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. Žaloba se zamítá.
II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále též „*městský soud*“) se žalobce, obchodník s plynem, domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „*žalovaný*“ či „*odvolací orgán*“) ze dne 14. 11. 2016 č. j. 49250/16/5300-22443-711377, kterým byla potvrzena rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále též „*správce daně*“) ze dne 12. 2. 2016:
   - 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 dan 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 dan 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 (dále též „*IMPETRO*“ či „*jmenovaná společnost*“) za zdaňovací období prosinec 2014 až květen 2015, jelikož žalobce „*věděl či měl vědět*“, že předmětná plnění byla zasažena podvodem na DPH.

2. Žalobce nesouhlasí s rozhodnutími obou stupňů finanční správy a 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*, proto daňovou kontrolu za zdaňovací období únor 2015 a březen 2015 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 přiznáními. Poté, co správce daně dne 8. 6. 2015 zahájil daňovou kontrolu, odpočet za uvedené zdaňovací období žalobci neuznal, doměřil daň 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 přiznáních. 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 přiznáních společnosti IMPETRO před vyměřením 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 přiznání 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 podle § 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. Splatnost 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, který* nevypořádal některé skutkové i procesní odvolací námitky. 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, což bylo 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 zaslané 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, proto nebyl žalobce 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 odepření 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 odepřít 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 rizikovosti 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 Směrnici neimplementoval do českého právního řádu do 31. 1. 2016. Implikaci povinnosti sledovat právní úpravu směrnic EU a komunikaci mezi orgány EU považuje žalobce za nepřípustnou. 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 *k 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 případu *Optigen* a generálního advokáta Colomera v případu *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 nespolupráci společnosti 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 přiznáních, 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 přiznáních, a hodnocení tohoto náznaku existence podvodu považuje žalobce za předsudek zpětného ohlédnutí. 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 popsaný 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 uzavřené v červenci 2014, listopadu 2014 a srpnu roku 2014, a většina dodávek byla předávaná 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, nespoléhal 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 spisu. 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 nevznesl 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 poskytly. 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 neoznámení 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 započetím 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 ohlédnutí.* 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 podvody 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 přiznáních. 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 iudicatae* 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 iudicatae* 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 dostál 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 nevypovídá 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 dále poukazuje 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, a na rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2019 č. j. 46145/19/5300-22444-711887, týkající se vztahu žalobce a společnosti Castor Power s.r.o.

34. Dne 9. dubna 2021 se konalo u Městského soudu v Praze jednání. Žalobce nad rámec shora uvedeného zdůraznil k rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2019 č. j. 46145/19/5300-22444-711887, že se jednalo o stejnou situaci, jako ve věci žalobce a společnosti IMPETRO. Pokud by v předmětné věci žalovaný rozhodoval až poté, co rozhodoval ve věci společnosti Castor Power s.r.o., došel by ke stejným závěrům, jako v tamní věci, protože tehdy nedisponoval relevantními informacemi, jako ve věci společnosti Castor Power s.r.o. Žalovaný se neztotožnil se žalobcem a uvedl, že případy nelze srovnávat, jelikož objektivní okolnosti v tamní věci, v níž se účastnila společnost Castor Power s.r.o., byly odlišné od nyní projednávané věci, a pokud by zjistil shodné okolnosti, mohl ve věci konat, proto na svém závěru setrval. Žalovaný nežádal provedení žádného důkazu, žalobce navrhoval, aby

soud provedl jediný důkaz písemností „Analýza přiměřenosti burzovních cen zemního plynu“ ze dne 17. 10. 2016, kterou připojil k žalobě, další důkazy provést nepožadoval a na důkazech navrhovaných v žalobě netrval. K uvedenému městský soud odkazuje k písemnosti „Analýza přiměřenosti burzovních cen zemního plynu“ ze dne 17. 10. 2016, na bod 108. tohoto rozsudku, v němž se uvedenou analýzou zabývá a posouzením věci týkající se obchodování se společnosti Castor Power s.r.o. soud odkazuje na bod 128. tohoto rozsudku, v němž se zabývá rozhodnutím žalovaného k této společnosti.

35. Městský soud v Praze 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.*“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

36. Městský soud v Praze posoudil věc takto:

37. Vzhledem k velkému rozsahu žaloby i následných podání žalobce (replika, duplika, triplika a quadruplika), 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).

38. *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.

39. Městský soud k uvedené otázce vycházel ze správního spisu, z něhož jsou relevantní tyto skutečnosti:

40. Dne 1. 4. 2015 žalobce přípisem správci daně přípisem 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.“*

41. 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).

42. 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.“

43. 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.

44. 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.

45. 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.

46. 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.

47. 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.

48. 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 *„tohoto jednání 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“*.

49. 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 vykázané dodávky plynu pro žalobce, nýbrž hlavní ekonomickou činností jmenované společnosti je *„pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí“*.

50. Městský soud v Praze shledal postup správce daně adekvátní shora popsaným skutečnostem vyplývajícím ze správního spisu. Ze shora zmiňovaných podkladů předložených žalobcem v rámci místních šetření nemohl správce daně z ničeho dovodit, že společnost IMPETRO za předmětné zdaňovací období neodvedla DPH. Správce daně při místních šetření vycházel toliko ze sdělení žalobce a z jím předložených účetních a daňových dokladů, které byly na první pohled formálně v pořádku, nebyly ničím podezřelé, nebyl proto důvod k bezprostřednímu zahájení rozsáhlejšího prověřování. Takový postup by naopak znamenal porušení § 7 odst. 1 daňového řádu (*správce daně postupuje bez zbytečných průtahů*).

51. K žalobcem citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2010 č. j. 5 Afs 8/2010-138 [*„Správce daně v rámci vytýkacího řízení prověřoval oprávněnost odpočtu u zdanitelného plnění spočívajícího ve zprostředkování koupě lesa společností EuroTree HC s. r. o., zaúčtovaného 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 vytýkací řízení jako celek, ale prověřování a rozhodnutí ohledně konkrétní daňově 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 rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše. Právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímu 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 jejímu dodatečnému vyměření, že vytýkací 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 vytýkacího 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 daňově 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 jakkoli je tamní případ skutkově a právně podobný nyní projednávané věci v otázce, že tamní správce daně nejprve na základě vytýkacího řízení nezpochybnil uplatněný nadměrný odpočet na DPH, a učinil tak až po té, co na základě zjištění dožádaného správce daně zahájil daňovou kontrolu, v níž dospěl k opačnému závěru, nelze jej na právě projednávaný případ mechanicky a beze zbytku aplikovat. Při posuzování závaznosti jednotlivých judikátů (nejen) Nejvyššího správního soudu je totiž nutno posoudit jeho širší souvislosti, jakož i jeho samotný obsah. Předmětný rozsudek ze dne 18. 11. 2010 č. j. 5 Afs 8/2010-138 nebyl zařazen do Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, tj. neprošel odbornou diskuzí na zasedání pléna tohoto soudu a nebyl nijak připomínkován, což jeho argumentační váhu snižuje v porovnání s rozsudky, které prošly tímto procesem, a následně byly zařazeny do Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu včetně právní věty. Nejedná se ani o nijak hojně citovaný judikát, neboť Nejvyšší správní soud jej zmiňuje toliko v rozsudcích ze dne 17. 6. 2011 č. j. 5 Aps 4/2010-51 a ze dne 16. 3. 2015 č. j. 8 Afs 13/2014-93, a to pouze *obiter dictum*, aniž by jej jakkoli blíže analyzoval či na tamní věci aplikoval. Nelze proto uzavřít, že by tento rozsudek zakládal závaznou a ustálenou judikaturu, kterou by byl městský soud pro daný případ aplikačně vázán. V předmětném rozsudku (ze dne 18. 11. 2010 č. j. 5 Afs 8/2010-138) citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2007 č. j. 7 Afs 193/2006-79 totiž uvádí: „*Odvolacím orgánem pravomocně vyměřená daň může být následně změněna pouze zákonným způsobem, a to užitím mimořádných opravných prostředků. Bylo-li odvolacím orgánem již jednou na základě podkladů a posouzení, která učinil, pravomocně rozhodnuto o určitém konkrétním nároku na odpočet daně, pak nelze již jednou takto pravomocně přiznaný nárok negovat pouhým vydáním dodatečného platebního výměru, jakkoli by jeho vydání předcházela daňová kontrola. Takovým postupem dochází k porušení § 27 odst. 1 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neboť se jedná o překážku věci pravomocně rozhodnuté.*" Uvedené se vztahuje tudíž na případ, kdy správce daně zahájí daňovou kontrolu a dodatečně vyměří daň za zdaňovací období, které již bylo odvolacím orgánem přezkoumáno, což není totožné s nyní projednávaným případem. Ve zmiňovaném rozsudku ze dne 25. 10. 2007 č. j. 7 Afs 193/2006-79 je dále uvedeno: „*Nárok na odpočet uplatňuje plátce podle ust. § 19 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty; lze jej uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění, nejpozději pak po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, v němž se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění. Z výše uvedeného je zřejmé, že nárok na odpočet daně uplatňuje plátce prostřednictvím daňového přiznání. Uplatnění nároku v daňovém přiznání a jeho vyměření správcem daně I. stupně jistě nemůže samo o sobě založit překážku rei iudicatae. Zákon o správě daní a poplatků v ust. § 46 odst. 7 totiž výslovně stanoví, že právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímu dodatečnému stanovení na překážku. Tuto*

překážku nemůže založit ani samotné provedení vytýkacího řízení, neboť se jedná pouze o procesní úkon, resp. o nástroj, který správce daně při správě daní použil pro ověření, resp. stanovení výše daně." Uvedený judikát byl řádně publikován ve Sbírce pod č. 2329/2011 Sb. NSS.

52. Podle § 143 odst. 1 daňového řádu *daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejímu doměření na překážku.*

53. Smyslem a účelem předmětného ustanovení je umožnit správci daně dodatečně doměřit vyšší daň v případě, že byla nejprve vyměřena daň nižší, zpravidla na základě neúplných podkladů, jelikož v daňových věcech může být dokazování velice složité, v protikladu s požadavkem na minimální zatěžování daňových subjektů (§ 7 odst. 2 daňového řádu *správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.*), což lze vztáhnout i na nyní projednávaný případ. Podle § 105 odst. 1 věta prvá ZDPH *vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátci bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu.* Správce daně tedy musel v době konání místních šetření postupovat s vědomím, že v případě zadržení nárokovaného nadměrného odpočtu v celkové částce 234 102 885 Kč až do skončení plnohodnotného a časově náročného prověření zdanitelných plnění by mohla vzniknout povinnost státu platit žalobci úrok z prodlení, pokud by se zadržení prokázalo neoprávněným, neboť podle § 254a daňového řádu *v případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně.* Správce daně proto podle soudu postupoval v souladu s daňovým řádem, když při absenci prvotních náznaků pochybností nejprve uplatněné nadměrné odpočty přiznal, a teprve po zjištění nesrovnalostí zahájil daňovou kontrolu na DPH (dne 8. 6. 2015). Výklad zvolený žalobcem s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2010 č. j. 5 Afs 8/2010-138 by umožňoval nežádoucí míru tolerance v případech, kdy je odhalení podvodu časově náročné. V daném případě daňová kontrola trvala do dne 10. 2. 2016, kdy byla podepsána zpráva o daňové kontrole, tedy déle než pět měsíců. 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 poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá 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 přiléhavý, neboť se zabývá zcela odlišnou problematikou.

54. Žalobce namítal, že provedení 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.). S touto námitkou se městský soud neztotožnil, jelikož v právě projednávaném případě nedošlo k opakování daňové kontroly. Kromě toho nelze pominout, že při zahájení kontroly si správce daně od žalobce vyžádal konkrétní doklady týkající se evidence pro účely DPH podle § 100 ZDPH za kontrolovaná zdaňovací období (viz výše), které následně žalobce správci daně poskytl. Nelze se proto ztotožnit s tvrzením žalobce, že správce daně měl při místních šetřeních a po zahájení daňové kontroly k dispozici shodné doklady.

55. S ohledem na shora uvedený obsah správního spisu nemohl Městský soud ani přisvědčit 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 dne 28. 5. 2015 od FÚ MK, doloženou dne 28. 7. 2015. Argumentaci žalobce, že správce daně mohl na jeho přípisy ze dne 1. 4. 2015 a ze dne 6. 5. 2015 reagovat okamžitým dožádáním Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj jakožto místně příslušného daně společnosti IMPETRO, považuje za spekulativní, neboť 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, zatímco o neodvedení DPH společností IMPETRO se správce daně dozvěděl dne 28. 5. 2015, daňovou kontrolu u žalobce zahájil již dne 8. 6. 2015.

56. Za zcela irelevantní 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.

57. 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 níž žalobce neupozorňoval správce daně na žádné chyby a jím předložená daňová přiznání neobsahovala žádné zjevné rozpory.

58. *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...*“

59. Podle § 109 odst. 5 daňového řádu *odvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak.*

60. 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.*

61. 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.*

62. 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.*

63. 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.*

64. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 3. 2018 č. j. 6 Afs 399/2017-26 dovodil, že „*[a]ckoli 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 vyložil 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 stanovená daň včetně penále splatná až nabytím právní moci platebních výměrů, nikoliv jejich vydáním.

65. Důvodnost dílčí námitky žalobce, s nímž se soud v této části žaloby ztotožnil, však nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť uvedením nesprávného poučení v platebních výměrech nebylo přímo zasaženo 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 hromadný 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 *Odvolání proti platebním výměrům* ze dne 20. 4. 2016.

66. 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.“* Žalovaným v bodu 54 napadeného rozhodnutí užitá formulace *„…přistupoval 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 a přesvědčivost odůvodnění napadeného rozhodnutí jako celku.

67. *Ve druhém žalobním bodu žalobce namítá, že se žalovaný nevypořádal s některými skutkovými a procesními odvolacími námitkami, toliko odkazoval na „Zprávu o daňové kontrole“.*

68. Městský soud k námitce tohoto obsahu 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“*.

69. 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 předestírané 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 výši (§ 68 odst. 3 správního řádu z roku 2004).“* Tento standard odůvodnění byl v napadeném rozhodnutí dodržen.

70. *Žalobce namítal rovněž nesprávné hodnocení důkazních prostředků žalovaným*. Odůvodnění napadeného rozhodnutí městský soud považuje za dostatečné a v souladu se shromážděným spisovým materiálem, proto namítá-li žalobce rezignaci správce daně na zjištění všech významných okolností a kontextu obchodování s plynem, pak k takto obecně pojaté námitce soud v souladu s dispoziční zásadou, kterou je ovládán přezkum napadeného rozhodnutí v soudním řízení správním, uvádí, že z obsahu správního spisu a rozsáhlé *Zprávy o daňové kontrole* nijak nevyplývá, že by správce daně rezignoval na řádné prošetření věci, nebo že by důkazy hodnotil účelově.

71. Soud nepřisvědčil ani 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 tvrdí, že žalovaný nepřípustně 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. Závěr správce daně, potažmo 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), shledává soud za zcela racionální. Z důkazního hlediska nelze považovat za věrohodné, že žalobce jakožto profesionál pohybující se v oblasti plynárenství od roku 2006, žádný podklad pro schvalovací proces Výboru neměl. V samotném zápisu z jednání Výboru ze dne 19. 12. 2014, který byl předložen správci daně dne 18. 5. 2016 (viz č. 143 ve správním spisu odvolacího orgánu) je pod bodem 6 *Counterparty approvals* (schválení smluvních partnerů) toliko uvedeno, že pro společnost IMPETRO byl schválen *rating* CCC *per rollam* bez bližšího odůvodnění. Žalobce neprokázal, že při schvalování společnosti IMPETRO skutečně dodržel své standardní bezpečnostní procesy. Jak bude uvedeno níže, viz čtvrtý žalobní bod, s ohledem na vzniklé pochybnosti tížilo důkazní břemeno žalobce, nikoliv správce daně.

72. 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, k nimž dodává, že ze Zápisu z jednání se zástupci společnosti IMPETRO ze dne 28. 4. 2015 vyplývá, že se konalo v sídle žalobce, nikoli jmenované společnosti. Tuto skutečnost nepovažuje městský soud za zcela standardní. Je všeobecně známou obchodní zvyklostí velkých nadnárodních společností, jakou je právě žalobce, že důvěryhodnost potenciálního obchodního partnera lze (nejen z hlediska reálnosti jeho sídla) ještě před zahájením obchodní spolupráce prověřit i tak, že se jednání uspořádá právě v jeho sídle. Z takto zjištěných indicií pak lze mimo jiné i usoudit, nakolik se jedná o reálně fungující společnost, či o „mrtvou schránku" tak jak tomu bylo v právě projednávaném případě, kdy byl tento požadavek zcela nelogicky vznesen až na tomto jednání, neboť schůzka před započetím obchodní spolupráce se odehrála dne 30. 11. 2014 v restauraci bez ověření důvodu, pro který se jí neúčastnil jednatel společnosti IMPETRO (viz protokol ze dne 3. 11. 2015 o výslechu Ing. P. K.). Dále ze zápisu 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 teprve zahájila registrační proces na bodech NCG a Gaspool, schůzka s jednatelem jmenované společnosti v sídle společnosti IMPETRO byla teprve plánována. Soud shrnuje, že z uvedeného vyplývá, že žalobce obnovil obchodování se jmenovanou společností ještě předtím, než jmenovaná společnost vyhověla všem jeho požadavkům. Nelze se proto ztotožnit s tvrzením žalobce, které není nijak důkazně podloženo, že by jmenovaná společnost žalobcovy požadavky splnila a na zbývajících pracovala.

73. 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. C. Pošlu ještě Impetro s.r.o. email, kde jim připomenu shipperkod a schůzku s CEO. Ve smyslu ranní porady tedy považuji požadavky za splněné a obchodování je možno v omezeném rozsahu rozjet, OK?"*. Soud se neztotožnil se žalobcem, že by tímto bylo prokázáno, že na požadavcích jmenovaná společnost pracovala, telefonické ujištění s následným dotazem vedení žalobce s otazníkem v závěru e-mailu nelze v době obnovení obchodování v květnu 2015 považovat za dostatečné prověření společnosti IMPETRO. Žalobcova účetní přitom dne 26. 6. 2015 při místním šetření k dotazu správce daně uvedla: *„…Klademe důraz na to, abychom znali vlastníka a někdo z front office by se s ním měl setkat, nebo minimálně s někým z vedení firmy…"* Podle soudu žalobce tedy porušil své vlastní bezpečnostní standardy, když se osobně nesetkal před zahájením obchodu, resp. jeho obnově, s jednatelem jmenované společnosti.

74. Za nedůvodnou a spekulativní lze 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. Nadto jej tížilo důkazní břemeno prokázání, že byl v obchodním styku dostatečně obezřetný.

75. K námitce týkající se obsahu žalobcova 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 Andris Bergmanis 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 úhrada 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 nesplnilo 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 (...).“ Na základě citovaných pasáží je zcela zřejmé, že žalobce ještě před zahájením obchodování se společností IMPETRO byl schopen zjistit řadu podezřelých okolností z veřejně dostupných zdrojů. Nelze však seznat, jakým doložitelným způsobem tak učinil, neboť k průběhu prověřování společnosti IMPETRO nedoložil žádné relevantní dokumenty, ačkoliv např. na str. 8 pod bodem 27 žaloby uvedl, že se prověřování jmenované společnosti účastnili externí poradci mj. z řad advokátů a forenzních specialistů, což není nijak zdokumentováno. Jednatel žalobce pan V. J. K. do protokolu o zahájení daňové kontroly dne 8. 6. 2015 mimo jiné uvedl, že společnost IMPETRO byla registrovaný účastník trhu a příslušné licence si žalobce nechal předložit před samotným obchodováním. Uvedené je však v rozporu s tím, že společnost IMPETRO žalobci předložila pouze licenci od Energetického regulačního úřadu, nikoli registrace na tržních bodech (viz příloha 18 odvolání). Samotný proces *risk managementu* pak popsala účetní žalobce dne 26. 6. 2015 do protokolu o místním šetření, v němž uvedla: *„Jsou i firmy typu IMPETRA, kterou výroční zprávu ještě neměly. Tzv. startup. Tak si uděláme prověrku té firmy s tím, že si vyžádáme finanční výkazy a kompletní dokumentaci firmy - výpis rejstříku, licence na plyn, informace o bankovních účtech – čísla bankovních účtů, kontrola webových stránek, případně nějaké materiály, které popisují činnost firmy.“* Z uvedeného podle soudu vyplývá, že v rámci schvalovacího procesu nemohl žalobce o dodavateli plynu nevědět podezřelé okolnosti uvedené v trestním oznámení. Soud odkazuje na str. 44 až 49, 81 až 84 *Zprávy o daňové kontrole*, kde správce daně podrobně tyto skutečnosti hodnotil, pročež se soud s jeho závěry ztotožňuje.

76. Námitky druhého žalobního bodu jsou nedůvodné.

77. *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.

78. 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.

79. 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, publikovaný pod č. 3275/2015 ve Sbírce NSS); 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 Föigazgatósága* a *Péter Dávid proti Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Föigazgatósága*). 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 k ní 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).

80. 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).

81. 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*“ (*Mahagében*, bod 49). V

rozsudku ze dne 21. 2. 2008 *Netto Supermarkt*, 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 *Molenheide*, *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 *Molenheide*, 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).*

82. 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 nepřípustně 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.

83. *Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce namítal neoprávněné přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobce.*

84. 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.*

85. 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.*

86. Relevantní judikaturu shrnul městský soud již v rámci třetího žalobního bodu.

87. 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: „*Zaprvé je proto nutné zkoumat <u>existenci daňového podvodu</u> a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. 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. <u>vědomostního testu</u>. V rámci vědomostního testu správce daně musí nejdříve zkoumat <u>nestandardnosti posuzované obchodní transakce (tzv. objektivní okolnosti)</u> a následně posoudit <u>opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu</u>.*“ (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. Právě toto důkazní břemeno žalobce neunesl, a proto zcela v souladu s judikaturou nebyl uznán jím uplatňovaný nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období.

88. 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 irelevantní. 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.

89. 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 *Mahagében*.

90. 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 vyzvat daňový subjekt k 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, čj. 8 Afs 67/2013-49, bod 49, nebo ze dne 13. 6. 2019, čj. 7 Afs 138/2018-52, bod 13 a judikaturu tam citovanou, viz také nález 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, leží 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, čj. 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.

91. Námitky čtvrtého žalobního bodu nejsou důvodné.

92. *V pátém žalobním bodu žalobce namítal nesprávné hodnocení skutkového stavu. Žalobce především rozporoval existenci objektivních okolností svědčících o existenci daňového podvodu.* Z žalovaným uváděných typických znaků podvodu (viz bod 13 napadeného rozhodnutí, pozn. soudu) může představovat v daném případě důkaz o existenci podvodu toliko neodvedení DPH dodavatelem plynu a jeho následná nekontaktnost. Toto tvrzení žalobce je však dezinterpretací odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde je pod body 11 a 12 vysvětleno, že neodvedení DPH jednou ze společností v řetězci je společné všem případům podvodů, nicméně konkrétní skutečnosti se mohou lišit případ od případu. Pod bodem 13 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „... *Z judikatury lze dovodit určité typicky znaky řetězových podvodů na DPH jako např. nekontaktnost subjektů v řetězci a nemožnost ověření jejich daňových přiznání k DPH, virtuální sídla těchto subjektů, nadhodnocené ceny přeprodávaných plnění, neplnění si daňových povinností, personální či kapitálová propojenost účastníků řízení.“* Tento demonstrativní výčet podezření vzbuzujících znaků považuje městský soud za akceptovatelný, neboť jsou zpravidla zjistitelné daňovým subjektem v rámci prověřování obchodních partnerů z veřejně dostupných zdrojů či vyžádáním příslušných listin (což nelze učinit v případě ověřování odvedení DPH), a proto mohl žalobce jejich důsledným uplatněním své účasti na podvodu předejít. Samotný obchodní řetězec byl pod bodem 40 napadeného rozhodnutí popsán, takto: „... *dodavatelé z jiného členského státu či třetí země – IMPETRO – odvolatel – European Energy Exchange AG, European Commodity Clearing, Powernext SA, Danske Commodities A/S a Wingas GmbH*“. V podrobnostech odkazuje městský soud na str. 12, a 59 až 62 *Zprávy o daňové kontrole*, s jejímiž závěry se ztotožňuje a doplňuje, že podle žalobcem doloženého grafu *Fakturace 10 nejlepších dodavatelů* při místním šetření ze dne 10. 6. 2015 vyplývá, že žalobce odebíral plných 48 % dodávaného plynu od společnosti IMPETRO (dále 16% od WINGAS GmbH & Co.KG, 13% od Vattenfall Energy, 7% od Gazprom Marketing & Trading Ltd., 6% od GUNVOR INTERNATIONAL B. V. a 3% od SHELL ENERGY EUROPE LIMITED). Uvedený obchodní model považuje městský soud bez dalšího za budící podezření, jelikož žalobce jakožto člen předního plynárenského koncernu GAZPROM nedoložil, z jakého důvodu se rozhodl pro nákup plynu v uvedeném objemu prostřednictvím společnosti IMPETRO, která k němu jakožto nový obchodník s plynem, který jej pouze přeprodával, nemohla vytvářet žádnou přidanou hodnotu. Uvedené je umocněno skutečností, že se jmenovaná společnost stala v krátké době hlavním dodavatelem žalobce, který mu dodával 48 % veškerého plynu, což je v případě nově založené společnosti se základním vkladem pouhých 200 000 Kč krajně nestandardní.

93. K námitce žalobce, že pro něj informace o vykázání uskutečněných dodávek plynu v daňových přiznáních společnosti IMPETRO nebyla dostupná, lze odkázat na žalobcem doloženou e-mailovou komunikaci doloženou správci daně dne 18. 5. 2016 (viz č. 143 ve správním spisu odvolacího orgánu), z ní 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).“* Ze správního spisu proto vyplývá, že žalobce od jmenované společnosti v dubnu 2015 daňová přiznání k DPH výslovně nepožadoval, ta mu také nebyla poskytnuta. Žalobci lze přisvědčit v tom, že vznesení případného požadavku na výslovné předložení daňových přiznání k DPH lze v běžném obchodním styku považovat za spíše nestandardní. Nejedná se však o jediný důkaz možné existence podvodu. Z citovaného e-mailu je zřejmé, že žalobce věděl, že platby dodavateli plynu, tedy společnosti IMPETRO poukazuje na jiný bankovní účet, než-li je uveden v registraci k DPH. Tato skutečnost měla být také žalobci „varováním“ či signálem (s ohledem na již uvedené), že se jedná o podezřelou transakci.

94. Nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že není zřejmé, jak souvisí nemožnost ověření původu zboží s prokázáním existence podvodu na DPH. V běžném obchodním styku je zcela běžné a standardní zajímat se o původ nakupovaného zboží, včetně jeho jakosti. Rovněž nekontaktnost společnosti IMPETRO pro jejího místně příslušného správce daně je důkazem existence daňového podvodu, konkrétně společnosti fungující jako prázdná schránka. Jakkoli žalobce nemusel o této nekontaktnosti vědět, 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. 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.

95. Co se týče rizikovosti plynu z hlediska podvodů na DPH poukaz žalobce na tuzemskou právní úpravu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k DPH na plyn a na upozornění vydané finanční správou v listopadu 2015 nic nemění na tom, že na str. 73 *Zprávy o daňové kontrole* správce daně ohledně rizikovosti plynu uvedl následující: *„Legislativní opatření nejsou činěna spontánně, jsou vždy podložena jednáními příslušných orgánů EU ve spojení s případnou iniciací členských států, a mají tedy oporu ve správní praxi jednotlivých členských stát resp. v konkrétních zkušenostech a detekci daňových podvodů. (...) Jelikož komodity obchodované na energetických trzích jsou zařazeny mezi komodity, u kterých již v rámci EU byly jednoznačně detekovány daňové podvody, a lze mít jednoznačně za to, že jde o rizikovou komoditu. Skutečnost, že do doby zahájení kontroly u daňového subjektu nebyl podvod v rámci obchodování s plynem na území České republiky detekován, je přitom irelevantní, neboť daňový subjekt s předmětnou komoditou obchodoval nejen na českém trhu, ale i na energetických trzích v rámci EU (...).“* S tímto závěrem se soud ztotožňuje, nelze shledat věrohodným, aby žalobce jako součást mezinárodního koncernu GAZPROM nedisponoval zásadními informacemi z evropského trhu.

96. Ve vztahu k námitce žalobce, že nemohl vědět o pohybu finančních prostředků na účtech společnosti IMPETRO, soud uvádí, že ani této námitce nemohl přisvědčit. Správce daně totiž podle § 92 odst. 2 daňového řádu *dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.* Popsání finančních toků je jen dalším důkazem, že společnost IMPETRO se dopustila daňového podvodu, nikoli nařčením žalobce z nedostatečné znalosti pohybu finančních prostředků na účtech společnosti IMPETRO.

97. K rozporovaným podezřelým charakteristikám jmenované společnosti lze odkázat na bod 32 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný uvedl, že *„měly u odvolatele vzbudit podezření o nesrovnalostech nebo o možném daňovém podvodu a na základě kterých odvolatel mohl o svém zapojení do řetězce zasaženého daňovým podvodem vědět.“* Městský soud dodává, že právě tyto skutečnosti ve svém souhrnu svědčily o možnosti, že by přijímaná plnění mohla být zasažena podvodem na DPH. Podstatným dle soudu je skutečnost, že pro žalobce byly bez obtíží zjistitelné již před zahájením obchodování, popř. nejpozději v rámci prověřování jmenované společnosti v dubnu 2015, jak vyplývá z trestního oznámení žalobce. Nelze proto tvrdit, že by se orgány finanční správy dopustily předsudku zpětného hodnocení.

98. Nelze se ztotožnit se žalobcem, že by orgány finanční správy společnost IMPETRO diskriminovaly, protože se jednalo o začínající subjekt na trhu s plynem. Žalobce nedoložil tvrzení, že za jmenovanou společnost jednaly osoby se zkušenostmi z oboru, i proto byl dán důvod zvýšené opatrnosti při uzavírání obchodů v řádech milionů, a později miliard korun, se společností, postrádající jakoukoliv obchodní historii. Registrace k DPH nebyla sama o sobě zárukou spolehlivosti, finanční správa není povinna veškeré registrované společnosti ihned kontrolovat, činí tak pouze namátkově či při vzniku konkrétního podezření.

99. Samotné *Rozhodnutí o udělení licence* č. 241433098 ze dne 28. 11. 2014 (viz č. 81 ve 2. části správního spisu) je nutné jako doklad o případné věrohodnosti společnosti IMPETRO hodnotit podle § 5 odst. 6 zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále též *„energetický zákon“*) *„Finančními předpoklady se rozumí schopnost žadatele finančně zabezpečit provozování činnosti, na kterou je vyžadována licence, a schopnost zabezpečit závazky nejméně na období 5 let. Finanční předpoklady žadatel nesplňuje, pokud v průběhu uplynulých 3 let soud zrušil konkurs vedený na majetek žadatele proto, že bylo splněno rozvrhové usnesení, nebo soud zamítl insolvenční návrh proto, že majetek dlužníka nebude postačovat k úhradě nákladů insolvenčního řízení, nebo rozhodl o zrušení konkursu proto, že majetek dlužníka je zcela nepostačující. Žadatel o licenci není finančně způsobilý, jestliže má evidovány nedoplatky na daních, clech a poplatcích, pojistném na sociálním zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistném na všeobecné zdravotní pojištění a na pokutách“*. Energetický regulační úřad při udílení licence pro obchod s plynem tudíž není povinen kontrolovat, zda žadatel disponuje určitou fixně stanovenou minimální částkou, neboť tato není stanovena ani prováděcí vyhláškou č. 426/2005 Sb., o podrobnostech udělování licencí pro podnikání v energetických odvětvích, ve znění pozdějších předpisů. Žalobce jakožto profesionální podnikatel v daném oboru proto nemohl předmětnou licenci rozumně považovat za doklad, že společnost IMPETRO skutečně disponuje potřebným finančním zázemím pro obchod s plynem. *Obiter dictum* lze uvést, že spisový materiál předložený Energetickým regulačním úřadem správci daně obsahuje toliko výpisy z bankovního účtu společnosti IMPETRO č. xxx vedeného u společnosti ČSOB, kdy zůstatek na tomto účtu činil v listopadu 2013 částku minus 290 Kč, v prosinci 2013 částku minus 881,53 Kč, v lednu 204 částku minus 1 195,75 Kč, v únoru 2014 částku 12 115,34 Kč, v březnu 2014 částku 11 825,44 Kč, v dubnu 2014 částku 11 535,54 Kč, v květnu 2014 částku 5 112,59 Kč, v červnu 2014 částku 4 822,63 Kč, v červenci 2014 částku 4 532,67 Kč, v srpnu 2014 částku 4 872,71 Kč, v září 2014 částku 4 582,75 Kč a v říjnu 2014 částku 1 900,72 Kč. Doložený stav finančních prostředků jmenované společnosti potvrzuje závěr správce daně, že společnost IMPETRO byla již od samého počátku „prázdnou schránkou“ disponující jen minimem finančních prostředků.

Pro úplnost nelze nezmínit, že podle Části I položky 23 písm. a) bod 4 přílohy *„Sazebník“* zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, činí správní poplatek za udělení licence pro obchod s plynem částku 100 000 Kč. Ani touto částkou přitom společnost IMPETRO v době začínajícího podnikání nedisponovala.

100. Podle § 4 odst. 2 energetického zákona *licence na obchod s elektřinou nebo obchod s plynem se uděluje na dobu 5 let. Licence na činnosti operátora trhu se uděluje na dobu 25 let.*

101. Podle § 5 odst. 1 písm. d) energetického zákona *podmínkou pro udělení licence fyzické osobě je odborná způsobilost nebo ustanovení odpovědného zástupce podle § 6.* Podle druhého odstavce téhož ustanovení *žádá-li o udělení licence právnická osoba, musí podmínky podle odstavce 1 písm. a) až c) splňovat členové statutárního orgánu. Dále je podmínkou pro udělení licence právnické osobě ustanovení odpovědného zástupce.* Podle první věty pátého odstavce téhož ustanovení *odbornou způsobilostí pro udělení licence podle § 4 odst. 1 se rozumí ukončené vysokoškolské vzdělání technického směru a 3 roky praxe v oboru nebo úplné střední odborné vzdělání technického směru s maturitou a 6 roků praxe v oboru.* S ohledem na uvedené ustanovení samotné udělení licence pro obchod s plynem proto nemohlo být pro žalobce zárukou odbornosti společnosti IMPETRO, pro jejího odpovědného zástupce – jednatele nebylo předepsáno žádné povinné minimální vzdělání či praxe v oboru.

102. Soud nemohl přehlédnout, že žalobce při místním šetření dne 26. 6. 2015 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. Údaj o základním kapitálu ve výši 200 000 Kč měl v žalobci vzbudit podezření, neboť seriózní obchodník s plynem by se jen těžko mohl veřejně prezentovat takto nízkým základním kapitálem. Rovněž nedostatky v ukládání listin do Sbírky listin obchodního rejstříku společnosti IMPETRO nelze omlouvat *„běžnou tuzemskou praxí“*. V odvětví jako je obchod s plynem, kde se běžně obchoduje v řádech milionů či miliard korun, by žádný seriózní obchodník nemohl dopustit, že bude kvůli neúplné Sbírce 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 e-mailová korespondence žalobce doložené dne 18. 5. 2016 správci daně. 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 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 přehlédnutelná a měla být signálem k podezření obchodní operace. Sám žalobce pak doložil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 12. 2019 č. j. 46145/19/5300-22444-711887, z něhož soud ověřil, že společnosti obchodující s plynem mají běžně základní kapitál v řádech milionů či miliard Kč, nikoli dvou statisíců Kč.

103. Žalobcem dále rozporované *„podezřelé obchodní podmínky"* jsou zmiňovány pod bodem 30 napadeného rozhodnutí a dále analyzovány ve *Zprávě o daňové kontrole* na str. 11 až 60. Se zde uvedenými závěry se městský soud zcela ztotožňuje. Z bodu 30 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že se jedná o objektivní okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu, na jejichž základě o něm žalobce musel vědět. Cenou plynu se správce daně zabýval na str. 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. Rovněž provedl porovnání s cenami společnosti MERCURIA ENERGY TRADING S.A., jak je uvedeno v příloze k protokolu o místním šetření ze dne 26. 6. 2015. Tyto údaje byly zjištěny podle městského soudu v dostatečném rozsahu.

104. Ke schůzkám žalobce se zástupci společnosti IMPETRO se již městský soud shora vyjádřil, když uvedl, že neodpovídaly všeobecně známým obchodním zvyklostem v oblasti energetiky, neboť žalobce, který si měl prověřit nového obchodního partnera, s nímž uzavřel 48% objemu dodávek a který byl bez obchodní historie, nepřistoupil ani k ověření sídla nového dodavatele prostřednictvím setkání či uzavření kontraktu právě v sídle společnosti. Lze přisvědčit žalobci, že obchodníci při uzavírání smluv běžně nepřistupují ke kontrole průkazů totožnosti, nicméně je skutečně běžným zvykem, že zásadní, důležité smlouvy jsou podepisovány osobně a nikoliv distančně. Uzavření obchodu na 48% objem dodávek soud považuje za významný obchod. Uzavírání jednotlivých dílčích obchodů elektronicky umožňuje § 562 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů [*1) Písemná forma je zachována i při právním jednání učiněném elektronickými nebo jinými technickými prostředky umožňujícími zachycení jeho obsahu a určení jednající osoby. 2) Má se za to, že záznamy údajů o právních jednáních v elektronickém systému jsou spolehlivé, provádějí-li se systematicky a posloupně a jsou-li chráněny proti změnám. Byl-li záznam pořízen při provozu závodu a dovolá-li se jej druhá strana k svému prospěchu, má se za to, že záznam je spolehlivý.]* účinný od 1. 1. 2014, a proto se s ohledem na povahu energetického odvětví bez dalšího nemusí nutně jednat o podezřelou okolnost. V daném případě nicméně není zřejmé, zda předmětné e-maily (smlouvy) byly či nebyly opatřeny uznávaným elektronickým podpisem ve smyslu zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů (zákon o elektronickém podpisu), ve znění pozdějších předpisů, neboť je žalobce správci daně nedoložil. Jinými slovy neprokázal, že byl dostatečně obezřetný a elektronicky uzavírané smlouvy ošetřil uznávaným elektronickým podpisem.

105. 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 licencí, 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 registrováni 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 a v žalobci jakožto zkušeném obchodníku mělo vzbudit vážné podezření, že celá obchodní transakce může být podvodem. Pro úplnost lze dodat, že Ing. P. K., který byl slyšen dne 3. 11. 2015 do protokolu o výslechu svědka v rozporu s výše uvedenými skutečnostmi vypověděl, že užívání *shipper* kódů třetích stran je běžné.

106. *Dále žalobce zpochybňuje existenci vybraných objektivních okolností, na jejichž základě mohl vědět o existenci podvodu.* Městský soud uvedl v souvislosti s žalobcovým trestním oznámením, že neshledal, že by se orgány finanční správy dopustily předsudku zpětného ohlédnutí. O shora uvedených objektivních okolnostech žalobce prokazatelně věděl již v rámci prověřování společnosti IMPETRO před zahájením obchodování.

107. K otázce licencí, které žalobci doložila společnost IMPETRO, soud připomíná, že dodavatel plynu musel být registrován jak u českého, tak u německého operátora trhu. Samotná licence k obchodování s plynem vydaná Energetickým regulačním úřadem je v tomto ohledu zcela nedostatečnou, neboť podle § 61 odst. 2 písm. j) energetického zákona *obchodník s plynem je povinen zaregistrovat se do 30 dnů od udělení licence na obchod s plynem u operátora trhu; zaregistrováním se obchodník s plynem stává registrovaným účastníkem trhu.* Žalobce tedy navzdory svým bohatým zkušenostem před zahájením obchodování se vůbec potřebě doložení těchto registrací nevěnoval a od nového dodavatele je nežádal prokázat. Žalobce městskému soudu doložil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 12. 2019 č. j. 46145/19/5300-22444-711-887. Z něj je pro nynější případ podstatné, že i v případě obchodování se společností Castro Power s.r.o. žalobce neověřoval registrace této společnosti u provozovatelů obchodních bodů s plynem, nepovažoval za podezřelý minimální základní kapitál ve výši 200 000 Kč, neprověřil sídlo společnosti. Jakkoliv nebylo v tamním případě konstatováno, že při prověřování obchodního partnera nebyl žalobce v dobré víře, jedná se o jednoznačný důkaz, že pochybení žalobce při prověřování obchodních partnerů jsou systémovou chybou, nikoliv náhodným pochybením. V rozporu s uvedeným jednatel žalobce pan V. J. K. dne 8. 6. 2015 do protokolu o zahájení daňové kontroly uvedl, že kontrola registrací na obchodních bodech je součástí standardního schvalovacího procesu žalobce. I na základě uvedeného dospěl soud k závěru, že se jedná ze strany žalobce o pochybení dokládající, že nejednal v dobré víře.

108. Žalobcova argumentace k výši ceny za dodávky plynu se opírá o *Analýzu přiměřenosti 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 tlumočník 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 teplárenských 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. objektivity znaleckého posudku.

109. Posouzení ceny plynu, který poskytovala společnost IMPETRO má podle soudu oporu ve zjištění správce daně (blíže viz str. 52 a 53 *Zprávy o daňové kontrole*). Samotná žalobcova úvaha o tom, kdy a jak mohla společnost IMPETRO nakupovat plyn tak, aby jej mohla následně prodat žalobci za nízkou cenu, je čistě spekulativní a postrádá důkazní oporu. 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 správci 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 €).

110. 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 pořízeno 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 je natolik velký, že měl u žalobce vyvolat podezření, neboť jej nelze odůvodnit běžnými či nahodilými cenovými výkyvy na trhu s plynem.

111. Žalobce dále rozporoval tvrzení žalovaného, že u něj neoznámení změny sídla společnosti IMPETRO mělo vzbudit podezření, neboť na neoznámení změny sídla reagoval pozastavením obchodování a dalším prověřováním dodavatele plynu. Jak již bylo shora uvedeno, žalobce obchodování obnovil navzdory tomu, že společnost IMPETRO nevyhověla všem jeho požadavkům. Nedoložil, co mu bránilo fyzicky navštívit nové sídlo společnosti na adrese Mánesova 535/29, 737 01 Český Těšín, popř. si sídlo ověřit prostřednictvím vyhledávače googlu. Pokud by tak učinil, zjistil by totiž, že na této adrese žádná obchodní korporace fakticky nesídlí, jedná se o rodinný dům. Společnost IMPETRO po změně sídla na uvedenou adresu si ponechala i nadále pražská telefonní čísla, jak vyplývá z úředního záznamu správce daně ze dne 4. 11. 2015, podle kterého se oprávněná úřední osoba pokusila jmenovanou společnost, v té době sídlící v Českém Těšíně, kontaktovat na pražské telefonní číslo xxx, které uvedl svědek Ing. K. při své svědecké výpovědi dne 3. 11. 2015 a které bylo uvedené na webových stránkách *www.impetro.cz/contact.php*. Při telefonním hovoru se správci daně představila anglicky hovořící osoba, která následně v češtině sdělila, že na adrese Roháčova 188/37, 130 00 Praha 3, se žádná osoba oprávněná jednat za společnost IMPETRO nevyskytuje, a ani na ni nemá kontakt, pouze přijímá vzkazy, a není schopna sdělit, kde se vyskytují osoby oprávněné jednat jménem společnosti IMPETRO. Závěrem se dotazovaná osoba představila jako recepční společnosti IMPETRO. Z předmětného úředního záznamu je zřejmé, že takto jednoduchý test „nového sídla“ dodavatele plynu mohl učinit i žalobce. Též si mohl povšimnout, že i v Českém Těšíně společnost IMPETRO využívá pražské telefonní číslo.

112. K tvrzení, zda pozastavení obchodování na straně žalobce vyvolala skutečně změna sídla společnosti IMPETRO či místní šetření správce daně dne 23. 4. 2015, lze na základě žalobcova přípisu ze dne 1. 4. 2015 konstatovat, že je tato otázka zcela bezpředmětná pro

posouzení, zda žalobce věděl nebo musel vědět, že se účastní plnění zasaženého podvodem na DPH. Pokud jde o konstatování žalovaného pod bodem 46 napadeného rozhodnutí, že žalobce sám nedoložil původní daňové doklady za zdaňovací období únor a březen 2015 s neaktuální adresou sídla společnosti IMPETRO a předložená e-mailová korespondence v příloze č. 5 a 6 žalobcova odvolání ze dne 20. 4. 2016 není dostatečným důkazem tvrzení žalobce, že skutečně existovaly účetní doklady s chybně uvedeným sídlem, pak i tato dílčí námitka je nedůvodná.

113. Podle § 31 odst. 1 zákona o účetnictví *účetní jednotky jsou povinny uschovávat účetní záznamy pro účely vedení účetnictví po dobu stanovenou v odstavci 2 nebo 3. Nestanoví-li tento zákon jinak, platí pro nakládání s nimi zvláštní právní předpisy.* Podle odst. 2 písm. b) téhož ustanovení *účetní záznamy se uschovávají, pokud v § 32 není stanoveno jinak, účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh, přehledy po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají.*

114. Z uvedené právní úpravy vyplývá, že žalobce byl povinen uchovávat rovněž původní faktury společnosti IMPETRO. Jelikož při místních šetřeních ve dnech 23. 4. 2015 a 18. 5. 2015 nepředložil původní faktury, nýbrž toliko opravené, lze přisvědčit tvrzení žalovaného o nevěrohodnosti toho přístupu z důvodu porušení § 35 odst. 1 zákona o účetnictví *opravy nebo doplnění v účetních záznamech nesmějí vést k neúplnosti, neprůkaznosti, nesprávnosti, nesrozumitelnosti nebo nepřehlednosti účetnictví.* Podle odst. 2 téhož ustanovení *zjistí-li účetní jednotka, že některé účetní záznamy jejího účetnictví jsou neúplné, neprůkazné, nesprávné nebo nesrozumitelné, je povinna provést bez zbytečného odkladu jejich opravu způsobem podle odstavce 3. Účetní záznam vzniklý seskupením je též nesrozumitelný, pokud kterýkoli z dílčích účetních záznamů v technické formě nesplňuje podmínky § 33 odst. 7. Účetní záznam ve smíšené formě je též nesrozumitelný, pokud část účetního záznamu v technické formě nesplňuje podmínky § 33 odst. 7.* Podle odst. 3 téhož ustanovení *opravy se musí provádět tak, aby bylo možno určit osobu odpovědnou za provedení každé opravy, okamžik jejího provedení a zjistit jak obsah opravovaného účetního záznamu před opravou, tak jeho obsah po opravě.* Městský soud shledal, že z předmětných faktur doložených při místních šetřeních ve dnech 23. 4. 2015 a 18. 5. 2015 nijak nevyplývá, že se jedná o opravené účetní záznamy ve smyslu § 35 odst. 3 zákona o účetnictví. Žalobce byl přitom povinen i po opravě disponovat jejich „původní verzí".

115. *Žalobce namítal rovněž, že přijal rozumná opatření a jednal v dobré víře.* Městský soud se s tímto tvrzením nemohl ztotožnit a konstatuje, že napříč spektrem napadeného rozhodnutí žalovaný popisuje, jaká konkrétní preventivní opatření mohla zabránit žalobcově účasti na podvodu na DPH. Z judikatury SDEU nevyplývá, že by povinnost prověřovat obchodní partnery nastupovala až okamžikem výskytu prvních nesrovnalostí. Takovéto prověřování ostatně není jenom otázkou fiskálního zájmu státu, ale i soukromého zájmu žalobce na tom, aby obchodoval pouze se seriózními partnery. K dílčí námitce, že žalobce společnost IMPETRO prověřoval, soud připomíná, že toliko z licence pro obchod s plynem udělené Energetickým regulačním úřadem, kterou žalobce disponoval, nelze dovodit odborné a finanční zázemí dodavatele plynu, přičemž si žalobce v souvislosti s touto licencí nevyžádal registrace dodavatele plynu na příslušných obchodních bodech, ačkoliv jakožto profesionální podnikatel v daném oboru si musel být vědom, že každý seriózní obchodník s plynem takovýmito registracemi nemůže nedisponovat. Za nestandardní lze rovněž považovat „prověření" společnosti IMPETRO na základě doporučení společnosti Castor Power s.r.o., k níž zástupce žalobce Ing. J. Č.

dne 27. 10. 2015 v protokole o místním šetření uvedl, že žalobce se společností Castor Power s.r.o. obchodoval od 5. 8. 2014 do 2. 10. 2014. Podle soudu uvedený téměř dvouměsíční obchod není dlouhodobější obchodní zkušeností představující záruku skutečného prověření obchodního partnera.

116. Nepředložení finančních výkazů jmenovanou společností žalobce omlouvá tím, že společnost IMPETRO začala vykonávat činnost až v roce 2014. Soud k tomu připomíná, že společnost vznikla v roce 2013, proto se na ni vztahovaly povinnosti ohledně zveřejňování účetních dokumentů ve Sbírce listin obchodního rejstříku.

117. Podle § 1 odst. 2 písm. a) zákona o účetnictví *tento zákon se vztahuje na účetní jednotky, kterými jsou právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky.*

118. Podle § 21a odst. 1 zákona o účetnictví *z účetních jednotek podle § 1 odst. 2 jsou povinny účetní závěrku i výroční zprávu, vyžaduje-li její vyhotovení tento zákon nebo zvláštní právní předpis, zveřejnit ty, které se zapisují do obchodního rejstříku, nebo ty, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis. Účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku v rozsahu, v jakém jimi byla sestavena (§ 18 odst. 3). Povinnosti účetních jednotek ke zveřejnění či uveřejnění jiných informací stanovené ve zvláštních právních předpisech nejsou dotčeny. Ustanovení o účetních záznamech podle tohoto zákona se mohou použít obdobně i v uvedených případech.* Podle odst. 4 věta první téhož ustanovení *účetní jednotky, které se zapisují do obchodního rejstříku, zveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu jejich uložením do sbírky listin obchodního rejstříku podle zvláštního právního předpisu, přitom účetní závěrka může být uložena jako součást výroční zprávy.* Těmto povinnostem společnost IMPETRO za dobu své tehdejší existence nedostála (po likvidaci byla vymazaná z obchodního rejstříku, pozn. soudu), i tato skutečnost měla v žalobci již před zahájením obchodování vzbudit patřičné podezření v souvislosti s prověřováním budoucího obchodního partnera v rámci *risk managementu*, nikoliv až dodatečným prověřováním v dubnu 2015. Taktéž skutečnost, že žalovaným zmiňovaný *„finanční plán“* společnosti IMPETRO není dokumentem vymezeným účetními předpisy, nemění nic na tom, že obchodní korporace vytváří dokumenty ohledně svých plánů do budoucna, a proto takový požadavek správce daně nebyl nemístným, jak tvrdí žalobce.

119. Ke způsobu komunikace žalobce s obchodními zástupci společnosti IMPETRO, již soud uvedl, že v běžném obchodním styku není standardní, aby účastníci jednání vzájemně při představování si kontrolovali průkazy totožnosti. Soud se však ztotožňuje se žalovaným, že běžným standardem je však vzájemná kontrola plných mocí či obdobných pověřovacích listin. Nic takového však žalobce netvrdil, potažmo nedoložil, ba ani nedoložil, z jakého důkazu dovodil, že jeho zástupce jednal s oprávněnými zástupci společnosti IMPETRO. Osobní setkání se zástupci budoucího obchodního partnera v neutrálním prostředí v restauraci lze s ohledem na obchodovanou komoditu považovat za značně nestandardní. Společnosti bez dřívější obchodní historie bývají standardně prověřovány tím, že se úvodní schůzka koná v jejich sídle za účelem ověření, zda se nejedná o virtuální společnost. Tento důležitý krok žalobce po celou dobu obchodní spolupráce se společností IMPETRO ničím nedoložil. Sjednávání jednotlivých obchodů prostřednictvím aplikace *Yahoo Messenger* s následným zasíláním potvrzovacích e-mailů žalovaný v napadeném rozhodnutí pod bodem 30 zmínil coby podezřelou obchodní praktiku toliko okrajově a ve *Zprávě o daňové kontrole* na str. 28 je uvedené toliko konstatováno. Městský soud k tomu dodává, že žalobce rovněž nedoložil, že byly předmětné e-maily opatřeny uznávaným elektronickým podpisem.

120. Ohledně požadavku žalovaného na kontrolu podpisů na smlouvě EFET podle podpisových vzorů uveřejněných v obchodním rejstříku, lze žalobci přisvědčit, že ustanovení § 66 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřeneckých fondů, ve znění pozdějších předpisů (dále též *„zákon o veřejných rejstřících“*), účinné ode dne 1. 1. 2014 již s povinným zveřejňováním podpisových vzorů nepočítá. Tato skutečnost však nic nemění nic na tom, že v rámci prověřování obchodního partnera lze od každého daňového subjektu očekávat nahlédnutí do obchodního rejstříku. V takovém případě by žalobce před zahájením obchodování zjistil, že společnost IMPETRO založená v roce 2013 nezveřejňuje účetní závěrky, a v rámci prověřování v dubnu 2015 by zjistil, že podpis jednatele na smlouvě EFET je zcela odlišný než na notářsky ověřené plné moci ze dne 13. 1. 2015 uveřejněné ve Sbírce listin obchodního rejstříku dne 11. 3. 2015. Podpis na smlouvě EFET je zřetelný podpis podobný tiskacímu písmu, zatímco podpis na plné moci je „klasické“ psací písmo s převážně ostře řezanými rysy a místy špatně rozlišitelnými písmeny, zejména *m*, *n* a *i*. Tohoto rozdílu by si žalobce při řádném prověřování dodavatele plynu v dubnu 2015 nemohl nepovšimnout.

121. 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: XXX. 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: XXX. 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: XXX, IBAN (EUR): XXX; druhý u Československé obchodní banky, a. s. SWIFT: XXX, IBAN (CZK): XXX. Z uvedených skutečností vyplývá, že žalobci při řádném vyřizování účetních záležitostí nemohlo nebýt podezřelé, že jednotlivé platby za dodávky plynu zasílá na jiný účet u jiné banky (PKO Bank Polski namísto Bank Pekao), než je uvedeno ve smlouvě EFET. Žalobce přitom ničím nedoložil, že by mezi ním a jmenovanou společností došlo k jakémukoliv ujednání o změně platebních podmínek. Ačkoliv Polsko primárně nepatří mezi státy známé jako daňový ráj a zasílání peněz společnosti IMPETRO na polský bankovní účet je plně v souladu se základními ekonomickými svobodami Evropské unie, jedná se o podezřelou transakci z důvodu, že společnost IMPETRO byla založena jako česká obchodní korporace a k platebnímu styku docházelo v Polsku bez jakékoli souvislosti s polským územím. Zasílání plateb bance v Polsku jednoznačně znamenalo zbytečné transakční náklady v podobě bankovních poplatků, k nimž vůbec nemuselo dojít, byla-li by jednoduše zasílána platba na český bankovní účet jmenované společnosti. Samotné dodatečné vyřešení této otázky v dubnu 2015 z žalobcovy iniciativy pak nic nemění na tom, že se k němu žalobce uchýlil takto dodatečně. Městský soud se proto ztotožnil se závěry správce daně na str. 12 až 14 *Zprávy o daňové kontrole*. Ohledně polského bankovního účtu společnosti IMPETRO žalobcova účetní dne 26. 6. 2015 v protokolu o místním šetření uvedla, že svůj

požadavek společnost IMPETRO vysvětlila svými předchozími aktivitami v Polsku. Takové ničím nedoložené tvrzení shledal soud v přímém rozporu s tím, že společnost IMPETRO byla v době zahájení obchodů se žalobcem společností bez jakékoliv obchodní historie, a své případné obchodní aktivity v Polsku nijak oficiálně neprezentovala (viz např. již zmiňovaný *Corporate Documents Impetro S.R.O. 1/12/2014).*

122. K otázce ručitelství, které mělo tímto žalobcovým počínáním vzniknout 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 bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko,* soud uvádí, že nelze souhlasit s žalobcem, že se jedná o bezpředmětnou referenci. Ručitelství ve smyslu § 109 ZDPH nevzniká na základě konstitutivního rozhodnutí správce daně, nýbrž *ex lege*, proto lze souhlasit se žalovaným, který jej pod bodem 35 na str. 12 napadeného rozhodnutí pro úplnost zmínil, neboť se jedná o další skutečnost dokládající účelovost obchodního vztahu žalobce a společnosti IMPETRO. Žalobce neměl racionální důvod se takto implicitně zavazovat k ručení za možné daňové pohledávky společnosti IMPETRO mající interní *rating* pod označením *CCC*. V této souvislosti soud neshledal odkaz žalobce na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017 č. j. 22 Af 33/2016-60 za přiléhavý, tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018 č. j. 7 Afs 8/2018-56. Nejvyšší správní soud v něm konstatoval, že *„[p]rávní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty.“*

123. Soud konstatuje, že žalovaný pod bodem 35 na str. 12 napadeného rozhodnutí zmínil standard péče řádného hospodáře, který měl být žalobcem bezpodmínečně dodržen, a to k dokreslení celého řetězce žalobcových pochybení. Ze žalobcova trestního oznámení vyplývá, že si nesrovnalostí musel být vědom právě ještě před začátkem obchodování. Uvedením žalobcových pochybení však nedošlo k neoprávněnému přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobce.

124. *Žalobce dále namítal, že se žalovaný při hodnocení důkazů dopustil předsudku zpětného ohlédnutí.* Této žalobcem uvedené argumentaci se již soud věnoval shora. Podle městského soudu správce daně při dokazování postupoval v souladu se základními zásadami správy daní. Ze žalobcových námitek není zřejmé, v čem konkrétně se měl dopustit předsudku zpětného ohlédnutí, jelikož jak je shora uvedeno, uváděných nesrovnalostí si měl být žalobce vědom ještě před zahájením obchodování se společností IMPETRO, pokud by ji předem řádně prověřil. Rozsáhlá a příhodně na věc zpracovaná a podrobná *Zpráva o daňové kontrole* (v rozsahu 90 stran) dokládá, že správce daně věnoval dané věci náležitou odbornou pozornost a se závěry v ní obsaženými se městský soud (až na v tomto rozsudku uvedené nerozhodné dílčí výhrady) ztotožnil.

125. Námitky pátého žalobního bodu jsou nedůvodné.

126. K námitkám obsaženým v žalobcově quadruplice ze dne 16. 3. 2020 je třeba předeslat, že se jedná o argumentaci rozvíjející druhý a pátý žalobní bod. Předně je nutné zdůraznit, že v této věci je napadené rozhodnutí přezkoumáváno podle skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu, tj. v den vydání napadeného rozhodnutí dne 14. 11. 2016 (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). K tomuto dni bylo rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 12. 2015, č. j. 45379/15/5100-

41458-711257, jímž byly potvrzeny zajišťovací příkazy Specializovaného finančního úřadu ze dne 30. 10. 2015, kterými bylo žalobci uloženo, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistil úhradu dosud nestanovené DPH za zdaňovací období prosinec 2014, leden 2015, únor 2015, březen 2015, duben 2015 a květen 2015 ve vztahu k věci, v níž bylo vydáno nyní přezkoumávané napadené rozhodnutí, pravomocné. Rozsudek devátého senátu městského soudu č. j. 9 Af 22/2016-99 (dále jen „*rozsudek devátého senátu*"), kterým bylo rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 12. 2015 zrušeno, byl vydán až dne 14. 12. 2018. Rovněž rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 46145/19/5300-22444-711887 (viz str. 197 a násl. soudního spisu), jímž byly zrušeny dodatečné platební výměry vydané Specializovaným finančním úřadem dne 31. 1. 2018 a zastaveno řízení ve věci dodatečného vyměření DPH a penále za zdaňovací období srpen 2014, září 2014 a říjen 2014 ve vztahu k žalobcovým nákupům plynu od společnosti Castor Power s.r.o., bylo vydáno až dne 3. 12. 2019. Rozsudek devátého senátu i rozhodnutí žalovaného o nákupu plynu od společnosti Castro Power s.r.o. nejsou pro v právě projednávanou věc závazné, nejedná o závazné skutkové a právní závěry kasačního soudu vztahující se k nynější věci.

127. K rozsudku devátého senátu soud uvádí, že jeho závěry nelze na projednávanou věc vztáhnout, neboť, jak již bylo uvedeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35 *„[i]nstitut zajišťovacího příkazu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et a . Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V řízení o zajišťovacím příkazu proto nebude namístě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015,č. j. 10 Afs 18/2015 - 48).* Z uvedeného je zřejmé, že v řízení, v němž byly vydány zajišťovací příkazy, správce daně neprováděl dokazování související se stanovením samotné daně, proto ani jeho závěry, potažmo závěry soudu přezkoumávající vydání zajišťovacích příkazů, nejsou pro napadené rozhodnutí rozhodné. Při vydání napadeného rozhodnutí naopak vycházel správce daně ze skutkových zjištění, opatřených v rámci daňové kontroly, tak jak již bylo popsáno výše. Soud pro stručnost odkazuje shora, neboť skutkovým a právním otázkám posouzení dané věci se již věnoval. Proto pouze ve stručnosti k otázce, zda žalobce věděl nebo v daném případě „měl vědět" o své účasti na podvodu na DPH znovu shrnuje závěry vycházející z provedeného dokazování, a sice že žalobce je zkušenou profesionální společností obchodující na území České republiky s plynem od roku 2006, má silné zázemí v mezinárodní plynárenské skupině Gazprom. Byla proto povinna prověřit společnost IMPETRO před zahájením obchodování s veškerou odbornou péčí, což neučinila, neboť zcela zjevně nezkontrolovala její absentující registrace na bodech obchodování s plynem a *shipper* kódy, ačkoliv musela vědět, že bez této registrace nelze s plynem seriózním způsobem obchodovat. Rovněž se nezajímala o rozporuplné informace obsažené v obchodním rejstříku (např. v něm nebylo uvedeno, že společnost IMPETRO obchoduje s plynem) či si počínala velmi nedůsledně při prověřování změny sídla v dubnu 2016 (např. netrvala na obchodním jednání v tomto sídle, v němž nikdy nebyla), souhlasila s prováděním finanční transakce prostřednictvím banky mimo území ČR, ač k tomu nebyl žádný racionální důvod. Lze odkázat i na výše

popsané podstatné rozpory mezi obsahem podaného trestního oznámení a tvrzeními žalobce v daňovém řízení. Nadto žalobce nedostatečně doložil (jak je uvedeno shora), jakým konkrétním způsobem byla tehdy jmenovaná společnost jako budoucí dodavatel plynu prověřována *risk managementem*. Tyto skutečnosti samy o sobě dokládají, že si žalobce nepočínal jako standardní a zodpovědný ekonomický subjekt. Všechny tyto aspekty vedou ve svém celku soud k jednoznačnému závěru, že žalobce musel proto vědět, že se účastní podvodu.

128. K poukazu žalobce na rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2019 č. j. 46145/19/5300-22444-711887, které se týká obchodních transakcí žalobce se společností Castor Power s.r.o., nelze na právě projednávanou věc vztáhnout. Je tomu tak proto, že v tamní věci byly jiné skutkové okolnosti či uplatněny jiné námitky, tudíž žalovaný musel v tamní věc posuzovat jiné námitky, jiné okolnosti vztahující se k projednávané věci. Například ve zmiňovaném rozhodnutí námitku vadného doručování žalovaný zmínil pod bodem 6; žalovaný pod bodem 42 uvedl, že předmětem šetření je obchodování s plynem na německých trzích NCG a Gaspool; pod bodem 49 žalovaný uvedl, že společnosti Castor Power s.r.o. byla zrušena licence pro závažné porušení právních předpisů; pod bodem 50 žalovaný uvedl, že společnosti Castor Power s.r.o. byla zrušena registrace k DPH. Tyto příkladmo zmíněné skutečnosti, týkající se tamní věci, se neztotožňují se skutečnostmi uvedenými v nyní posuzovaném napadeném rozhodnutí. Z tohoto důvodu nelze proto z takového rozhodnutí vycházet v daném případě. Současně se jedná o novou skutečnost, kterou žalobce uplatnil po lhůtě k podání žaloby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013 č. j. 1 Afs 54/2013-36), která se nevztahuje k uplatněné námitce z žaloby.

129. Námitky uvedené v žalobcově quadruplice jsou proto rovněž nedůvodné.

130. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

131. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 9. dubna 2021

JUDr. Jan Ryba, v. r.
předseda senátu