-66).
39. V prvním žalobním bodu žalobce předně namítal porušení zásady *rei iudicatae* správcem daně za zdaňovací období únor 2015 a březen 2015, jelikož za toto období správce daně žalobcem uplatněný nadměrný odpočet DPH nejprve po provedeném místním šetření přiznal, avšak poté, co následně zahájil daňovou kontrolu, nepřiznal žalobci nárok na odpočet DPH a vyměřil mu 20% penále z neodvedené DPH.
40. Městský soud k uvedené otázce vycházel ze správního spisu, z něhož jsou relevantní tyto skutečnosti:

41. Dne 1. 4. 2015 žalobce přípisem správci daně sdělil: „*Dovolujeme si tímto podat doplňující informaci k výši DPH za únor 2015. Naše společnost od ledna 2015 získala nového tuzemského dodavatele plynu, přičemž zvýšený nákup se začal ve větší míře projevovat od února 2015, jedná se o společnost IMPETRO s.r.o. DIČ: CZ01668307. Současně s těmito nákupy byly uskutečněny prodeje do EU ve dvojnásobné výši v porovnání s lednem 2015, což významně ovlivnilo výši daně na vstupu i výstupu.*“
42. Dne 23. 4. 2015 provedl správce daně v sídle žalobce místní šetření k prověření dodavatelsko-odběratelského vztahu žalobce se společností IMPETRO za únor 2015. V rámci šetření žalobce popsal správci daně průběh nákupu plynu na burze, doložil kopie 18 ks faktur vystavených v únoru 2015 společností IMPETRO za dodávky plynu, potvrzení o uskutečnění dodávek plynu vystavené německým operátorem trhu, e-mail ze dne 19. 2. 2015 o dodávkách plynu od společnosti IMPETRO a Knihu závazků ke dni 28. 2. 2015 (protokol č. j. 96854/15/4200-12775-506413).
43. Dne 6. 5. 2015 žalobce přípisem správci daně sdělil: „*Dovolujeme si tímto podat doplňující informaci k nadměrnému odpočtu DPH za březen 2015. Naše společnost stejně jako v minulém měsíci (únor 2015) nakupovala od tuzemského dodavatele plynu, přičemž nákup na základě řádných daňových dokladů s odpočtem DPH se projevil již od února 2015. Jedná se o stejného dodavatele společnost IMPETRO s.r.o. DIČ: CZ01668307. Současně s těmito nákupy byly uskutečněny prodeje do EU o 200 mil. Kč vyšší v porovnání s únorem 2015, což ovlivňuje výši daně na vstupu i výstupu.*“
44. Dne 14. 5. 2015 správce daně kontaktoval FÚ MK (správce daně společnosti IMPETRO) e-mailem tohoto znění: „*V příloze zasílám alespoň část podkladů, které jsme získali k únoru a březnu 2015. Pokud by se u Vaší společnosti něco dělo nebo byste něco zjistili, dejte mi prosím vědět.*“ V příloze byl připojen protokol o místním šetření ze dne 23. 4. 2015 č. j. 96854/15/4200-12775-506413 se souborem IMPETRO únor 2015.pdf.
45. Dne 18. 5. 2015 provedl správce daně v sídle žalobce místní šetření k prověření dodavatelsko-odběratelského vztahu žalobce se společností IMPETRO za březen 2015. Žalobce v rámci šetření uvedl, že na přijatých fakturách za březen 2015 je uvedeno nové sídlo jmenované společnosti v Českém Těšíně a předal správci daně rámcovou smlouvu EFET uzavřenou se jmenovanou společností dne 15. 12. 2014 s tím, že na jmenovanou společnost dostal doporučení od svého obchodního partnera společnosti Castor Power s.r.o., a poté, co proběhla se jmenovanou společností jednání, uzavřeli spolu smlouvu EFET. Žalobce se jmenovanou společností obchoduje kvůli lepším podmínkám zejména v SRN, proto jsou obchody uzavírány přes německého operátora trhu. Žalobce připojil přehled nákupu a prodeje plynu za březen 2015 a dvě faktury vystavené žalobci německým operátorem trhu společností NCG.
46. Dne 20. 5. 2015 FÚ MK požádal v rámci dožádání, aby správce daně prověřil spolupráci společnosti IMPETRO se žalobcem a provedl šetření k DPH za zdaňovací období leden až březen 2015.
47. Dne 26. 5. 2015 žalobce při ústním jednání konaném v sídle správce daně požádal, aby nadměrný odpočet ve výši 61 997 568 Kč za zdaňovací období březen 2015 si správce daně ponechal na svém účtu do doby, než bude ze strany žalobce podáno další stanovisko k obchodním vztahům se společností IMPETRO.
48. Dne 28. 5. 2015 FÚ MK doplnil dožádání a požádal správce daně o úkony o všech transakcích mezi žalobcem a společností IMPETRO od 28. 11. 2014, od data udělení licence Energetickým regulačním úřadem. Současně FÚ MK sdělil správci daně, že má pochybnosti, zda jmenovaná společnost vykázala v daňových přiznáních k DPH veškerá uskutečněná plnění, jelikož za období listopad 2014 vykázala v přiznání k DPH uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně v hodnotě 214 596 Kč a v období za prosinec 2014 až březen 2015 nevykázala žádná uskutečněná plnění, přiznání k DPH za duben 2015 již nepodala.
49. Dne 8. 6. 2015 zahájil správce daně v sídle žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden 2015, únor 2015, březen 2015 po vyměření v omezeném rozsahu – prověření dodavatelsko-

odběratelských vztahů se společností IMPETRO a na DPH za zdaňovací období duben 2015 před vyměřením v omezeném rozsahu – prověření dodavatelsko-odběratelských vztahů se společností IMPETRO. Jednatelé žalobce uvedli, že „*toboto jednaní se zúčastňují ze své vlastní vůle bez účasti generálního zástupce*“. Správce daně si vyžádal doklady týkající se evidence pro účely DPH podle § 100 ZDPH za kontrolovaná zdaňovací období, dodavatelsko-odběratelské smlouvy se jmenovanou společností za kontrolovaná období, daňové doklady k přijatým zdanitelným plněním, včetně podkladů k jejich vystavení a platbám za kontrolovaná zdaňovací období, dodací listy k dodávkám zboží, nákladní listy, smlouvy k přepravě externí či doklady k vlastní přepravě a evidenci zásob za kontrolovaná zdaňovací období. K dotazu správce daně k navázání spolupráce jednatel žalobce uvedl, že „*společnost IMPETRO jakožto registrovaný účastník trhu se na nás obrátila, respektive na obchodní úsek, přesné podrobnosti neznám, protože jsem u toho začátku osobně nebyl, zpravidla tato komunikace probíhá e-mailovou komunikací. ... otázka nákupu je řešena obchodním oddělením, v zásadě osobní setkání nepotřebujeme. ... (jednání) určitě probíhala na úrovni obchodního úseku, proces komunikace ohledně podmínek Vám ukáže obchodní úsek, já jako jednatel předpokládám, že tam nějaká jednání probíhala. Nebyl to pro nás tak důležitý partner, abychom se my jako jednatelé jednání účastnili, náš mechanismus nepožaduje naši přítomnost při jednáních. ...*“ *“polský bankovní účet byl uveden na obchodní smlouvě. Pro nás je obchodní smlouva tím hlavním instrumentem, podle kterého se řídíme.*“ Na místě „*návrhy, vyjádření nebo výhrady směřující proti obsahu protokolu: nejsou*“.

50. Dne 28. 7. 2015 FÚ MK zaslal správci daně na základě dožádání daňová přiznání společnosti IMPETRO k DPH za zdaňovací období leden 2015 až květen 2015, v nich nejsou vykázány dodávky plynu pro žalobce, nýbrž hlavní ekonomickou činností jmenované společnosti je „*pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí*“.
51. Před vlastním vypořádáním námitek je třeba zdůraznit, že v posuzované věci není sporné faktické dodání plnění společnosti IMPETRO, není zpochybněno plnění formálních ani hmotněprávních podmínek pro uplatnění nadměrného odpočtu DPH. Důvodem odepření nároku na odpočet bylo zjištění žalovaného (správce daně), že plnění bylo zasaženo podvodem na DPH, o čemž žalobce věděl či měl vědět.
52. Žalobcovu tvrzení o nezákonnosti daňové kontroly, resp. porušení zásady *rei indicatae* či *ne bis in idem*, při doměření daně za období únor a březen 2015, které bylo před zahájením kontroly předmětem místního šetření ze strany správce daně, nelze přisvědčit.
53. Podle shora uvedeného obsahu správního spisu lze rekapitulovat, že správce daně provedl ve dnech 23. 4. 2015 a 18. 5. 2015 u žalobce místní šetření k dodavatelsko-odběratelským vztahům žalobce se společností IMPETRO. Podnětem k uvedenému postupu byla sdělení žalobce ze dnů 1. 4. 2015 a 6. 5. 2015, v nich žalobce správci daně oznámil, že společnost IMPETRO je jeho novým dodavatelem plynu, proto došlo u žalobce k navýšení nákupu i prodeje plynu, což bude mít vliv na žalobcovu daňovou povinnost. Při místním šetření provedeném za účasti zástupce žalobce se správce daně dotazoval žalobce na okolnosti navázání obchodního styku se společností IMPETRO i na průběh obchodních transakcí, a vyžádal si od žalobce o tomto dokumentaci (rámcovou smlouvu, faktury, knihu závazků, potvrzení obchodů od německého operátora trhu, přehled nákupů a prodejů apod.). Žádné nestandardní okolnosti obchodů správce daně nezjistil a žalobci vyměřil daň podle podaných daňových přiznání. Dne 20. 5. 2015 obdržel správce daně dožádání FÚ MK k ověření spolupráce žalobce se společností IMPETRO. Dne 28. 5. 2015 FÚMK doplnil své dožádání a sdělil správci daně, že společnost IMPETRO nevykázala v přiznáních k DPH za období prosinec 2014 až březen 2015 žádná uskutečněná plnění. Na základě těchto skutečností zahájil správce daně u žalobce dne 8. 6. 2015 daňovou kontrolu.
54. Městský soud se neztotožnil s námitkou žalobce, že provedení opakované daňové kontroly nebylo přípustné podle § 85 odst. 5 daňového řádu (*daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu;*

takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.). V nyní posuzovaném případě se však nejednalo o opakování daňové kontroly, jelikož správce daně provedl u žalobce v dubnu 2015 a květnu 2015 toliko místní šetření.

55. Pojmy „*daňová kontrola*“ a „*místní šetření*“ nelze směřovat, jedná se o značně odlišné instituty, každý má jiný účel, vyznačují se odlišným rozsahem oprávnění správce daně na straně jedné a právy a povinnostmi daňového subjektu na straně druhé. Místní šetření představuje prostředek k získávání důkazních prostředků v rámci vyhledávací činnosti, oproti daňové kontrole se nevyznačuje formalizovaným postupem jako je tomu u daňové kontroly, toliko na základě místního šetření nemůže správce daně v návaznosti na učiněná zjištění přikročit k vyměření daně. Daňová kontrola představuje kvalitativně významnější zásah do práv daňového subjektu, postup je vázaný přísnějšími pravidly, jež garantují daňovému subjektu určitý standard ochrany jeho práv (nutnost zahájení kontroly formalizovaným úkonem vůči daňovému subjektu, seznámení daňového subjektu s výsledkem kontroly, možnost vyjádřit se k učiněným zjištěním apod.).
56. V předmětné věci provedení místního šetření, i když se týkalo téhož předmětu jako později provedená daňová kontrola (tj. obchodování se společností IMPETRO za rozhodné zdaňovací období), nebrání zahájení daňové kontroly a ani případnému doměření daně. Na tom nic nemění skutečnost, že správce daně při místním šetření žádné nesrovnalosti neshledal a vyměřil daň podle podaného daňového přiznání. Správce daně se o neodvedení DPH společností IMPETRO dozvěděl až po provedení obou místních šetření, sdělením pochybností dne 28. 5. 2015 od správce daně společnosti IMPETRO, jímž byl FÚ MK. Až poté u správce daně vznikly pochybnosti o tvrzení žalobce, což vedlo k zahájení daňové kontroly. Provedení kontroly a následné doměření daně nepředstavuje porušení zásad *ne bis in idem* ani *rei iudicatae*. K obdobným závěrům dospěl rovněž Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku pod body [49] až [52]. Nelze se ztotožnit se žalobcem, že v době vedení daňové kontroly měl správce daně shodné informace o obchodu, jako při místním šetření. Při místním šetření správce daně ještě nedisponoval informacemi o tom, že společnost IMPETRO za uvedená zdaňovací období buď nevykázala žádná uskutečněná plnění či nepodala daňové přiznání. V průběhu místního šetření žádné poznatky, které by mohly ovlivnit výši daňové povinnosti, správce daně nezjistil, daň stanovil na základě daňového tvrzení žalobce. Tyto skutečnosti nemohly bránit pozdějšímu doměření daně, pokud v průběhu daňové kontroly vyšlo najevo, že daňová povinnost byla stanovena v nesprávné výši.
57. K žalobcem citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2010 č. j. 5 Afs 8/2010-138 [*Správce daně v rámci vytykácího řízení prověřoval oprávněnost odpočtu u zdanitelného plnění spočívajícího ve zprostředkování koupě lesa společností EuroTree HC s. r. o., zaučtovaného žalobcem jako přijatá faktura č. 145/02. Za účelem prověření skutečnosti, zda se jednalo o zprostředkování, vyslechl za přítomnosti jednatele žalobce jednatele společnosti EuroTree HC s. r. o. a na základě tohoto důkazního prostředku vystavil platební výměr v souladu s podaným přiznáním, ve kterém si žalobce nárokoval nadměrný odpočet ve výši 643 901,- Kč. Pokud správce daně uznal oprávněnost nároku na odpočet daně z deklarovaného plnění, nemohla být již tato otázka znovu posuzována v rámci daňové kontroly následně provedené. Následnému a novému přezkoumání brání překážka věci pravomocně rozhodnuté. Nikoliv tak vytykácí řízení jako celek, ale prověřování a rozhodnutí ohledně konkrétní daňové relevantní skutečnosti vytvořilo překážku věci pravomocně rozhodnuté. Předmětná obchodní transakce byla ze strany správce daně již jednou prověřována a bylo o ní rozhodnuto s předpokladem, že při prvním prověřování této okolnosti bylo postupováno s patřičným úsilím, odborností a profesionalitou za účelem zjištění všech podstatných skutečností. (Jinou otázkou je možnost změny pravomocně vyměřené daňové povinnosti za použití mimořádných opravných prostředků.) ...Uvedený závěr Nejvyšší správní soud nepovažuje za rozporný s ustanovením § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého „Zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílů mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předeptá. Právní moc rozhodnutí o původním*

vyměření daně není jejímú dodatečnému stanovení na překážku. “ Stejně tak vyslovený závěr Nejvyšší správní soud neshledává ani v rozporu s obecnou argumentací stěžovatele, že vyměření daně není na překážku jejímú dodatečnému vyměření, že vytykáací řízení předcházející vyměření, není na překážku následnému provedení daňové kontroly jako úkonu vedoucího k případnému dodatečnému vyměření daně za totéž zdaňovací období, to však za předpokladu, že v rámci vytykáacího řízení a v rámci následného provedení daňové kontroly, jako úkonu vedoucího k případnému dodatečnému vyměření daně za totéž zdaňovací období, jsou prověřovány a posuzovány odlišné daňové relevantní skutečnosti. Nejvyšší správní soud již dříve v rozsudku ze dne 25. 10. 2007, sp. zn. 7 Afs 193/2006 dospěl k závěru, že o překážce věci rozhodnuté lze hovořit za kumulativního splnění tří podmínek, a to identity předmětu (nyní DPH), časového období (březen 2002) a posuzované otázky (konkrétního zdanitelného plnění).” městský soud uvádí, že jej nepovažuje v právě projednávané věci příleňavým, neboť se týkal stanovení daňové povinnosti na základě vytykáacího řízení a následného doměření daně v návaznosti na provedenou daňovou kontrolu.

58. Provedení místního šetření nemůže bez dalšího vyústit ve vyměření daňové povinnosti odlišně oproti tomu, jak ji daňový subjekt deklaroval v daňovém tvrzení. Zjištění učiněná v průběhu místního šetření nemusí vést k zahájení daňové kontroly. Oproti tomu vytykáací řízení (dříve postup k odstranění pochybností) se blíží daňové kontrole, jeho výsledkem může být stanovení daně. V této okolnosti lze spatřit zásadní odlišnost nyní projednávané věci od věci posuzované pod č. j. 5 Afs 8/2010-138.
59. Námitka předpokladu odbornosti správce daně při prvním prověření a vyměření daňové povinnosti je irelevantní.
60. Žalobcem poukázané usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014-55 se týká odlišné otázky: „V žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela vydání tohoto rozhodnutí, i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatekú při správě jiných daní, z informací od jiných orgánú či soukromých subjektú nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení.“ S ohledem na uvedenou právní větu není tento judikát pro právě projednávaný případ příleňavý, neboť se zabývá zcela odlišnou problematikou.
61. S ohledem na shora uvedený obsah správního spisu nepřisvědčil městský soud ani dílčí námitce žalobce, že již v době místních šetření byl správce daně v kontaktu s FÚ MK a o neodvedení DPH společností IMPETRO věděl. První informaci správce daně obdržel o nesouladném daňovém přiznání společnosti IMPETRO s daňovým přiznáním žalobce, jak je uvedeno shora, dne 28. 5. 2015 od FÚ MK. Argumentaci žalobce, že správce daně mohl na jeho přípisý ze dne 1. 4. 2015 a ze dne 6. 5. 2015 reagovat okamžitým dožádáním FÚ MK jakožto místně příslušného správce daně společnosti IMPETRO, lze považovat za spekulativní, před provedením místních šetření neměl správce daně o podvodném jednání bližší indicie. Spekulativním je též žalobcův poukaz na e-mail správce daně ze dne 14. 5. 2015 adresovaný FÚ MK, neboť místní šetření u žalobce proběhla ve dnech 23. 4. 2015 a 18. 5. 2015, o neodvedení DPH společností IMPETRO se správce daně dozvěděl dne 28. 5. 2015, a daňovou kontrolu u žalobce zahájil již dne 8. 6. 2015. Zahájení daňové kontroly tudíž nebránila žádná překážka věci rozhodnuté.
62. Za nedůvodnou shledává soud dílčí námitku žalobce, že správce daně měl takto postupovat cíleně ve snaze stanovit žalobci podle § 251 daňového řádu 20% penále z částky neuznaného nadměrného odpočtu.
63. K poukazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2015 č. j. 10 Afs 105/2015-44, jehož právní věta zní: „Daň lze stanovit v souladu s tvrzením daňového subjektu (§ 144 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) jen tehdy, je-li toto tvrzení srozumitelné, vážné a vnitřně nerozporné. Neodhalil-li správce daně zjevný rozpor mezi nově vypočteným nižším základem daně ve vlastním dodatečném

daňovém přiznání a údaji v jeho příloze (ze kterých byl zřejmý záměr naopak zvýšit základ daně), a doměřil daň podle tvrzení daňového subjektu, měl to napravit poté, co jej daňový subjekt na svůj omyl upozornil. Pokud při navazující daňové kontrole dospěl správce daně ke stejnému závěru jako daňový subjekt v příloze dodatečného daňového přiznání (tj. že daňový základ měl být vyšší) a doměřil mu nižší daňovou ztrátu, neměl mu zároveň stanovit penále (§ 37b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) právě s ohledem na to, že poslední známá daňová povinnost byla stanovena v důsledku omylu.“ městský soud uvádí, že tamní případ je odlišný od projednávané věci, v ní žalobce neupozorňoval správce daně na žádné chyby a jím předložená daňová přiznání neobsahovala žádné zjevné rozpory.

64. K námitce nesprávného stanovení okamžiku splatnosti daně a penále v platebních výměrech, městský soud předně poukazuje na znění jednotlivých platebních výměrů „Doměřená daň včetně penále v celkové výši XXX Kč je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 odst. 3 daňového řádu ihned po doručení tohoto platebního výměru na účet správce daně (...) Náhradní lhůta splatnosti nemá vliv na běh úroku z prodlení (§ 252 odst. 2 daňového řádu).“; případně: „Vyměřená daň ve výši X Kč je v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu splatná ihned po doručení tohoto platebního výměru na účet správce daně...“; respektive: „Rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní ve výši X Kč je v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu splatný ihned po doručení tohoto platebního výměru na účet správce daně...“
65. Podle § 109 odst. 5 daňového řádu odvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak.
66. Podle § 139 odst. 3 daňového řádu je-li daň vyměřená správcem daně vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň vyměřená z moci úřední.
67. Podle § 143 odst. 5 daňového řádu je-li doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.
68. Podle § 168 odst. 4 daňového řádu dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.
69. Podle § 251 odst. 3 daňového řádu správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné ke stejnému dni jako doměřená daň.
70. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 3. 2018 č. j. 6 Afs 399/2017-26 dovodil, že „[a]čkoli odvolání proti (dodatečným) platebním výměrům daňový řád výslovně odkladný účinek nepřiznává, stanoví splatnost daně vyměřené (doměřené) rozhodnutím správce daně ve lhůtě patnácti dnů od právní moci rozhodnutí (§ 139 odst. 3 a § 143 odst. 5 daňového řádu). Důsledky jsou přitom podobné těm, jaké by měl odkladný účinek odvolání proti platebním výměrům, neboť splatnost, a tedy i vymahatelnost vyměřené (doměřené) částky se odsouvá až za právní moc rozhodnutí (k důvodům, proč zákonodárce zvolil tuto cestu a nikoli výslovné přiznání odkladného účinku odvolání proti platebním výměrům, srov. důvodovou zprávu k § 139 daňového řádu, sněmovní tisk 685/0, 5. volební období, www.psp.cz). Daň doměřená správcem daně je tedy obecně splatná (a lze ji vymáhat) až uplynutím lhůty 15 dnů od právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejném okamžiku se v rozhodném období stávalo splatným i penále z doměřené daně (§ 251 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017). Pro splatnost daně, na niž byl ještě před jejím stanovením vydán zajišťovací příkaz, však zákon stanoví speciální pravidlo. (...) Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že s ohledem na právní jistotu adresátů právních norem by měly být stejné pojmy vykládány stejným způsobem, nota bene, používá-li je na více místech stejný právní předpis. Pokud tedy rozšířený senát vložil pojem „stanovení daně“ ve vztahu § 148 odst. 1 daňového řádu tak, že se tak musí stát pravomocným rozhodnutím, není rozumný důvod jej pro určení okamžiku splatnosti dříve zajištěné daně vykládat jinak.“ V právě projednávaném případě byla tudíž stanovena daň včetně penále splatná až nabytím právní moci platebních výměrů, nikoliv jejich vydáním.
71. Důvodnost dílčí námitky žalobce, s níž se soud v této části žaloby ztotožnil, však nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť uvedením nesprávného poučení v platebních výměrech

nedošlo k zásahu do právní sféry žalobce. Platební výměr je totiž rozhodnutím, kterým podle § 147 odst. 1 daňového řádu dochází ke stanovení daně (*správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo bromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují*), a ve vztahu k její splatnosti se jedná o exekuční titul ve smyslu § 176 odst. 1 písm. b) daňového řádu (*exekučním titulem je vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité plnění*). Správnost určení splatnosti daně je rozhodující především pro vydání exekučního příkazu ve smyslu § 178 odst. 1 daňového řádu (*daňová exekuce se nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení*), který je teprve způsobilý zasáhnout do žalobcovy majetkové a právní sféry. Samotný platební výměr by mohl kvůli nesprávnému poučení uvést žalobce v omyl, k čemuž nedošlo, jelikož na tuto nepřesnost upozornil žalobce v odst. 86 až 91 *Odvolaání proti platebním výměrům* ze dne 20. 4. 2016.

72. Uvedenou námitkou se pod bodem 54 napadeného rozhodnutí zabýval žalovaný a jeho úvahy jsou přezkoumatelné. K namítané pojmové nejasnosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2017 č. j. 10 As 211/2017-47, podle něhož: „*Úkolem správních soudů není zajišťovat účastníkům vždy a po všech stránkách bezvadná správní rozhodnutí, nýbrž ochránit je před hmotněprávními pochybeními správních orgánů a před takovými vadami správního řízení, které by ve svém důsledku mohly mít vliv na hmotněprávní postavení účastníků.*“ Žalovaný v bodu 54 napadeného rozhodnutí užitá formulace „...*přístupoval prvoinstanční správce daně k Dodatečným platebním výměrům a Platebním výměrům jako k rozhodnutím účinným podle § 103 odst. 2 daňového řádu.*“ je v rozporu s daňovým řádem (podle § 101 odst. 5 věta druhá daňového řádu *vůči příjemci je rozhodnutí účinné okamžikem jeho oznámení*, podle § 103 odst. 1 daňového řádu *rozhodnutí, které je účinné a proti kterému se nelze odvolat, je v právní moci*, podle odst. 2 téhož ustanovení *rozhodnutí, které je účinné, je vykonatelné, jestliže se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena*), avšak bez vlivu na srozumitelnost zbylé části napadeného rozhodnutí. Námitky prvního žalobního bodu nejsou důvodné.
73. *Druhý a pátý žalobní bod* spolu souvisí, soud je proto vypořádá současně.
74. Žalobce namítá, že se žalovaný nevypořádal s některými skutkovými a procesními odvolacími námitkami, toliko odkazoval na „*Zprávu o daňové kontrole*“.
75. Městský soud k uvedené námitce předesílá, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu rozhodnutí správních orgánů prvního i druhého stupně tvoří společně jeden celek, a to jak z hlediska soudního přezkumu, tak z hlediska vypořádání účastníky vznesených námitek ve správním řízení (viz např. rozsudky ze dne 28. 2. 2007 č. j. 7 As 72/2006-167, ze dne 19. 11. 2009 č. j. 1 Afs 88/2009-48, ze dne 8. 10. 2010 č. j. 4 Ads 104/2010-76, nebo ze dne 4. 5. 2011 č. j. 1 Afs 16/2011-55). Ze strany žalovaného lze proto považovat za zcela legitimní vypořádat žalobcovy odvolací námitky poukazem na devadesátistránkovou „*Zprávu o daňové kontrole*“ namísto toho, aby žalovaný opětovně sepisoval obdobně rozsáhlé rozhodnutí o odvolání, jehož odůvodnění by nemohlo mít pro objasnění daného případu další přidanou hodnotu. Rovněž § 116 odst. 2 daňového řádu (*v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.*) neukládá odvolacímu orgánu povinnost, aby znovu jednotlivě vypořádal každý argument odvolatele, vyžaduje toliko vypořádání „*všech důvodů*“.
76. Konkrétní námitky, které podle žalobce nebyly v napadeném rozhodnutí vypořádány, městský soud shledal vypořádanými v dostatečném rozsahu. Otázkou kontroly podpisových vzorů se žalovaný zabýval na str. 12 pod bodem 35 ve třetím odstavci napadeného rozhodnutí; námitku nesprávného posouzení splatnosti daně a penále posoudil na str. 19 pod bodem 54 odůvodnění a s námitkou porušení zásady *ne bis in idem* se žalovaný vypořádal pod body 45 a 55 napadeného rozhodnutí, přičemž pod bodem 45 výslovně odkázal na str. 10, 22 až 31 *Zprávy o daňové kontrole*. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 6. 2010 č. j. 9 As 66/2009-46 konstatoval „*[z] odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka*

za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předešlé účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní věci (§ 68 odst. 3 správního řádu z roku 2004).“ Tento standard odůvodnění byl v napadeném rozhodnutí dodržen. Jinak je tomu ve vztahu k rozhodnutí Castor a ve vztahu k rozsudku ve věci zajišťovacích příkazů. Ve vztahu k oběma jmenovaným městský soud shledal napadené rozhodnutí nedostatečně odůvodněné, neboť k nim žalovaný nepřihlédl.

77. *Základní námitkou žalobce je nesprávné hodnocení důkazních prostředků žalovaným. Kasační soud k této otázce zavázal městský soud, aby při svém rozhodování vycházel z rozhodnutí ve věci Castor a z rozsudku ve věci zajišťovacích příkazů, zda vůči nim byl dostatečně zjištěn skutkový stav.*
78. *Městský soud předně uvádí, že rozhodnutí ve věci Castor žalovaný vydal později, jelikož doplňoval dokazování, než vydal nyní napadené rozhodnutí, ačkoli v rozhodnutí Castor se správce daně zabývá dřívějším zdaňovacím obdobím, na které napadené rozhodnutí navazuje. Jak v řízení ohledně napadeného rozhodnutí, tak ve věci Castor, byl účastníkem žalobce, neboť společnosti Castor a IMPETRO byly jeho dodavatelé plynu.*
79. *V podání ze dne 16. 3. 2020 žalobce k rozhodnutí ve věci Castor uvedl, že obchodoval se společností Castor na německém trhu se zemním plynem v druhé polovině roku 2014, tedy v období bezprostředně předcházejícím obchodování se společností IMPETRO. Poukázal na skutečnost, že žalovaný v řízení se společností Castor podstatným způsobem doplnil daňový spis k otázce běžných standardů obchodování na německém trhu se zemním plynem a k otázce vnitřních kontrolních mechanismů žalobce. Tyto skutečnosti však byly známy v době vydání napadeného rozhodnutí. K rozhodnutí ve věci Castor poukázal žalobce na nedostatečné zjištění skutkového stavu a neunesení důkazního břemene správcem daně (žalovaným) k posuzování standardů při obchodování se zemním plynem na německém trhu, i vnitřním mechanismům kontroly dodavatelů žalobce. Ve věci Castor žalovaný po doplnění dokazování zrušil platební výměry na DPH a správní řízení zastavil. V případě rozsudku ve věci zajišťovacích příkazů lze uvést, že pochází z období po vydání napadeného rozhodnutí, obsahově se však týká stavu k době vydání zajišťovacích příkazů, a to před vydáním napadeného rozhodnutí. Ve zmiňovaném rozsudku se devátý senát městského soudu věnoval otázce vědomosti žalobce ohledně účasti na daňovém podvodu.*
80. *V nyní posuzované věci žalovaný k otázkám posuzování standardů při obchodování se zemním plynem na německém trhu, i vnitřním mechanismům kontroly dodavatelů žalobce nedoplňoval dokazování. Městský soud je vázán právním názorem kasačního soudu při svém rozhodování z těchto zjištění ve věci Castor byl povinen vycházet. Týkají se totiž téhož žalobce a jeho obchodování se shodnou komoditou na stejném trhu ve stejné době. Rozhodnutí ve věci Castor obsahuje zásadní poznatky i pro projednávanou věc, neboť žalovaný si v tamním řízení opatřil mnohem podrobnější informace k problematice obchodování na německém trhu s plynem, kde probíhaly také obchody se společností Castor, jakož i k otázce vnitřních kontrolních mechanismů žalobce v případě schvalování nových obchodních partnerů. Oba případy (jak obchodování se společností IMPETRO, tak se společností Castor) vykazují množství shodných znaků, jednalo se o shodný *modus operandi*, o tentýž model těchto fyzických osob testovaný nejprve prostřednictvím společnosti Castor a uplatněný i společností IMPETRO. Tato skutečnost vyplývá z trestního oznámení podaného žalobcem na společnost IMPETRO (viz č. 1. 36 správního spisu). Výtky správce daně v případě obchodování se společností Castor ve stěžejních bodech se shodovaly s výtkami správce daně v nyní projednávané věci. Podle žalovaného totiž žalobce: 1) neověřil oprávnění osob jednajících za společnost Castor na základě plných mocí, 2) spokojil se s tím, že společnost Castor používala shipper kódy třetích stran, 3) nepřihlédl k tomu, že společnost Castor vlastní cizí státní příslušník, 4) netrval na předložení auditovaných účetních dokladů, 4) zahájil obchodování se společností Castor i přesto, že jí udělil interní rating CCC a disponovala nedostatečnou výší základního kapitálu 200 000 Kč. Po zjištění z doplněného dokazování, žalovaný*

neshledal, že by se žalobce daňového podvodu účastnil vědomě (resp. že by o své účasti mohl a měl vědět), proto vydané platební příkazy na DPH ve věci Castor zrušil a řízení zastavil. Oproti tomu napadeným rozhodnutím potvrdil rozhodnutí správce daně.

81. Podvodem na DPH se označuje situace, v níž jeden z účastníků obchodního řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte za účelem získání zvýhodnění, v rozporu s účelem Směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Jedním z definičních znaků daňového podvodu je chybějící daň. Nadto je pro konstatování daňového podvodu nutné zjištění nestandardních okolností, na jejichž základě lze mít za to, že k neodvedení daně došlo právě v souvislosti s podvodným jednáním. V případě, že se daňový subjekt účastní daňového podvodu, má nárok na odpočet DPH pouze za situace, že o záměru spáchat podvod na DPH neměl vědět, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět nemohl.
82. V dané věci z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých ve zdaňovacích obdobích měsíců prosince roku 2014 a ledna až května roku 2015 od společnosti IMPETRO. Předmětem zdanitelných plnění v těchto zdaňovacích obdobích byl nákup plynu od jmenované společnosti. Správce daně přitom zjistil, že společnost IMPETRO vykázala v daňových přiznáních k DPH za zmiňovaná zdaňovací období uskutečněná zdanitelná plnění ve výši nula a daň do státního rozpočtu neodvedla, tedy že v rozporu s § 21 odst. 5 ZDPH nepřiznala a neodvedla DPH za dotčená zdanitelná plnění (viz úřední záznam ze dne 1. 9. 2015 č. j. 205715/15/4200-12775-507199). V předmětném obchodním vztahu tak byla detekována chybějící daň, když společnost IMPETRO nevykázala uskutečněné obchodní transakce v daňových přiznáních. Plyn měl být přeprodáván v následujícím řetězci: „... *dodavatelé z jiného členského státu či třetí země – IMPETRO – odvolatel (žalobce, pozn. soudu) – European Energy Exchange AG, European Commodity Clearing, Powernext SA, Danske Commodities A/S a Wingas GmbH*“. Na straně 59 *Zprávy o daňové kontrole* správce daně uvedl, že společnost IMPETRO pořizovala zboží soustavami nebo sítěmi od dodavatelů z jiných členských států či třetích zemí a toto pořízení zboží nepřiznala a neodvedla z něho daň na výstupu. Společnost IMPETRO v daňových přiznáních vykazovala pouze minimální tuzemská přijatá plnění a uskutečněná zdanitelná plnění ve výši nula. Jmenovaná společnost tak byla v obchodním řetězci zapojena jako tzv. missing trader. Správcem daně bylo dále zjištěno, že společnost IMPETRO vznikla jako ready-made společnost krátce před uskutečněním předmětných transakcí, sídlila na virtuální adrese, přičemž během obchodní spolupráce s žalobcem změnila sídlo, neplnila si své daňové povinnosti a pro správce daně nebyla kontaktní. Jmenovaná společnost neměla v obchodním rejstříku (po likvidaci společnost z obchodního rejstříku byla vymazána, pozn. soudu) zapsaný odpovídající předmět podnikání – obchodování s plynem, zároveň si neplnila povinnosti týkající se zveřejňování informací v obchodním rejstříku. Základní kapitál společnosti činil jen 200 000 Kč. Jediným jednatelem a společníkem společnosti IMPETRO byl občan Lotyšska žijící tamtéž.
83. Ačkoli bylo v souzené věci prokazatelně zjištěno, že ze strany společnosti IMPETRO nebyla za šetřená zdanitelná plnění přiznána a odvedena daň, je otázkou, zda žalobce *a priori* o této skutečnosti věděl či měl vědět.
84. K zodpovězení této otázky, je třeba uvést podstatné skutečnosti týkající se rozhodnutí Castor, neboť kasační soud „*městský soud zavázal, aby se jím zabýval a vycházel z něj*“ (viz bod [86] kasačního rozsudku).
85. Městský soud uvádí k věci Castor, že se týkala oprávněnosti nároku žalobce na odpočet DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění (plyn) na německých trzích od společnosti Castor (Castor Power s.r.o., IČ: 24850969, zapsané do obchodního rejstříku dne 1. 11. 2012 s předmětem podnikání/činnosti od 30. 4. 2013 obchod s elektřinou a obchod s plynem, se základním kapitálem ve výši 200 000 Kč) na základě daňových dokladů za zdaňovací období srpen 2014 až říjen roku 2014 v celkové výši 24 064 527,96 Kč, základ daně 114 592 990,32 Kč.

86. K obchodu se společností IMPETRO (vymazané z obchodního rejstříku dne 29. 5. 2017) městský soud uvádí, že žalovaný posuzoval oprávněnost nároku žalobce na odpočet DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění (nákup plynu) na německých trzích od jmenované společnosti (zapsané do obchodního rejstříku dne 10. 5. 2013 s předmětem podnikání/činnosti od 10. 5. 2013 do 29. 5. 2017 pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a od 3. 10. 2013 do 22. 10. 2015 výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, základní kapitál měla 200 000 Kč) na základě daňových dokladů za zdaňovací období prosinec roku 2014 až květen roku 2015, přičemž se jednalo o DPH v celkové výši 432.448.426,16 Kč ze základu daně 2.059.278.218,10 Kč.
87. Podle rozhodnutí ve věci Castor společnost Castor vznikla 1. 11. 2012 jako ready-made společnost. Byla převedena na dánského jednatele a společníky, jejich místo pobytu nebylo známo a na území republiky jednatele neměli povolený pobyt. Byla držitelem licence pro obchodování s elektřinou a plynem od 20. 3. 2013 do 23. 4. 2015, kdy jí byla licence zrušena, protože v rozporu s energetickým zákonem se do 30 dnů od udělení licence nezaregistrovala u operátora trhu, a současně byla nekontaktní. Společnost Castor nebyla registrovaná ani na německých trzích NCG ani Gaspool. Sídli na virtuální adrese, neplnila své daňové povinnosti a pro správce daně byla nekontaktní. Ve 3. Q 2014 nepodala daňové přiznání a za 4. Q 2014 vykázala nulové hodnoty. Společnost vznikla krátce před uskutečněním transakcí šetřených podle rozhodnutí ve věci Castor, což vzhledem k vysoké hodnotě transakcí nepovažoval žalovaný za standardní. Z uvedených skutečností žalovaný dovodil, že uskutečněné obchody se společností Castor byly zasaženy podvodem na DPH a byla řádně identifikována chybějící daň. Došlo proto k naplnění 1. kroku tzv. několikastupňového testu.
88. K otázce dostatečného prověření obchodního partnera žalovaný ve věci společnosti Castor uvedl, že aproboval tvrzení žalobce, že tento postupoval zcela standardně podle svých interních směrnic, kdy si prověřil společnost Castor, jakou má vlastnickou a majetkovou strukturu, zjistil o ní údaje z veřejných registrů, a zjistil, že má licence pro obchodování s plynem, tzv. KYC balíček, přidělil jí rating CCC, jako nejnižší možné hodnocení pro navázání obchodní spolupráce, jelikož to byla nová společnost, nemohly být součástí KYC balíčku auditní zprávy a finanční výkazy a uzavřel EFET smlouvu, standardně běžně užívanou rámcovou smlouvu. K posouzení tzv. shipper code žalovaný zjistil, že žalobce při uzavírání obchodu se společností Castor nemohl vědět, že shipper code používaný společností Castor není této společnosti. K využívání shipper code jinými subjekty bez vědomí operátora trhu by docházet nemělo, nicméně reálně se to děje. K otázce ceny žalovaný vycházel ze zjištění, že různé faktory ovlivňují cenu a za určitých okolností může docházet k prodeji plynu pod cenou, ale není to nestandardní. Podstatné je, že nebylo obchodováno na burze, kde je cena předurčena, ale na základě dohody smluvních stran. Ačkoli platby byly prováděny na nezveřejněný bankovní účet, žalobce jej následně zveřejnil. K otázce kontroly podpisu na smlouvě a v cestovním pase žalovaný přihlédl k tomu, že se jedná o 10 let starý doklad a podpis nemusel být aktuální. Jelikož se obchodovalo na německých trzích, registrace u OTE nebyla potřeba. Žalobce prověřil, že společnost Castor disponuje licencí od ERÚ a může tak s plynem nakládat. Ve věci Castor žalovaný uzavřel, že ačkoli v postupu žalobce našel nesrovnalosti a nedostatky, ke konstatování vědomého zapojení do podvodu na DPH v tamním případě, a tedy k naplnění 2. kroku tzv. několikastupňového testu, nepostačují.
89. Městský soud uvádí, že společnost Castor, s níž žalobce tehdy obchodoval cca dva a půl měsíce, a které udělil rating CCC jako nejméně vhodný k obchodování, doporučila žalobci, aby začal obchodovat se společností IMPETRO. Tato skutečnost sama o sobě by nemohla objektivně vést k závěru o vědomém zapojení žalobce do podvodu na DPH. Jmenovaná společnost, která byla také novou a neproověřenou, bez konkrétní obchodní historie, na rozdíl od společnosti Castor neměla podle obchodního rejstříku za předmět podnikání obchod s plynem ani elektřinou, nýbrž v předmětné době obchodovala s v oblasti pronájmu nemovitostí, bytů a nebytových prostor a výroby, obchodu a službách neuvedených v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Tato

informace, veřejně dostupná, měla žalobce vést k obezřetnosti při zahájení obchodu se subjektem, který nemá takové podnikání uvedené za předmět činnosti. Kromě toho žalobce nedoložil, že by disponoval auditními zprávami či další dokumentací k oběma zmiňovaným společnostem. Přesto se společnost IMPETRO stala největším žalobcovým dodavatelem plynu. Skutečnost, že společnost IMPETRO nemá zapsaný předmět podnikání v obchodním rejstříku, patří k základnímu prověřování budoucího obchodního partnera, i když jmenované společnosti byla udělena licence. Licence měla odpovídat údajům podle obchodního rejstříku, což se v daném případě nestalo. Z žalobcem podaného trestního oznámení ze dne 20. 7. 2015 vyplývá, že si žalobce byl schopen původní i nové sídlo společnosti IMPETRO vyhodnotit jako podezřelé, neboť tak učinil právě v trestním oznámení. Soud se ztotožňuje se žalobcem, že nemohl zjistit, jak společnost IMPETRO nakládá s finančními prostředky na svých účtech. Při místním šetření dne 26. 6. 2015 žalobce doložil správci daně písemnost *Corporate Documents Impetro S.R.O. 1/12/2014*, která obsahovala mimo jiné výpis z obchodního rejstříku společnosti IMPETRO (údaje platné ke dni 12. 3. 2014) s předmětem podnikání „výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“ a předmětem činnosti „pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor“; s jediným jednatelem a společníkem a základním kapitálem 200 000 Kč. Neexistence zápisu obchodování s plynem jakožto předmětem obchodní činnosti do obchodního rejstříku nebylo pouhou „sekundární záležitostí“, jak tvrdí žalobce. Udržovat své záznamy v souladu se skutečným stavem je projevem určité solidnosti společnosti. Rovněž nedostatky v ukládání listin do Sbírký listin obchodního rejstříku společnosti IMPETRO nelze omlouvat „běžnou tuzemskou praxí“. V odvětví jako je obchod s plynem, kde se běžně obchoduje v řádech několika statisíců korun, by žádný seriózní obchodník neměl dopustit, že bude kvůli neúplné Sbírci listin vzbuzovat u obchodních partnerů pochybnosti. Taktéž základní svobody zakládající volný pohyb zboží, služeb a kapitálu na vnitřním trhu Evropské unie nemohou změnit nic na tom, že žalobci muselo být podezřelé, když v tuzemsku založenou obchodní korporaci vlastní občan Lotyšska žijící tamtéž, se kterým se žalobce neměl ani možnost setkat před zahájením obchodování, a který se později v dubnu 2015 až červnu 2015 vyhýbal jakémukoliv osobnímu setkání, byť do té doby uzavřené obchody překročily hranici 2 miliard Kč, jak vyplývá z e-mailové korespondence žalobce doložené dne 18. 5. 2016 správci daně.

90. Společnost Castor i společnost IMPETRO používaly totožný shipper code, žalobce si této skutečnosti musel být vědom minimálně po zahájení obchodování se společností IMPETRO. Žalobce nedoložil, že by oslovil jednu či druhou společnost ke zjištění důvodu používání shodného shipper codu, aniž by podnikl další kroky, spokojil se s jediným shipper codem u obou společností. Je třeba připomenout, že obě společnosti měly žalobcův rating CCC, obě byly bez prověření žalobcem jejich obchodní historie, obě měly základní kapitál pouze 200 000 Kč, přitom obchody (bez jakýchkoli doložených záruk řádného obchodu) vedly se žalobcem v částkách výrazně přesahujících jejich základní kapitál. S přihlédnutím k tomu, že u společnosti IMPETRO absentoval zápis plynu v obchodním rejstříku, pak podle soudu ve vztahu k této společnosti žalobce překročil hranici obvyklé obezřetnosti podnikatele. Žalobce současně nedoložil, jaké kroky učinil ve vztahu ke jmenované společnosti po zjištění, že obě společnosti Castor i IMPETRO používají shodný shipper code, který by za obvyklých okolností obchodu měl být každé společnosti jedinečný.
91. Společnost IMPETRO podle obchodního rejstříku dne 27. 2. 2015 změnila sídlo, aniž by takovouto skutečnost oznámila žalobci. Žalobce v dubnu 2015 zjistil, že adresa na vystavených daňových dokladech nekoresponduje s údajem v obchodním rejstříku. V důsledku tohoto požadoval po společnosti IMPETRO, aby mu doložila, že obchodování není rizikové. Žalobce s ní přesto spolupráci obnovil.
92. Podle městského soudu nelze tvrdit, že by se orgány finanční správy dopustily předsudku zpětného hodnocení. Jakkoli žalobce nemusel vědět o nekontaktnosti jmenované společnosti, nedoložil, co mu bránilo, prověřit si sídlo společnosti trváním na jednání právě v něm, a to ještě před zahájením

obchodování. Neučinil tak ani následně, aniž by v sídle jmenované společnosti byl a dne 12. 5. 2015 s ní obnovil obchodování.

93. Ohledně nízké výše základního kapitálu společnosti IMPETRO lze odkázat na vyjádření operátora českého trhu s plynem společnosti OTE, a. s. ze str. 5 protokolu při místním šetření ze dne 2. 11. 2015, podle kterého mj. „[s]ubjekt může prodávat až do výše svého finančního zajištění. Pokud tento strop přesáhne, dochází k uzamčení možnosti registrovat jakékoli obchody v systému operátora trhu.“ I z tohoto důvodu je dostatečná výše základního kapitálu indikátorem, zda je vůbec společnost schopna obchodovat s komoditou - plynem. Společnost OTE, a. s. dále správci daně doložila, že žalobce má finanční zajištění na českém trhu ve výši 109 500 000 Kč při základním kapitálu 121 000 000 Kč jakožto akciová společnost. Rovněž výše základního kapitálu společnosti IMPETRO nemohla být pro žalobce přehlednutelná, měla být signálem k podezřelé obchodní operaci. Sám žalobce pak doložil rozhodnutí ve věci Castor, z jehož strany 14 a 15 soud ověřil, že společnosti obchodující s plynem, které rovněž byly dodavateli žalobce, mají běžně základní kapitál v řádech milionů či miliard Kč, nikoli dvou statisíců Kč. Uvedené je umocněno skutečností, že se jmenovaná společnost stala v krátké době hlavním dodavatelem žalobce, který žalobci dodával 48 % veškerého plynu, ačkoli jmenovaná společnost byla nově založenou společností s nově vydanou licencí a se základním kapitálem pouhých 200 000 Kč. Takové počínání žalobce je nepochybně možno hodnotit jako minimálně nikoli obezřetné chování. Samo o sobě však nesvědčí o tom, že žalobce věděl či mohl vědět o existenci podvodného jednání.
94. Ze zjištění správce daně je zřejmé, že vedle shora uvedeného vykazoval dotčený obchodní vztah mezi žalobcem a společností IMPETRO i další pochybné okolnosti, jako je nízká cena dodávek plynu, či zaslání úhrad za zboží na zahraniční účet neuvedený ve smlouvě EFET namísto zveřejněného tuzemského.
95. K nesrovnalostem ohledně bankovního účtu, na který žalobce zasílal společnosti IMPETRO platby za dodávky plynu, lze poukázat na Dodatek č. 1 smlouvy EFET, kde je v „PART I: CUSTOMISATION OF PROVISIONS IN THE GENERAL AGREEMENT“ (část I: Upřesnění jednotlivých ujednání všeobecné smlouvy) v § 23 „Miscellaneous“ (Různé) uveden bankovní účet společnosti IMPETRO u Bank Pekao SA IBAN (EUR): xxx, SWIFT: PKOPPLPW. Z údajů o registraci společnosti IMPETRO k DPH získaných na webové stránce *adisreg.mfcr.cz* vyplývá, že jmenovaná společnost ke dni 23. 1. 2014 zveřejnila bankovní účet xxx (další čísla zveřejněna až v květnu 2015, pozn. soudu). K tomuto městský soud uvádí, že kód 0300 odpovídá Československé obchodní bance, a. s. Na fakturách vystavených v období od ledna 2015 do dubna 2015 je vždy uveden bankovní účet společnosti IMPETRO vedený u PKO Bank Polski, IBAN EURO: xxx, SWIFT: BPKOPLPW. Žalobce v příloze č. 1 odvolání proti platebním výměrům ze dne 20. 4. 2016 doložil písemnost *Corporate Documents Impetro S.R.O. 1/12/2014*, v níž jsou uvedeny dva bankovní účty. Jeden u polské Bank Pekao, SWIFT: PKOPPLPW, IBAN (EUR): xxx; druhý u Československé obchodní banky, a. s. SWIFT: CEKOCZPP, IBAN (CZK): xxx. Z žalobcem doložené e-mailové komunikace správci daně dne 18. 5. 2016 (viz č. 143 ve správním spisu odvolacího orgánu) vyplývá, že dne 21. 4. 2015 požadoval žalobce (Ing. P. K.) od jednatele společnosti IMPETRO potvrzení o bezdlužnosti, dokumenty dokládající dodržování českých daňových předpisů upravujících DPH, potvrzení o původu plynu, když uvedl: „Dovolte mi, abychom Vás rovněž informovali o tom, že upřednostňujeme, aby platby za naše transakce byly poukazovány na účet registrovaný pro účely DPH. Sdělte mi prosím, zda je možné poukazovat platby za komodity/DPH na účet č. xxx (číslo účtu společnosti Impetro registrovaný pro účely DPH).“ Z citovaného e-mailu je zřejmé, že žalobce věděl, že platby dodavateli plynu, tedy společnosti IMPETRO poukazuje na jiný bankovní účet, nežli je uveden v registraci k DPH. Ačkoliv Polsko primárně nepatří mezi státy známé jako daňový ráj a zaslání peněz společnosti IMPETRO na polský bankovní účet je plně v souladu se základními ekonomickými svobodami Evropské unie, skutečnost, že společnost IMPETRO byla založena jako česká obchodní korporace a k platebnímu styku docházelo v Polsku bez jakékoli souvislosti s polským územím, se nejvíce jako zcela standardní, zvláště v souvislosti s tím, že žalobce se tak

zavázal k ručení za možné daňové pohledávky společnosti IMPETRO podle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH (*příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezbotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko*). Ručitelství podle uvedeného ustanovení vzniká *ex lege*, nikoliv konstitutivním rozhodnutím správce daně. Zaslání plateb bance v Polsku (s přihlédnutím ke skutečnosti, že jednatelem byla fyzická osoba z Dánska a společníky právnická osoba z Norska /90%/ a fyzická osoba z Dánska /10%/) nedůvodně znamenalo zbytečné transakční náklady v podobě bankovních poplatků, k nimž vůbec nemuselo dojít, byla-li by zasílána platba na český bankovní účet jmenované společnosti. Žalobce tuto otázku dodatečně vyřešil z vlastní iniciativy v dubnu 2015. Je možné tvrdit, že již v počátcích obchodní spolupráce mohla být tato skutečnost pro žalobce jistým signálem ke zvýšené opatrnosti v rámci obchodování se společností IMPETRO. Ani tato okolnost však sama o sobě nesvědčí o vědomosti žalobce o zapojení do podvodného jednání.

96. Cenou plynu se správce daně zabýval na straně 52 a 53 *Zprávy o daňové kontrole* kde uvedl, že cenu plynu od společnosti IMPETRO porovnával s cenou na webových stránkách *eex.com* za jednotlivá zdaňovací období od prosince 2014 do května 2015. Na základě výpočtů dospěl správce daně ke zjištění, že žalobce v převážné většině případů pořídil zboží za nižší denní cenu, než je nejnižší tržní cena na trhu NCG. Rovněž provedl porovnání s cenami dalšího dodavatele žalobce, společnosti MERCURIA ENERGY TRADING S.A., jak je uvedeno v příloze k protokolu o místním šetření ze dne 26. 6. 2015. Co se týče cen dodávek plynu společností MERCURIA Energy Trading SA, k nim z materiálů ve správním spisu založených žalobcem při místním šetření dne 26. 6. 2015 vyplývá, že žalobce správce daně mimo jiné uvedl, že se společností MERCURIA Energy Trading SA uzavřel standardní smlouvu EFET, přičemž obchod neprobíhá přes burzu, ale přes *brokera* nebo přímo. K tomuto žalobce doložil příslušné faktury. Podle faktury č. M484861 ze dne 10. 2. 2015 žalobce zaplatil 1 050 714 € za 44 640 MWh plynu (příslušné obchody byly uzavřeny ve dnech 7. 7. 2014, 7. 7. 2014, 7. 7. 2014, 13. 11. 2014, 3. 12. 2014, 30. 12. 2014); podle faktury č. M520088 ze dne 10. 3. 2015 žalobce zaplatil 1 113 840 € za 47 040 MWh plynu (příslušné obchody byly uzavřeny 7. 7. 2014, 7. 7. 2014, 7. 7. 2014, 3. 12. 2014, 8. 12. 2014); podle faktury č. M552388 ze dne 10. 4. 2015 žalobce zaplatil 885 841,75 € za 37 150 MWh plynu (příslušné obchody byly uzavřeny 7. 7. 2014, 7. 7. 2014, 7. 7. 2014, 5. 11. 2014, 3. 12. 2014). V případě všech plateb byla uplatněna přenesená daňová povinnost na kupujícího v souladu s příslušnou právní úpravou Evropské unie a Švýcarské konfederace. Z uvedeného správce daně zjistil, že v lednu 2015 pořizoval žalobce od společnosti MERCURIA Energy Trading SA plyn za cenu 23,325 €/MWh. Městský soud však výpočtem 1 050 714 € (celkem zaplacená částka): 44 640 MWh (celkové dodávky plynu) dospěl k průměrné ceně 23,5375 €/MWh. Taková nepřesnost nemá vliv na napadené rozhodnutí. Za období leden 2015 obsahuje správní spis v příloze protokolu o místním šetření ze dne 10. 6. 2015 na CD faktury společnosti IMPETRO za plyn dodaný žalobci (v závorce uvedena cena za MWh): INVOICE VEM0004 (20,075 €), INVOICE VEM0005 (19,1 €), INVOICE VEM0006 (19,15 €), INVOICE VEM0007 (19,4 €), INVOICE VEM0008 (19,4 €), INVOICE VEM0008 (19,4 €), INVOICE VEM0009 (19,725 €), INVOICE VEM0010 (20,6 €), INVOICE VEM0011 (20,55 €), INVOICE VEM0012 (20,1 €), INVOICE VEM0013 (20,125 €), INVOICE VEM0014 (19,375 €), INVOICE VEM0015 (19,325 €), INVOICE VEM0016 (19,175 €), INVOICE VEM0017 (19,15 €), INVOICE VEM0018 (19,2 €), INVOICE VEM0019 (19,525 €), INVOICE VEM0020 (19,525 €), INVOICE VEM0021 (19,5 €), INVOICE VEM0022 (19,525 €), INVOICE VEM0023 (19,525 €), INVOICE VEM0024 (19,55 €), INVOICE VEM0025 (19,55 €), INVOICE VEM0026 (19,625 €), INVOICE VEM0027 (19,625 €), INVOICE VEM0028 (19,65 €), INVOICE VEM0029 (19,65 €), INVOICE VEM0030 (20,8 €), INVOICE VEM0031 (20,8 €), INVOICE VEM0032 (20,45 €), INVOICE VEM0033 (20,45 €), INVOICE VEM0034 (20,45 €). Ačkoliv byly obchody žalobce se společností MERCURIA Energy Trading SA uzavřeny v průběhu roku 2014, jak namítá žalobce, nelze z toho činit bez dalšího neúčelnost uvedeného srovnání, které správce daně uvedl na str. 53 *Zprávy o daňové kontrole*, kde provedl hodnocení de facto spíše jako orientační: „*Na lokaci NCG VEMEX pořídila MERCURIA 7440 MWh za cenu*

23,325 Eur/MWh. Od korporace IMPETRO přitom daňový subjekt v první polovině ledna pořizoval plyn za cenu okolo 20 Eur/MWh. Správce daně si je vědom, že MERCURIA v lednu pořídila pouze denně 240 MWh, celkově tedy 7440 MWh, ale i zde je zřetelně viditelný rozdíl, ze kterého vyplývá, že zboží od korporace IMPETRO bylo pořizováno za neobvykle nízkou cenu.“ Městský soud souhlasí se závěrem správce daně, že cenový rozdíl mezi 23,538 €/MWh v případě společnosti MERCURIA Energy Trading SA a cenou pouze okolo 20 €/MWh v případě společnosti IMPETRO nelze hodnotit jako marginální a že mohl u žalobce vyvolat jisté podezření. Nadto byla společnost IMPETRO společností novou, jak bylo výše uvedeno, bez pevné pozice na trhu, přesto byla schopna dodávat zboží za ceny nižší než jaké byly nejnižší ceny na trhu NCG. V souvislosti se zjištěními ohledně společnosti IMPETRO má soud za to, že počínání jmenované společnosti, kdy prodávala plyn pod jeho tržní hodnotou, neodpovídá jednání běžného ekonomicky smýšlejícího podnikatele. Na stranu druhou, nelze klást k tíži žalobce, že odebíral zboží od společnosti, která mu nabídla pro něj výhodnou cenu.

97. Žalobcová argumentace k výši ceny za dodávky plynu se opírá o *Analýzu průměrnosti burzovních cen zemního plynu* vypracovanou společností ENA s.r.o. ze dne 17. 10. 2016, kterou připojil k žalobě. V jejím závěru na str. 59 soudního spisu jsou podpisy Ing. J. G., CSc. a Ing. Jiřího Cikharta, DrSc., k tomuto je připojen špatně čitelný otisk razítka „Ing. Jiří Cikhart, DrSc. znalec z oboru (nečitelné)“ s malým státním znakem. Podle § 13 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů, *podává-li znalec posudek písemně, je povinen každé jeho vyhotovení podepsat a připojit otisk pečeti; stejnou povinnost má tlumočnick u ověřovaných překladů.* Předmětný dokument byl městskému soudu doručen do datové schránky, přičemž neobsahuje znaleckou pečeť. Pro úplnost městský soud provedl lustraci jména „Jiří Cikhart“ v databázi znalců Ministerstva spravedlnosti, v ní zjistil toliko jednoho znalce uvedeného jména (IČO 13833961) pro obor energetika, odvětví energetika, specializace „*vytápění, předávací stanice v teplotněenergetických soustavách, měření a regulace*“. Předmětný „znalecký posudek“ tedy kromě formálních náležitostí osvědčujících jeho pravost rovněž zjevně nebyl vypracován znalcem s příslušnou specializací pro obor ekonomika, odvětví ceny a odhady ve smyslu Přílohy č. 1 „*Seznam znaleckých oborů a odvětví, pro které může být jmenován znalec*“ vyhlášky č. 123/2015 Sb., kterou se stanoví seznam znaleckých oborů a odvětví pro výkon znalecké činnosti, ve znění pozdějších předpisů. Městský soud proto ke „znaleckému posudku“ nepřihlédl, a to nejen pro nadbytečnost, neboť má za to, že spisový materiál byl shromážděn pro posouzení věci v dostatečné míře, a to i co do posouzení cen plynu v rozhodné době a také z důvodu neosvědčení odbornosti, resp. objektivitu znaleckého posudku.
98. Dále bylo v průběhu daňové kontroly zjištěno, že společnost IMPETRO používala při obchodování shipper kódy nejen společnosti CASTOR, ale i jiných společností. Z vyjádření zástupce společnosti OTE, a.s. učiněném do protokolu o místním šetření dne 2. 11. 2015 soud shledal, že v obchodním styku při prodeji plynu není běžné používání shipper kódů třetích stran, jako tomu bylo v případě společnosti IMPETRO, neboť tento zástupce uvedl: „... *Všichni obchodníci, kteří se stanou subjekty zúčtování dle § 2 energetického zákona, musí zaregistrovat zobchodované množství plynu v informačním systému operátora trhu. Na základě smlouvy umožňujeme obchodníkům přístup do informačního systému operátora trhu prostřednictvím rozhraní zabezpečeného digitálním certifikátem.*“ Dále uvedl, že na tuzemském trhu probíhá 99 % obchodů mezi obchodníky, kteří nejsou anonymní, ve zbytku se jedná o prodej obdobný burze, kdy jednou smluvní stranou je společnost OTE, a. s. a druhou kupující. Z vysvětlení vyplývá, že každý subjekt trhu využívá svůj vlastní certifikát (tj. shipper kód, pozn. soudu). Obchodník s licenci, leč bez registrace, nemá přístup do systému operátora trhu a nemá možnost registrovat obchody. Co se týče německého operátora trhu NCG, správce daně z internetových stránek DVGW (*Deutscher Verein des Gas und Wasserfaches*) zjistil, že všichni obchodníci na německém trhu s plynem musí být registrovaní a identifikovat se podle speciálního kódu přičemž registraci vydává právě DVGW. Podle Podmínek obchodního bodu společnosti NCG z čl. II. bod 2 odst. 8 vyplývá, že účastníci obchodů musí být registrovaní a podle čl. III. bod 2 odst. 4 jsou uživatelská jména a hesla nepřenosná. Lze proto uzavřít, že užívání shipper kódů třetích stran při obchodu s plynem je značně nestandardní. Nad rámec uvedeného je možno tento

závěr podpořit i zjištěními správce daně ve věci Castor, kde správce daně prostřednictvím dotazu na společnost NCG zjišťoval běžný standard při nakládání a používání shipper kódů se závěrem, že využití shipper kódu jiné společnosti je na trhu NCG možné, avšak je to v rozporu s nastavenými pravidly. Nutno dodat, že správce daně v tamní věci zároveň ověřil, že při provádění obchodu se skutečný vlastník shipper kódu nezobrazuje, žádná databáze těchto kódů neexistuje a NCG tyto informace neposkytuje. Soud nepochybuje, že v žalobci mělo vzbudit podezření, že společnost IMPETRO pro realizaci obchodů nahlásila žalobci shipper kód shodný se shipper kódem, který byl žalobci nahlášen již v rámci obchodování s plynem se společností Castor. Sám žalobce navíc připustil, že měl pochybnost o skutečném vlastníkovi kódu (str. 51 *Zprávy o daňové kontrole*). Podle soudu je tak používání jednoho shipper kódů více subjekty možno označit za další skutečnost svědčící o nestandardnosti předmětného obchodního vztahu, nikoliv však za objektivní okolnost ve smyslu ustálené judikatury prokazující vědomost žalobce o zapojení do podvodného jednání.

99. Žalovaný hodnotil jednání žalobce ve věci Castor, že „postupoval zcela neobezřetně“ (viz bod 80. rozhodnutí ve věci Castor). Současně pod bodem 81. uvedl, že „odvolací orgán se dále neztotožňuje se závěrem prvostupňového správce daně, dle kterého si odvolatel před zahájením spolupráce dostatečně neproověřil společnost Castor jako svého budoucího obchodního partnera. Pro danou věc je stěžejní, že odvolatel postupoval v souladu s vnitřními předpisy, přičemž bylo zjištěno, že tento způsob navazování obchodních vztahů je standardní, což dokládá také odvolatelem předložené „nezávislé stanovisko“ ze dne 15. 1. 2018. V souvislosti s nyní šetřenými transakcemi tak nedošlo k výraznému vybočení z běžných odvolatelem nastavených standardů.“ Devátý senát v rozsudku ve věci zajišťovacích příkazů k této otázce shrnul, že „žalobkyně před zahájením obchodování s korporací IMPETRO podrobila svého budoucího obchodního partnera standardnímu procesu prověření na základě metodiky vycházející z obecně akceptovaného přístupu agentury Standard and Poor's, zahrnujícímu kontrolu zápisu v obchodním rejstříku, ověření v insolvenčním rejstříku a registru nespolehlivých plátců, vyžádání kopie licence pro obchod s plynem vydané ERÚ a osvědčení o registraci k DPH, zajištění stanoviska vedoucího oddělení burzovních obchodů žalobkyně a schválení výběrem pro řízení rizik (Risk Oversight Committee), ve kterém zasedají vrcholní zástupci žalobkyně a jejích společníků. Dle názoru soudu se žalobkyně chovala jako standardní ekonomický subjekt, řádný plátec DPH bez daňových nedoplatků, u kterého správce daně bez nosných důvodů dovedl pravděpodobnost zapojení do podvodného řetězce zejména na základě zjištění o jeho dodavateli. Konkrétní skutečnosti týkající se vědomosti žalobkyně o tom, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, které správní orgány v odůvodnění svých rozhodnutí uvedly a na jejichž základě usoudily o pravděpodobném stanovení daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období, hodnotí soud jako slabé a tudíž nezpůsobilé ospravedlnit postup dle § 167 daňového řádu.“ Proti rozsudku ve věci zajišťovacích příkazů žalovaný kasační stížností nepodal. Ztotožnil se se závěrem devátého senátu. Devátý senát považoval opatření žalobce za dostatečná a jeho účast na daňovém podvodu nedovodil. Kasační soud pod bodem [78] kasačního rozsudku konstatoval, že jakkoli se přitom povaha řízení o vydání zajišťovacího příkazu liší od nyní projednávané věci, nelze odhlížet od skutečnosti, že se stále jedná o posuzování těchto obchodních transakcí. Správce daně přitom vycházel při vydání zajišťovacích příkazů z velmi obdobných zjištění jako při vydání (dodatečných) platebních výměrů, neboť tak učinil až v závěrečné fázi kontroly. Současně nelze ponechat bez povšimnutí (na což upozornil v kasační stížnosti i žalobce), že v případě, kdy postačí toliko přiměřená pravděpodobnost stanovení daně (tj. nižší standard dokazování), zjištění správce daně neobstojí, ale následně představují tatáž zjištění dostatečný podklad pro stanovení daně. Městský soud při své činnosti musí dbát na zachování principů předvídatelnosti a jednoty rozhodovací činnosti (viz např. nálezn Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2016 sp. zn. II. ÚS 2732/15). Neodůvodněné odchýlení se od dřívějších závěrů v obdobné věci představuje nežádoucí postup, který ve svém důsledku snižuje důvěru v právo. To platí tím spíše v situaci, kdy se jedná o rozhodování ve věci téhož účastníka, vyznačující se totožnými skutkovými okolnostmi, avšak pouze na podkladě jiného správního rozhodnutí. V takové situaci je vhodné, aby se soudy ke sporné otázce, která se prolíná více řízení, vyjadřovaly pokud možno jednotně. V opačném případě je povinností soudu, který se míní od dřívějších závěrů odchýlit, svůj postup přesvědčivě a podrobně odůvodnit. Městský soud v právě projednávané věci

jsa vázán závazným právním názorem nemá důvod se od předchozí judikatury odchýlit. Jinými důkazy než devátý senát soud nedisponoval.

100. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný v předmětné věci, jež navazuje na řízení ve věci Castor, dostatečně nedoložil vědomou účast žalobce na podvodu společnosti IMPETRO.
101. Požadavek na výslovné předložení daňových příznání k DPH, z nichž by bylo jednání společnosti IMPETRO pro žalobce seznatelné, nelze považovat za požadavek v rámci obchodní spolupráce standardní. Třebaže ke zjištění chybějící dani přistoupily i nestandardní okolnosti na straně dodavatele žalobce - společnosti IMPETRO, popsané níže, nebylo správcem daně prokázáno, že žalobce byl vědomě zapojen do daňového podvodu, resp. o své účasti věděl, případně vědět mohl. Zjištění správce daně ohledně společnosti IMPETRO nelze považovat za bezvýznamné, v řízení však nebyly prokázány podobné podezřelé okolnosti u dalších článků popsaného obchodního řetězce, nežli o daňovém podvodu. Jedná se proto o selhání jednotlivce, tím spíše, když žalovaný, potažmo správce daně, podrobně popsal toliko dvoustranný obchodní vztah mezi žalobcem a společností IMPETRO, nikoli zapojení ostatních článků v řetězci. Zjištění správce daně o společnosti IMPETRO svědčí toliko o podvodném jednání ze strany jmenované společnosti, nikoliv o *a priori* podvodném jednání žalobce, když nebyla ničím doložena vědomost žalobce o podvodném jednání společnosti IMPETRO, stejně tak jako u společnosti Castor.
102. Městský soud, vázán právním názorem kasačního soudu, na základě shora uvedeného, s přihlédnutím k závěrům rozsudku ve věci zajišťovacích příkazů a zejména závěrům žalovaného v rozhodnutí ve věci Castor, vycházející ze zmiňovaného principu předvídatelnosti a jednoty rozhodovací činnosti (viz nálezný Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2016 sp. zn. II. ÚS 2762/15) dospěl k závěru, že vznikají oprávněné pochybnosti, zda žalobce měl či mohl předpokládat, že se účastní daňového podvodu. Žalovaný v rozhodnutí Castor ze dne 3. 12. 2019 rovněž revidoval předchozí závěry z předmětného napadeného rozhodnutí, které se týká obdobného obchodování žalobce s jiným obchodním partnerem, společností Castor, na německém trhu se zemním plynem, a to v druhé polovině roku 2014 (tj. v období bezprostředně předcházejícím obchodování se společností IMPETRO). Soud se neztotožnil se žalovaným, že oba případy přitom vykazují odlišnosti. Jsou podobné v tom, že v obou případech se jednalo o krátce založené společnosti, v jejichž vedení byly zahraniční osoby, které k území republiky neměly žádný vztah, s nimi žalobce postupně navázal obchodní spolupráci, která po určitou dobu fakticky probíhala. Žalovaný přitom podle rozhodnutí ve věci Castor, jež vydal později, než vydal napadené rozhodnutí, v doplněném dokazování (oddělení nepřímých daní IV) zjistil skutečnosti, na jejichž základě zastavil řízení a zrušil rozhodnutí správce daně. Lze pouze spekulovat, že pokud by v dané věci žalovaný (oddělení nepřímých daní III) rovněž přistoupil k doplnění dokazování, zda by také podle principu předvídatelnosti a jednoty rozhodovací činnosti vyústilo jeho rozhodnutí v jiný závěr. Městský soud se proto neztotožnil se žalovaným, že si žalobce před zahájením spolupráce dostatečně neproověřil společnost IMPETRO jako svého budoucího obchodního partnera. Žalobce před zahájením obchodování se společností IMPETRO podrobil svého budoucího dodavatele standardními procesy prověřování na základě metodiky vycházející z obecně akceptovaného přístupu agentury Standard and Poor's, jako to udělal v případě rozhodnutí ve věci Castor, zahrnující kontrolu zápisu v obchodním rejstříku, ověření v insolvenčním rejstříku a registru nespolehlivých plátců, vyžádání kopie licence pro obchod s plynem vydané ERÚ a osvědčení o registraci k DPH, zajištění stanoviska vedoucího oddělení burzovních obchodů žalobce a schválení Výborem pro řízení rizik (Risk Oversight Committee), ve kterém zasedají vrcholní zástupci žalobce a jeho společníci. Prověřování bylo nutno přizpůsobit faktu, že společnost IMPETRO byla nově zavedenou společností bez historie, tedy bez podkladů o předchozí aktivitě, což žalobce reflektoval mimo jiné přidělením ratingu CCC, tedy nejhorším možným hodnocením, při němž je možné ještě obchodovat. Vzhledem k tomu, že společnost IMPETRO byla společností relativně novou, nemohly být žalobci v rámci jejího prověřování na počátku obchodní spolupráce předloženy výroční zprávy a auditované finanční výkazy za minulá období. Podle soudu nedošlo v projednávaném případě k výraznému vybočení

z běžných žalobcem nastavených standardů prověřování nového obchodního partnera. Ve věci Castor učinil správce daně rozsáhlá zjištění právě ohledně kontrolních mechanismů žalobce. V tamním řízení si žalobce ohledně společnosti Castor nejprve vyžádal informace formou tzv. KYC balíčku, tedy souboru údajů o zamýšleném obchodním partnerovi (licence, daňové povinnosti, finanční výkazy, kapitálová struktura aj.), následovala osobní setkání se zástupci společnosti Castor a prověření informací z jejich KYC balíčku, dále musel být obchodní partner schválen Výborem pro řízení rizik. Obdobné standardy žalobce dodržel i u společnosti IMPETRO, přičemž správce daně neprokázal, že by se žalobce od obvyklých schvalovacích procedur výrazněji odchýlil. V tomto směru se lze rovněž ztotožnit s žalobcem, že není standardní, aby si v běžném obchodním styku obchodní zástupci ověřovali průkazy totožnosti, tedy že postup žalobce byl v tomto ohledu odpovídající, když nebyla prokázána existence takových pochybností o identitě zástupce společnosti IMPETRO, které by požadavek na předložení průkazu totožnosti odůvodňovaly. Stejně tak nebylo důvodné po žalobci požadovat v rámci prověření obchodního partnera kontrolu podpisových vzorů, respektive podpisu na smlouvě EFET a podpisu dle obchodního rejstříku, zvláště když taková listina byla do obchodního rejstříku vložena až později, po podpisu smlouvy. Jak ovšem soud konstatoval shora, již před zahájením spolupráce se jmenovanou společností byl žalobce s to o této společnosti zjistit informace, které mohly zavdat podnět ke zvýšené obezřetnosti v průběhu obchodování, neboť společnost IMPETRO vykazovala jisté znaky, které nepřisvědčovaly její solidnosti coby obchodníka s plynem, ať již jde o výši základního kapitálu společnosti, nezapsaný odpovídající předmět podnikání či okolnosti ohledně jejího vzniku a struktury. Tyto okolnosti však ani ve svém souhrnu nemohly u žalobce vyvolat vědomí o podvodném jednání ze strany jeho dodavatele, stejně jako tomu bylo u společnosti Castor, přičemž v tamní věci k takovým závěrům dospěl sám žalovaný. Není proto důvodné se odchýlit od závěrů, které žalovaný učinil již ve věci Castor. Žalobce sice prováděl se společností IMPETRO několikamilionové transakce, v kontextu žalobcovy činnosti se jednalo o zcela standardní částky. Tyto ničím nevybočovaly z žalobcovy běžné činnosti a nevyžadovaly tak zvláštní míru pozornosti oproti jiným transakcím. Městský soud nerozporuje, že v počínání žalobce lze shledat řadu nesrovnalostí či nedostatků, avšak tyto ke konstatování žalobcova vědomého zapojení do daňového podvodu v konkrétním případě nepostačují, jak rovněž uvedl žalovaný ve věci Castor. Shora nastíněné okolnosti obchodní spolupráce žalobce a společnosti IMPETRO, jako je nízká cena dodávaného zboží, užívání shipper kódů třetích společností či zasílání úhrad na zahraniční účet, naznačují, že žalobce a společnost IMPETRO postupovali při uskutečňování obchodních transakcí jinak, než je tomu v běžném obchodním styku obvyklé. Přesto však tyto a další (uzavírání obchodů elektronickými prostředky, distanční podpis smlouvy aj.) správcem daně předestřené skutečnosti nejsou natolik silné, aby je bylo možno označit za objektivní okolnosti ve smyslu ustálené judikatury svědčící o vědomosti o zapojení do daňového podvodu oproti rozhodnutí ve věci Castor, v níž žalovaný sám dovedl, že žalobci takové vědomé jednání nelze klást k tíži.

103. Ve vztahu k dílčí námitce, která se týká hodnocení zápisu z jednání Výboru ze dne 19. 12. 2014 ze strany žalovaného (jak je uvedeno pod bodem 43 napadeného rozhodnutí), žalobce uvádí, že žalovaný nepřipustně vznesl zcela novou neodůvodněnou výhradu, k níž se neměl možnost dříve vyjádřit. Uvedené vyvrací str. 24 *Zprávy o daňové kontrole*, kde správce daně uvádí, že žalobce nedoložil žádné důkazní prostředky, kterými by prokázal, jakým způsobem probíhal schvalovací proces Výboru, který rozhodoval o schválení společnosti IMPETRO jakožto dodavatele plynu. Na str. 26 *Zprávy o daňové kontrole* dále vysvětluje, že doložené finanční výkazy společnosti IMPETRO od ní obdržel žalobce až v dubnu 2015. Není tak pravdou, že by ze strany žalovaného byla tímto směrem vznesena zcela nová výhrada. Se závěrem správce daně, resp. žalovaného, že žalobce nebyl schopen předložit správci daně žádnou podrobnější písemnou dokumentaci k prověřování společnosti IMPETRO před zahájením obchodování a setrval toliko u e-mailové korespondence z hlasování *per rollam* a z ní vzešlého *ratingu* CCC (viz příloha č. 4 podané žaloby) však zdejší soud nesouhlasí. Byl to naopak žalovaný, respektive správce daně, kdo neprokázal, že žalobce v případě společnosti IMPETRO použil rozdílný proces schvalování oproti postupům používaným v rámci

obchodní skupiny, ačkoliv tuto skutečnost označil za objektivní okolnost ve smyslu ustálené judikatury svědčící o zapojení žalobce do daňového podvodu. S přihlédnutím ke zjištěním učiněným ve věci Castor týkajících se vnitřních kontrolních mechanismů žalobce dospěl městský soud na základě zjištěného skutkového stavu k závěru, že žalobce podrobil společnost IMPETRO (a i společnost Castor) standardnímu procesu prověřování vycházející z obecně akceptovaného přístupu agentury Standard and Poor's. Žalobce přizpůsobil prověřování nového obchodního partnera skutečnosti, že se jednalo o společnost novou, bez podkladů o své předchozí činnosti, což následně zhodnotil i při stanovení kreditního ratingu. V řízení nebylo prokázáno, že by v tomto ohledu došlo k výraznému vybočení z běžných žalobcem nastavených standardů.

104. Žalobce dále nesouhlasí se závěrem žalovaného, že ačkoli společnost IMPETRO v rámci procesu nového prověřování v dubnu 2015 nesplnila většinu žalobcových požadavků, přesto s ní žalobce obnovil obchodování. Městský soud pro stručnost odkazuje na str. 28 až 35 *Zprávy o daňové kontrole* a body 46 a 47 napadeného rozhodnutí. Ze Zázpisu z jednání se zástupci společnosti IMPETRO ze dne 28. 4. 2015 vyplývá, že společnost IMPETRO doložila žalobci požadované potvrzení o bezdlužnosti od příslušného finančního úřadu a od Centrálního registru dlužníků. Nově byla požádána, aby sjednotila bankovní účet registrovaný k DPH s bankovním účtem, na který jsou zasílány platby za plyn; aby co nejdříve používala ověřitelné *shipper* kódy; a byla uspořádána co nejdříve schůzka s jednatelem jmenované společnosti. Zástupci společnosti IMPETRO s požadavky souhlasili, nicméně žalobci nesdělili název společnosti, od níž nakupují plyn dodávaný žalobci. Společnost IMPETRO vyhověla požadavku na zřízení bankovního účtu, což oznámila e-mailem dne 7. 5. 2015 (příloha č. 15 odvolání); dne 12. 5. 2015 pak vysvětlila důvody skupinové registrace k DPH (příloha č. 16 odvolání). Již dne 12. 5. 2015 požádal zástupce žalobce vedení žalobce o obnovení obchodní linky se společností IMPETRO (příloha č. 18 odvolání). Ze žádosti vyplývá, že k danému dni společnost IMPETRO zahájila registrační proces na bodech NCG a Gaspool, schůzka s jednatelem jmenované společnosti v sídle společnosti IMPETRO byla plánována. Podle obsahu e-mailu ze dne 12. 5. 2015 (příloha č. 17 odvolání) žalobce telefonicky hovořil s advokátem jmenované společnosti s tím, že „*založení Impetro s.r.o. přejmenováním Procambarus s.r.o. šlo přes něj, zná se osobně s p. Ch. Pošlu ještě Impetro s.r.o. email, kde jim připomenu shipperkod a schůzku s CEO. Ve smyslu ranní porady tedy považují požadavky za splněné a obchodování je možno v omezeném rozsahu rozjet, OK?*“. Jak je zřejmé z uvedeného, žalobce podmínil další obchodování se společností IMPETRO splněním několika podmínek, přičemž jmenovaná společnost na tyto požadavky reagovala velmi vstřícně a většinu z nich promptně splnila, na což žalobce upozornil již v rámci podaného odvolání. Žalovaný však tyto skutečnosti v napadeném rozhodnutí nikterak nezohlednil, když konstatoval, společnost IMPETRO nesplnila většinu požadavků žalobce a ten v obchodování pokračoval zejména na základě příslibu o provedení nápravy. S tímto závěrem se soud neztotožňuje. Stejně tak nelze souhlasit s žalovaným, že žalobce měl na těchto požadavcích trvat již před navázáním obchodní spolupráce. Ačkoliv žalobce mohl již před zahájením obchodování se společností IMPETRO o této společnosti zjistit některé podezřelé okolnosti, nebyly tyto nestandardnosti natolik závažného charakteru, jak je shora uvedeno, aby bylo možno po žalobci požadovat přijetí předmětných opatření již před zahájením obchodní spolupráce s přihlédnutím k závěrům ve věci Castor. K informacím o společnosti IMPETRO, které si žalobce mohl zjistit již před počátkem obchodování, nepřístupily žádné takové nestandardní okolnosti, na základě nichž by bylo možné takto důkladné prověření obchodního partnera po žalobci požadovat.
105. Za nedůvodnou a spekulativní lze naopak považovat dílčí námitku, že shora uvedený zápis z jednání ze dne 28. 4. 2015 se zástupci společnosti IMPETRO předložil žalobce Policii ČR v rámci trestního oznámení, avšak v případě orgánů finanční správy tak nebyl povinen učinit, protože nenesl důkazní břemeno. Podle soudu je takovýto přístup žalobce účelový, neboť podle § 6 odst. 2 daňového řádu *osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují*, a řádné objasnění obchodních transakcí mělo být nepochybně v zájmu žalobce.

106. K námitce týkající se obsahu žalobcovy trestního oznámení soud vycházel z podání nazvaného „TRESTNÍ OZNÁMENÍ pro podezření ze spáchání trestného činu podvodu podle § 209 odst. 1, odst. 5 písm. a) trestního zákoníku“ ze dne 20. 7. 2015, kde je uvedeno na str. 6 pod bodem „3.1. Pochybnosti o autenticitě projevu vůle společnosti Impetro, resp. jejího jednatele. (...) Oznamovatel v této souvislosti uvádí, že A. B. zůstává v zásadě po dobu celého smluvního vztahu v pozadí celého obchodu, navenek vystupuje sporadicky a nikdy osobně. I k uzavření smlouvy oznamovatele s Impetro došlo distančně (...). Jakékoli snahy směřující k osobní schůzce s jednatelem Impetro byly fakticky negovány s odůvodněním, že jednatel právě cestuje či řeší osobní záležitosti. Jednatel Impetro komunikuje pouze prostřednictvím e-mailu. Signifikantním způsobem přitom sleduje realizované platby hrazené s velmi krátkou dobou splatnosti, a pakliže není úbrada připsána v den splatnosti, obratem zjišťuje, kdy dojde k úhradě (...).“; na str. 7 pod bodem „3.2. Majetkové poměry a struktura Impetro. Z veřejně dostupných zdrojů bylo oznamovatelem zjištěno, že Impetro byla původně ready-made společností (...). Impetro má od svého počátku základní kapitál ve výši 200.000,- Kč. Z majetkové bilance Impetro je zřejmé, že nedisponovalo vlastním kapitálem nezbytným k obchodování s takovým objemem zemního plynu, jaký realizovalo s oznamovatelem. (...) Licenci nezbytnou pro obchodování s plynem Impetro získalo až 28. 11. 2014. Jako předmět podnikání nemá Impetro v obchodním rejstříku zapsán obchod s plynem, ačkoliv společenskou smlouvu společnosti kompletně za účelem souladu se zákonem o obchodních korporacích mění dne 22. 1. 2015, tedy po obdržení předmětné licence. V rozporu s § 61 odst. 2 písm. j) energetického zákona nespĺnilo rovněž Impetro povinnost zaregistrovat se do 30 dnů od udělení licence na obchod s plynem u operátora trhu. (...) Původní sídlo Impetro na adrese Roháčova 188/37, Praha 3 – Žižkov je dle zjištění oznamovatele typickým office housem spravovaným třetím subjektem. (...) Obdobně nové sídlo Impetro na adrese Mánesova 535/29, Český Těšín je sídlem dalších 25 společností a sídlem zjevně formálním. Impetro jako bankovní účet pro účely plateb označilo výše uvedený účet vedený u Bank Pekao SA v Polsku, resp. účet vedený u PKO Bank Polski. Ani jeden z těchto účtů však nikdy nebyl označen v příslušném registru jako bankovní účet určený ke zveřejnění a jeho používání nebylo oznamovateli nikdy objasněno.“; či na str. 8 pod bodem „3.3. Provázanost s dalšími subjekty (...) Oznamovatel uvádí, že webová stránka <http://impetro.cz> je prakticky zcela totožná s webovou stránkou <http://crius.cz> společnosti Crius s.r.o., a to jak z hlediska grafického provedení, tak i obsahu. Totožná je do té míry, že pokud jde o kontaktní údaje vztahující s k odvětvím GAS a POWER, pak ty obsahují zcela totožná telefonní čísla a faxy a e-mailové adresy se liší pouze doménovým jménem. (...) Oznamovatel k tomu uvádí, že telefonní kontakty s pražskou předvolbou uváděly osoby jednající za Impetro v e-mailové komunikaci i poté, co tato společnost své sídlo z Prahy přesunula. (...) Spolupráce s Impetro byla oznamovatelem zahájena na základě doporučení Castor Power s.r.o., společnosti, s níž oznamovatel spolupracoval v roce 2014 a která s odstupem času a vzhledem k dalším zjištěním rovněž nejeví známky společnosti bezproblémové... (...) Společnosti Impetro a Castor Power s.r.o. používají přitom v rámci obchodování s plynem na platformě investiční společnosti Powernext SA totožný tzv. shipper kód (...).“ Z citovaného je zřejmé, že žalobce před zahájením obchodování se společností IMPETRO byl schopen zjistit řadu podezřelých okolností z veřejně dostupných zdrojů, nejednal proto toliko obezřetně. Soud se proto ztotožňuje s žalovaným, který na straně 18 napadeného rozhodnutí k posouzení trestního oznámení uvedl, že „trestní oznámení tak bylo primárně vnímáno jako potvrzující skutečnost, že odvolatel jednal před zahájením obchodní spolupráce neopatrně a riskantně“.
107. Soud proto dospěl k závěru, že v předmětném řízení (ani v navazujícím řízení ve věci Castor) nebylo bez pochybností prokázáno, že žalobce mohl vědět, respektive věděl, že se účastní podvodu na dani.
108. Druhý a pátý žalobní bod shledal soud důvodným.
109. Ve třetím žalobním bodu žalobce namítal, že v napadeném rozhodnutí je judikatura SDEU ve vztahu k podmínkám odepření nároku na odpočet DPH vyložena účelově. Městský soud předně uvádí, že předmětem sporu není prokázání formálních náležitostí obchodu, žalovaný pod bodem 29 napadeného rozhodnutí uvedl, že zboží bylo dodáno. Jinými slovy žalovaný nerozporuje naplnění formálních podmínek ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH. Tuto formální stránku věci i městský soud považuje mezi stranami za nespornou. Za rovněž nespornou otázku lze považovat i splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, jež žalovaný konstatoval pod bodem 41 napadeného rozhodnutí. Nebylo zpochybněno pořízení zboží, postavení, ani role

žalobce na trhu, formální i hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH žalobce splnil. (Městský soud se proto uvedenou otázkou nezabýval.)

110. V obecné rovině lze souhlasit, že jsou-li naplněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění odpočtu DPH podle § 72 odst. 1 ZDPH, nesmí být nárok na odpočet omezen, s výjimkou podvodného jednání či jeho uplatňování zneužívajícím způsobem. Ve třetím žalobním bodu je proto stěžejní posouzení, zda byla judikatura SDEU a Nejvyššího správního soudu tak, jak je prezentovaná pod body 7 až 27 napadeného rozhodnutí, žalovaným správně interpretována.
111. Problematika nároku na odpočet daně je upravena v § 72 ZDPH, podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně pak jsou uvedeny v § 73 ZDPH. Primárně v souvislosti s právě předmětnými ustanoveními rozhodoval správce daně a následně i žalovaný. V souladu s konstantní a dlouhodobou judikaturou SDEU přitom platí, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely Směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli (tzv. vědomostní test). V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz body 56 a 57 rozsudku ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C- 439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161). Z judikatury dále plyne, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015 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. Dospěje-li správce daně k závěru, že se daňový subjekt účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, byl povinen shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft proti Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter David proti Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*). Důkazní břemeno v tomto ohledu nese správce daně. Platí přitom, že k přesunu důkazního břemene na daňový subjekt v tom smyslu, že má prokázat, že se daňového podvodu neúčastnil, nedochází (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016 č. j. 6 Afs 170/2016-30, a ze dne 21. 12. 2016 č. j. 6 Afs 147/2016-28). Z judikatury Nejvyššího správního soudu rovněž vyplývá, že „... Je tedy na správci daně, aby prokázal buď vědomost daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takovou neobezřetnost, že kdyby ke němu nedošlo, daňový subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018 č. j. 9 Afs 194/2017-34).
112. Správce daně při posuzování vědomosti daňového subjektu o zapojení do daňového podvodu pak hodnotí, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu. Povinnost tvrdit a prokázat přijetí adekvátních opatření, respektive dobrou víru v to, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na DPH, má pak daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013 č. j. 5 Afs 83/2012 46, či ze dne 28. 1. 2016 č. j. 4 Afs 233/2015-47).
113. Judikatura SDEU jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Ve věci *Optigen* bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006 *Federation of Technological Industries* a další, C-384/04,-Sb.) „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na

odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (Mahageben, bod 49). V rozsudku ze dne 21. 2. 2008 *Netto Supermarket*, C-271/06, SDEU konstatoval: „... Zejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství“ (viz rozsudky *Molenbeide*, *Teleos*). Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky *Molenbeide*, či *Federation of Technological Industries*). V uvedeném rozsudku mimo jiné SDEU poukázal na to, že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek *Teleos* a další, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek *Teleos* a další, uvedený výše, bod 58).

114. Městský soud se proto neztotožňuje se žalobcem, že by v napadeném rozhodnutí pod body 7 až 27 byla judikatura dezinterpretována v tom směru, že by žalovaný nepřipustně nahradil formulaci „věděl nebo musel vědět“ za „vědět mohl a měl“. Stejně tak úvahy žalobcovy nad užíváním výrazu „nestandardnost“ v napadeném rozhodnutí nejsou relevantní, neboť užívání tohoto pojmu není se shora uvedenou judikaturou nijak v rozporu. Rovněž není dezinterpretací judikatury, užívá-li žalovaný výrazy „dostatečný“ a „nedostatečný“ vedle judikaturou užívaných pojmů „přiměřenosti“ a „rozumnosti“, neboť tyto pojmy si jsou významově podobné. Nedostatečné opatření je totiž již z povahy věci nepřiměřené a nerozumné, totéž lze v opačném gardu říci o opatření dostatečném.
115. Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce namítal neoprávněné přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobce.
116. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
117. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
118. Relevantní judikaturu shrnul městský soud již v rámci třetího žalobního bodu.
119. Městský soud se neztotožnil se žalobcem, že po něm orgány finanční správy požadovaly prokázání neúčasti na daňovém podvodu. Pod bodem 10 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Zaprve je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odeprání nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Za takových podmínek lze poté osobu povinnou k dani činit odpovědnou za zapojení se do obchodní transakce zatížené daňovým podvodem. Důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně. K přenesení tohoto důkazního břemene zpátky na daňový subjekt dochází na základě tzv. vědomostního testu. V rámci vědomostního testu správce daně musí nejdříve zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce (tzv. objektivní okolnosti) a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu.“ (podtržené zvýraznil žalovaný, pozn. soudu) Z uvedeného vyplývá, že žalovaný po žalobci nepožadoval žádné „vyvracení nestandardnosti“ obchodního případu. K meritu věci žalovaný pod body 28 a 29 napadeného rozhodnutí uvedl, že to byl správce daně, kdo prokázal existenci daňového podvodu, aniž by v tomto ohledu na žalobce jakkoli přenášel důkazní břemeno. Z následujících bodů (zejména bodu 40, tj. celkové shrnutí nestandardních okolností případu) pak vyplývá, že to byl rovněž správce daně, kdo prokazoval, že žalobce o existenci podvodu „věděl nebo mohl vědět“. Z bodů 30 až 39 napadeného rozhodnutí je zřejmé, že po žalobci bylo požadováno, aby prokazoval přijetí přiměřených opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu, tj. dobré víry.

Podle žalovaného, respektive správce daně toto důkazní břemeno žalobce neunesl, a proto nebyl uznán jím uplatňovaný nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období.

120. Navazující žalobní argumentace, že v době uzavírání obchodů se společností IMPETRO nebyl při obchodování s plynem podle tuzemské právní úpravy uplatňován přenos daňové povinnosti, je podle soudu irrelevantní. Bez ohledu na vývoj právní úpravy si žalobce podnikající na území České republiky v tomto oboru již od roku 2006 a mající (nejen) odborné zázemí v podobě mateřské společnosti GAZPROM Germania GmbH, jakož i celého koncernu GAZPROM, musel být vědom toho, že v případě navazování obchodního styku s nově vzniklou společností bez jakékoliv předchozí historie, je z povahy věci zcela na místě zvýšená obezřetnost.
121. Co se týče dle žalobce judikaturou Soudního dvora Evropské unie zapovězeného vědomostního testu, pak jeho existence je pod bodem 19 napadeného rozhodnutí naopak správně vyvozena právě z rozsudků Soudního dvora Evropské unie ve věcech *Teleos*, *Kittel* a *Mahaqében*.
122. Rovněž podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2021 č. j. 10 Afs 80/2019-65 „[o]becně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyžvat daňový subjekt ke prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky ze dne 15. 5. 2014, č. 8 Afs 67/2013-49, bod 49, nebo ze dne 13. 6. 2019, č. 7 Afs 138/2018-52, bod 13 a judikaturu tam citovanou, viz také nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, bod 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Daňový subjekt tedy nese prvotní důkazní břemeno. Tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy). Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností (viz výše). Pokud správce daně prokáže skutečnosti, které zpochybňují předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, ležící důkazní břemeno opět na daňovém subjektu. Je totiž na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prvotní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS).“ V daném případě soud požadovaný standard shledal dodrženým. Ani z dalších žalobcem citovaných rozsudků nevyplývá, že by se správce daně jakýmkoliv způsobem dopustil nezákonného přenesení důkazního břemene zpět na žalobce.
123. Námitky čtvrtého žalobního bodu nejsou důvodné.
124. Na základě shora uvedeného dospěl soud k závěru, že žaloba byla důvodná, a proto pod výrokem I. tohoto rozsudku zrušil napadené rozhodnutí (§ 78 odst. 1 věta první s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení žalovaný, v němž bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), zohlední, že rozhodnutí ve věci Castor obsahuje zcela zásadní poznatky i pro nyní projednávanou věc, neboť to byl žalovaný, kdo si v tamním řízení opatřil mnohem podrobnější informace k problematice obchodování na německém trhu s plynem (kde probíhaly také obchody se společností Castor), jakož i k otázce vnitřních kontrolních mechanismů stěžovatele v případě schvalování nových obchodních partnerů. Přitom nelze přehlédnout, že oba případy (jak obchodování se společností IMPETRO, tak se společností Castor) vykazují shodné znaky a odlišují se pouze okrajově, neboť žalovaný v případě

rozhodnutí společnosti Castor nedovodil účast žalobce na daňovém podvodu, a to vše s přihlédnutím k tomu, aby žalovaný ve skutkově obdobných případech nerozhodoval svévolně odlišně (srov. § 8 odst. 2 daňového řádu).

125. Výrok II. o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, proto mu soud přiznal náhradu nákladů řízení. Náklady řízení představují zaplacené soudní poplatky ve výši 8 000 Kč (3 000 Kč za žalobu a 5 000 Kč za kasační stížnost), náklady na zastoupení advokátem za pět úkonů právní služby [příprava a převzetí zastoupení, podání žaloby, quadruplika ze dne 16. 3. 2020 (v níž žalobce upozornil na rozhodnutí ve věci Castor a na rozsudek ve věci zajišťovacích příkazů), účast na soudním jednání dne 9. 4. 2021, podání kasační stížnosti - podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu] po 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve vazbě na § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a dále režijní paušál ve výši 5 x 300 Kč [§ 13 odst. 3 advokátního tarifu]; náklady na právní zastoupení tak činí 17 000 Kč + DPH ve výši 3 570 Kč. Repliku ze dne ze dne 26. 5. 2017, dupliku ze dne 19. 4. 2018 a tripliku ze dne 21. 11. 2018 soud nepovažoval za důvodné, ty do věci nepřinesly nové světlo. Žalobci tak bude na náhradě nákladů zaplacená žalovaným celková částka 28 570 Kč, a to do rukou jeho zástupce Mgr. Ladislava Štorka, advokáta. Současně soud nepřiznal soudní poplatek za podání návrhu na předběžné opatření, neboť o něm již dříve rozhodl tak, že jej zamítl. Žalobce v této části úspěšný nebyl.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení a jen tehdy, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 29. listopadu 2021

JUDr. Jan Ryba, v. r.
předseda senátu