ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **VEMEX s.r.o.,** se sídlem Na Zátorce 289/3, Praha 6, zastoupen Mgr. Ladislavem Štorkem, advokátem se sídlem V Celnici 1034/6, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2016, č. j. 49250/16/5300-22443-711377, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 4. 2021, č. j. 3 Af 4/2017-221,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 9. 4. 2021, č. j. 3 Af 4/2017-221 , **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podstatnou projednávané věci je zodpovězení otázky, zda byly splněny podmínky pro odepření žalobcem uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty na vstupu z důvodu, že žalobce byl zapojen do podvodu na DPH a že o své účasti na tomto podvodu věděl, potažmo by o ní v případě dostatečné obezřetnosti vědět musel.

[2] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce ve dnech 23. 4. 2015 a 18. 5. 2015 místní šetření ohledně dodavatelsko-odběratelských vztahů mezi jím a společností IMPETRO, s.r.o. (dále jen „IMPETRO“) za období únor a březen 2015. V tomto období dotčená společnost dodávala žalobci plyn prostřednictvím německého trhu. Správce daně v průběhu šetření žádné nedostatky neshledal a daň za uvedená období vyměřil podle podaných daňových přiznání.

[3] Dne 8. 6. 2015 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu v omezeném rozsahu zaměřenou na dodavatelsko-odběratelské vztahy žalobce se společností

IMPETRO. Kontrolu následně rozšířil tak, že se v konečném důsledku týkala DPH za zdaňovací období prosinec 2014 a leden, únor, březen, duben a květen 2015. Na základě zjištění učiněných v průběhu daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že dodávky plynu od společnosti IMPETRO byly zatíženy daňovým podvodem, přičemž žalobce o této skutečnosti věděl, respektive o ní vědět měl a mohl. Z tohoto důvodu vydal dne 12. 2. 2016 následující platební výměry:

- dodatečný platební výměr č. j. 34332/16/4200-12775-506413 za zdaňovací období prosinec 2014, jímž žalobci doměřil DPH ve výši 934.666 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 186.933 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 34335/16/4200-12775-506413 za zdaňovací období leden 2015, jímž žalobci doměřil DPH ve výši 22.935.956 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 4.587.191 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 34340/16/4200-12775-506413 za zdaňovací období únor 2015, jímž žalobci doměřil DPH ve výši 90.456.131 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 18.091.226 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 34342/16/4200-12775-506413 za zdaňovací období březen 2015, jímž žalobci doměřil DPH ve výši 143.646.754 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 28.729.350 Kč,
- platební výměr č. j. 34352/16/4200-12775-506413 za zdaňovací období duben 2015, jímž žalobci vyměřil DPH ve výši 103.790.765 Kč a
- platební výměr č. j. 34356/16/4200-12775-506413 za zdaňovací období květen 2015, jímž žalobci vyměřil DPH ve výši 72.862.145 Kč.

[4] Odvolání žalobce proti uvedeným platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 11. 2016, č. j. 49250/16/5300-22443-711377 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl.

II. Rozsudek městského soudu

[5] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji v záhlaví specifikovaným rozsudkem zamítl.

[6] Soud se předně zabýval namítaným porušením zásady *rei iudicatae*, které mělo spočívat v tom, že správce daně žalobci nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období únor 2015 a březen 2015 nejprve po provedeném místním šetření přiznal. Následně však zahájil daňovou kontrolu, na jejímž základě žalobci nadměrný odpočet odepřel a vyměřil mu penále z neodvedené daně. S ohledem na skutečnosti vyplývající ze správního spisu shledal soud postup správce daně adekvátním. Z dokumentace předložené žalobcem v průběhu místního šetření totiž nemohl seznat, že společnost IMPETRO v rozhodném zdaňovacím období neodvedla DPH. Jednalo se o formálně bezvadné doklady, které nevyvolaly žádné podezření, a proto správce daně toho času nezahájil rozsáhlejší prověřování. Takto učinil až na základě později získaných informací. Pokud se jedná o žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2010, č. j. 5 Afs 8/2010-138, městský soud uznal, že se jednalo o skutkově i právně obdobný případ. Přesto z něj však odmítl vycházet s tím, že právní názor uvedený v citovaném rozsudku pro něj není závazný. Poukázal na skutečnost, že rozsudek nebyl zařazen do Sbírky rozhodnutí Nejvyššího

správního soudu, přičemž se ani nejedná o rozhodnutí, které by bylo hojně citované. Městský soud se přitom s právním názorem vyjádřeným v uvedeném rozsudku neztotožnil. První žalobní námitce proto nepřisvědčil.

[7] Pokud se pak jedná o obsah napadeného rozhodnutí, soud jej shledal přezkoumatelným a zákonným. Žalovaný se dle mínění soudu dostatečným způsobem vypořádal s odvolacími námitkami a náležitě vyhodnotil všechny shromážděné důkazy.

[8] Městský soud se ztotožnil s žalovaným v tom směru, že žalobce si svého obchodního partnera – společnost IMPETRO, dostatečným způsobem neprověřil a postupoval v rozporu s obchodními zvyklostmi. Soud poukázal na obsah trestního oznámení podaného následně žalobcem na společnost IMPETRO, z jehož obsahu vyplývá, že žalobce mohl být schopen ještě před zahájením obchodování zjistit z veřejných zdrojů řadu podezřelých okolností.

[9] Soud se dále zabýval podmínkami pro odepření odpočtu DPH vyplývajícími z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“). V této souvislosti zdůraznil, že žalovaný nezpochybnil splnění formálních ani hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu. Odpočet DPH však žalobci odepřel s ohledem na skutečnost, že dodání zboží bylo zatíženo podvodem, do něhož byl žalobce vědomě zapojen (respektive o svém zapojení vědět měl a mohl). Právní hodnocení správce daně a žalovaného ohledně vědomosti žalobce zcela koresponduje s ustálenou judikaturou Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu.

[10] Za nedůvodnou označil soud rovněž námitku nesprávného hodnocení skutkového stavu. Krom neodvedení daně a nekontaktnosti společnosti IMPETRO poukázal na skutečnost, že žalobce nedoložil, z jakého důvodu se rozhodl odebírat plyn právě od uvedené společnosti. Tato společnost se přitom v krátké době stala hlavním dodavatelem žalobce, což je v případě nového subjektu na trhu se základním kapitálem 200.000 Kč značně nestandardní. Za podezřelou označil soud rovněž okolnost, že žalobce poukazoval společnosti IMPETRO platby na jiný účet, než byl uveden v registraci k DPH. Pokud se jedná o již zmiňovanou nekontaktnost vůči správci daně, je pravdou, že o ní žalobce nemusel vědět, nic mu ovšem nebránilo v tom, aby náležitě ověřil sídlo společnosti. Současně soud přisvědčil tvrzení žalovaného ohledně rizikovosti obchodované komodity (plynu) z hlediska podvodů na DPH, přičemž neshledal věrohodným, že by žalobce jakožto součást mezinárodního koncernu Gazprom nedisponoval souvisejícími informacemi z evropského trhu. Městský soud shrnul, že existence řady dílčích podezřelých okolností ve svém souhrnu svědčila o možnosti, že jsou přijímaná plnění zasažena podvodem na DPH, přičemž bylo na žalobci, aby přijal odpovídající opatření. Uvedené okolnosti byly přitom zjistitelné již před zahájením obchodování, respektive nejpozději v průběhu prověřování společnosti v dubnu 2015. Není tedy pravdou, že by se žalovaný dopustil předsudku zpětného hodnocení.

[11] Soud dále uvedl, že registrace k DPH není sama o sobě zárukou spolehlivosti, neboť finanční správa není povinna registrované subjekty ihned kontrolovat. Za nedostatečný doklad věrohodnosti společnosti IMPETRO či odbornosti jejího jednatele označil soud i rozhodnutí o udělení licence od Energetického regulačního úřadu. Spisový materiál

předložený tímto úřadem přitom potvrzuje, že společnost IMPETRO byla od počátku „prázdnou schránkou“ disponující jen minimem finančních prostředků. Soud rovněž poukázal na výpis z obchodního rejstříku, z něhož vyplývalo, že dotčená společnost neměla zapsaný jako předmět podnikání obchodování s plynem, přičemž základní kapitál společnosti činil pouze 200.000 Kč. Dle mínění soudu by se přitom seriózní obchodník s plynem mohl jen stěží prezentovat takto nízkým základním kapitálem. Žalobci muselo být dále podezřelé, že obchodní korporaci založenou v tuzemsku vlastní občan Lotyšska (žijící tamtéž), s nímž se žalobce ani neměl možnost před zahájením obchodování setkat. Soud zdůraznil, že postup žalobce neodpovídal všeobecně známým obchodním zvyklostem v oblasti energetiky, neboť nedošlo k ověření sídla společnosti či uzavření smlouvy právě v tomto sídle. Uzavření smlouvy na 48 % objemu dodávek plynu považoval za významný obchod. V takovém případě je běžným zvykem podepisovat smlouvy osobně, nikoliv distančně. Přitom poukázal na skutečnost, že není zřejmé, zda e-mailové zprávy (smlouvy) mezi dotčenými subjekty byly opatřeny uznávaným elektronickým podpisem.

[12] Soud rovněž poukázal na vyjádření operátora českého trhu OTE, a.s., z něhož plyne, že subjekt může plyn prodávat do výše svého finančního zajištění; po jeho překročení dochází k uzamčení možnosti registrovat další obchody. Z obsahu vyjádření je dále patrné, že při prodeji plynu není běžné používání shipper kódů třetích stran, jako tomu bylo v případě společnosti IMPETRO. Pokud se jedná o 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. Uživatelská jména a hesla jsou přitom nepřenosná. Užívání shipper kódů třetích stran proto mělo v žalobci, jakožto zkušeném obchodníku, vzbudit vážné podezření, že obchodní transakce může být podvodná.

[13] K otázce licencí předložených společností IMPETRO soud připomněl, že dodavatel plynu musel být registrován jak u českého, tak u německého operátora trhu. Samotná licence k obchodování s plynem je proto nedostatečná. Z rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2019, č. j. 46145/19/5300-22444-711-887, týkajícího se obchodování se společností Castor Power s.r.o. (dále jen „rozhodnutí ve věci Castor“), které předložil žalobce, vyplývá, že nedostatečné ověřování obchodních partnerů je v případě žalobce systémovou chybou.

[14] Soud se vyjádřil rovněž k otázce výše ceny plynu. Pokud se jedná o žalobcem odkazovanou *Analýzu přiměřenosti burzovních cen zemního plynu*, neobsahuje tento dokument znaleckou pečeť. Lustrací v databázi znalců pak soud zjistil, že posudek zjevně nebyl vypracován znalcem s příslušnou specializací pro obor ekonomika, odvětví ceny a odhady. Městský soud proto ke „znaleckému posudku“ nepřihlédl, a to jak pro uvedené vady, tak pro jeho nadbytečnost. Posouzení ceny plynu má dle mínění soudu dostatečnou oporu ve zjištěních správce daně.

[15] Soud se dále zabýval tvrzením žalobce, že na neoznámení změny sídla společností IMPETRO reagoval pozastavením obchodování a dalším prověřováním společnosti. Uvedl, že žalobce obchodování obnovil navzdory tomu, že společnost IMPETRO nevyhověla všem jeho požadavkům. Pokud by si přitom žalobce náležitě ověřil sídlo

společnosti, zjistil by, že na uvedené adrese žádná obchodní korporace fakticky nesídlí (jedná se o rodinný dům).

[16] Městský soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, že přijal rozumná opatření a jednal v dobré víře. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal, jaká konkrétní preventivní opatření mohla zabránit žalobcově účasti na daňovém podvodu. Z judikatury Soudního dvora nevyplývá, že by povinnost prověřovat obchodní partnery nastupovala až okamžikem výskytu prvních nesrovnalostí. Samotná licence pro obchod s plynem dostatečný podklad nepředstavuje. Za nestandardní soud označil taktéž skutečnost, že žalobce postupoval na základě doporučení společnosti Castor, s níž obchodoval pouze zhruba dva měsíce.

[17] Pokud se jedná o komunikaci žalobce s obchodními zástupci společnosti IMPETRO, v obchodním styku představuje běžný standard vzájemná kontrola plných mocí či jiných pověřovacích listin. Nic takového však žalobce netvrdil a ani nedoložil, z čeho dovodil, že jedná s oprávněnými zástupci společnosti IMPETRO. Osobní setkání v neutrálním prostředí restaurace (na rozdíl od sídla společnosti) považoval soud s ohledem na obchodovanou komoditu za značně nestandardní.

[18] Soud rovněž poukázal na rozdílnost podpisu jednatele společnosti IMPETRO ve smlouvě EFET oproti podpisu na notářsky ověřené plné moci uveřejněné ve Sbírce listin obchodního rejstříku dne 11. 3. 2015. Odlišnost podpisů je přitom patrná na první pohled.

[19] K nesrovnalostem ohledně bankovního účtu, na který žalobce zasílal společnosti IMPETRO platby za dodávky plynu, soud uvedl, že žalobci muselo být podezřelé, že platby jsou zasílány na účet u jiné banky (PKO Bank Polski), než je uvedeno ve smlouvě EFET. Žalobce přitom nedoložil, že by došlo k jakémukoliv ujednání o změně obchodních 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. Samotné dodatečné vyřešení této otázky v dubnu 2015 z žalobcovy iniciativy pak nic nemění na tom, že se k němu žalobce uchýlil až dodatečně.

[20] Pokud se jedná o námitky obsažené v quadruplice ze dne 16. 3. 2020, soud zdůraznil, že napadené rozhodnutí přezkoumává podle skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí (dne 14. 11. 2016). K tomuto dni bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2015, č. j. 45379/15/5100-41458-711257, jímž byly potvrzeny zajišťovací příkazy ze dne 30. 10. 2015, pravomocné. Rozsudek městského soudu č. j. 9 Af 22/2016-99, kterým bylo citované rozhodnutí žalovaného zrušeno, byl vydán až dne 14. 12. 2018. Rovněž rozhodnutí ve věci Castor, jímž byly zrušeny dodatečné platební výměry ze 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, bylo vydáno až dne 3. 12. 2019. Rozsudek devátého

senátu ani rozhodnutí žalovaného o nákupu plynu od společnosti Castor přitom nejsou pro projednávanou věc závazné.

[21] Závěry rozsudku č. j. 9 Af 22/2016-99 nadto nelze na projednávanou věc vztáhnout, neboť se týká toliko zajišťovacích příkazů, u nichž správce daně nevychází z dokazování, nýbrž pouze ze skutečností a zjištění, která má aktuálně k dispozici. Obdobně, pokud se jedná o rozhodnutí žalovaného ve věci Castor, týkalo se jiných skutkových okolností a žalobce v uvedeném řízení uplatnil jiné námitky. Z tohoto důvodu z něj nelze v nynější věci vycházet. Současně se jedná o novou skutečnost, kterou žalobce uplatnil po lhůtě k podání žaloby.

III. Obsah kasační stížnosti

[22] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[23] Zopakoval, že předmětem řízení je posouzení jeho nároku na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti IMPETRO. Zajišťovací příkazy vztahující se k uvedené dani a rozhodnutí žalovaného, jimiž tyto příkazy potvrdil, již městský soud zrušil (rozsudek ze dne 14. 12. 2018, č. j. 9 Af 22/2016-99). Dále uvedl, že ve dnech 23. 4. 2015 a 18. 5. 2015 u něj správce daně provedl místní šetření ohledně oprávněnosti odpočtů z uvedených zdanitelných plnění. Žádné nedostatky však neshledal a DPH za období únor a březen 2015 vyměřil podle podaných daňových přiznání. Poté provedl u stěžovatele daňovou kontrolu zaměřenou na dodavatelské vztahy se společností IMPETRO, na základě této kontroly odmítl stěžovateli odpočet na DPH ze zdanitelných plnění od uvedené společnosti uznat. Souběžně správce daně prověřoval nárok na odpočet DPH z plnění uskutečněných mezi stěžovatelem a společností Castor. Tato společnost stěžovateli také dodávala plyn na německých trzích a stěžovatel s ní navázal spolupráci obdobně jako se společností IMPETRO. V řízení ohledně obchodních vztahů se společností Castor žalovaný v odvolacím řízení nepovažoval skutkový stav za náležitě zjištěný, proto doplnil dokazování, a to zejména o informace ohledně způsobu obchodování s plynem. Na základě zjištěných skutečností poté žalovaný platební výměry zrušil a řízení zastavil. Ve věci týkající se společnosti IMPETRO (tj. v nyní projednávané věci), o níž rozhodoval o dva roky dříve, žalovaný žádné další dokazování neprovedl.

[24] V řízení před městským soudem stěžovatel rozvinul svou argumentaci v podání ze dne 16. 3. 2020 o závěry, které vyplynuly z řízení týkajícího se obchodování se společností Castor, přičemž soudu doručil i odkazované rozhodnutí žalovaného. Soud k těmto skutečnostem zcela překvapivě nepřihlédl, přičemž v odůvodnění rozsudku uvedl, že se jedná o novou skutečnost. Stěžovatel nicméně ve svém podání výslovně uvedl, že rozšiřuje argumentaci obsaženou v bodě 6.4 žaloby, v němž podrobně popsal své kontrolní mechanismy a standardní průběh obchodování na trhu s plynem. Rozhodnutí žalovaného ohledně společnosti Castor bylo vydáno až v průběhu soudního řízení, proto jej stěžovatel dříve uplatnit nemohl. Stěžovatel zdůrazňuje, že skutkové okolnosti v řízení Castor se v klíčových aspektech shodují s nyní projednávanou věcí – správce daně odepřel odpočet DPH z nákupu plynu, jelikož dovodil, že transakce byla zasažena daňovým podvodem,

přičemž stěžovatel si nepočínal dostatečně obezřetně, neboť nepostupoval v souladu se standardy obchodování s plynem a se svými interními předpisy. Závěry obsažené v rozhodnutí žalovaného ve věci Castor potvrzují argumentaci stěžovatele obsaženou v žalobě, v níž uváděl, že rozhodnutí žalovaného se zakládá na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu.

[25] Městský soud odkázal na podporu svého tvrzení o nemožnosti zohlednit novou argumentaci na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013-36. Z citovaného rozhodnutí však naopak vyplývá možnost rozhojnit argumentaci i po uplynutí lhůty k podání žaloby. Koncentrace řízení se vztahuje pouze na rozšiřování žaloby na dosud nenapadené výroky či uplatnění nových žalobních bodů. Nikoliv však na předložení nových důkazů. Městský soud se přesto argumentací stěžovatele věcně nezabýval. Obstát přitom nemůže strohé konstatování, že věc se vyznačuje jinými skutkovými okolnostmi, to tím spíše, že soud zcela tendenčně zmínil některé dílčí odlišnosti, které však na relevanci rozhodnutí žalovaného ve věci Castor i pro nyní projednávanou věc nemají vliv.

[26] Stěžovatel se dále ohradil vůči skutečnosti, že městský soud nezohlednil rozhodnutí jiného senátu městského soudu ve věci zajišťovacích příkazů. Soud zcela přehlédl, že v rozsudku č. j. 9 Af 22/2016-99 devátý senát hodnotil postup daňových orgánů, jakož i kontrolní mechanismy stěžovatele, přičemž uzavřel, že zjištění správce daně nenasvědčovala zapojení stěžovatele do podvodného řetězce a že stěžovatel podrobil dodavatele standardnímu procesu prověřování. Dle mínění stěžovatele je nepřijatelné, aby se soud uvedeným rozhodnutím věcně vůbec nezabýval, aniž by posoudil, v čem se míra dokazování v řízení o vydání zajišťovacích příkazů lišila od řízení o stanovení daně.

[27] Stěžovatel dále uvádí, že § 75 odst. 1 s. ř. s. nikterak nebrání soudu v tom, aby vycházel z listin, které vznikly až po vydání napadeného rozhodnutí, pokud popisují stav, který ke dni rozhodování správního orgánu objektivně existoval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 4 As 141/2013-28). Přesně o takovou situaci se jedná v případě rozhodnutí městského soudu ve věci zajišťovacích příkazů a rozhodnutí žalovaného ve věci Castor.

[28] Stěžovatel rovněž považuje rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný, neboť při ústním jednání na dotaz soudu uvedl, že nad rámec důkazů založených ve spise provedení dalších důkazů nepožaduje. Na doplňující dotaz ohledně důkazu *Analýza přiměřenosti burzovních cen zemního plynu* uvedl, že na důkazu trvá, nežádá však jeho čtení. Navzdory uvedenému soud v odůvodnění rozsudku překvapivě průběh ústního jednání shrnul tak, že stěžovatel trval toliko na provedení důkazu uvedenou analýzou a provedení dalších důkazů uvedených v žalobě nepožadoval. Stěžovateli není zřejmé, jak k těmto závěrům soud dospěl, a z obsahu rozsudku současně nevyplývá, z kterých důkazů soud ve skutečnosti vycházel a z kterých nikoliv.

[29] Stěžovatel dále zdůrazňuje, že žalovaný vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Vzhledem k tomu, že nedisponoval dostatečnými podklady ohledně fungování trhu s plynem a k zodpovězení otázky, zda stěžovatel přijal dostatečná opatření, nemohl přikročit k druhému a třetímu kroku vědomostního testu (tj. zda stěžovatel mohl

nebo měl vědět o zapojení do daňového podvodu a zda učinil dostatečná opatření, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodném jednání). V řízení ve věci Castor žalovaný doplnil dokazování, přičemž detailně formuloval zhruba 35 dotazů a požadavků ve vztahu k fungování německého trhu s plynem a vnitřních pravidel stěžovatele a skupiny Gazprom. Z této skutečnosti je zřejmé, že dosavadní zjištění správce daně (která jsou obdobná jako v nyní projednávané věci) žalovaný považoval za zcela nedostatečná pro vyvození závěrů o nestandardním či podezřelém jednání stěžovatele. V této souvislosti stěžovatel dodává, že v řízení ve věci Castor se žalovaný správce daně dotazoval i na okolnosti navázání obchodního styku právě se společností IMPETRO. Z uvedeného vyplývá, že v roce 2016 nemohli mít správce daně ani žalovaný k dispozici dostatek informací potřebných pro posouzení stěžovatelovy údajné účasti na daňovém podvodu. Stěžovatel je přesvědčený, že pokud by si žalovaný toho času obstaral stejné informace jako v řízení ve věci Castor, musel by nutně jeho námitkám vyhovět a řízení zastavit (jako tomu bylo právě v řízení ve věci Castor). Městský soud přitom pochybil, pakliže se spokojil s nedostatečnými skutkovými zjištěními žalovaného, byť na tyto skutečnosti stěžovatel poukazoval.

[30] Další pochybení stěžovatel spatřuje v tom, že soud vycházel ze skutečností, které v řízení nezjišťoval. Stěžovatel již ve správním řízení a následně v řízení o žalobě poukazoval na skutečnost, že daňové orgány vycházely z toho, co je v obchodním styku při obchodování s plynem „standardní“, aniž by však k této problematice proběhlo dokazování. Se stejným konstatováním (tedy že stěžovatel si počínal nestandardně) se spokojil i městský soud. Příkladmo lze odkázat na odstavec 72 napadeného rozsudku, v němž soud uvádí, že u velkých nadnárodních společností je standardní uspořádání jednání v sídle obchodního partnera. Nikterak však neodůvodňuje, jak k tomuto závěru dospěl. V bodě 105 pak soud přejal tvrzení žalovaného, že používání shipper kódů třetích stran je nestandardní. Toto tvrzení je však založeno na vyjádření českého operátora trhu OTE a.s., přičemž obchody se společností IMPETRO probíhaly na německém trhu. Současně soud bez dalšího odmítl vycházet z výpovědi svědka Ing. P. K., který uvedl, že používání shipper kódů třetích stran je zcela běžné. Je nadto poněkud zarážející, že daňové orgány vůbec nevěnovaly pozornost objasnění základních otázek týkajících se obchodování na německém trhu. Úvahy soudu o standardech obchodování jsou proto nepřezkoumatelné. Totéž platí o dalším tvrzení soudu obsaženém v bodě 105 rozsudku, v němž opět odkázal na vyjádření operátora českého trhu OTE a.s., podle něhož bylo možné prodávat plyn do výše finančního zajištění. Jak již stěžovatel uvedl, u českého operátora neproběhla žádná transakce. Současně výše základního kapitálu nikterak nesouvisí s výší finančního zajištění, jak nesprávně dovodil městský soud, ale obvykle s výší bankovní záruky či částky složené na účet německého operátora trhu. Tyto skutečnosti by byly soudu i žalovanému známy, pokud by byl způsob fungování německého trhu s plynem předmětem dokazování. Soud nadto zcela přehlédl, že dotčená společnost byla schopná plyn fakticky dodat, což samo o sobě svědčí o dostatečném finančním zázemí.

[31] Stěžovatel se rovněž ohradil vůči tvrzení soudu, že nedodržel vlastní interní postupy prověřování obchodního partnera. Předně má za to, že soud dezinterpretuje výpověď jeho účetní, která uvedla, že před zahájením spolupráce je kladen důraz na setkání se zástupci vedení společnosti. To však neznamená, že by muselo dojít ke schůzce na

úrovni statutárních orgánů. Pokud se jedná o udělený rating CCC, z vnitřních předpisů stěžovatele předložených správci daně vyplývá postup pro udělování kreditního ratingu společnostem s krátkou historií.

[32] Rozsudek městského soudu je stejně jako napadené rozhodnutí žalovaného zatížen tzv. předsudkem zpětného ohlédnutí. To nejlépe ilustruje závěr obsažený v bodě 102 rozsudku, v němž soud stěžovateli vytkl, že před zahájením spolupráce v roce 2014 nevzal v potaz, že společnost IMPETRO vlastnil občan Lotyšska, který se stal v roce 2015 nekontaktním. Stejným způsobem soud vyhodnotil trestní oznámení podané stěžovatelem v červenci 2015, z něhož dovodil vědomost stěžovatele o zapojení do podvodu na DPH. Stěžovatel však v okamžiku navázání spolupráce nedisponoval takovou škálou informací, jaké uvedl o více než půl roku později v trestním oznámení.

[33] V odstavci 120 rozsudku soud dokonce nahrazuje činnost znalce, neboť sám činí závěry o rozdílnosti podpisů na smlouvě EFET a plné moci založené v obchodním rejstříku. Takový postup je v rozporu s procesními pravidly. Absurdnost takového postupu je umocněna tím, že soud na jiném místě nepřihlédl k posudku předloženému stěžovatelem s odůvodněním, že nebyl vypracován znalcem s příslušnou specializací.

[34] K problematice standardu dokazování odkazuje stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, z něhož vyplývá, že pokud daňový subjekt prokáže, že určité obchodní transakce byly v jeho praxi standardní, je na správci daně, aby odůvodnil, že se nejednalo o běžnou obchodní praxi. Jestliže je klíčovou otázkou v dané věci posouzení, zda se stěžovatel odchýlil od standardů trhu, bylo na soudu, aby náležitě osvětlil, jaké tyto standardy jsou. V opačném případě je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

[35] Závěrem stěžovatel namítá, že soud chybně posoudil zákonnost daňové kontroly za období únor a březen 2015. Místní šetření ze dne 23. 4. 2015 a 18. 5. 2012 se obsahově shodovala s předmětem daňové kontroly. Z daňového spisu přitom vyplývá, že se v období mezi místními šetřeními a zahájením daňové kontroly správce daně nedozvěděl žádné nové relevantní skutečnosti. Stěžovatel má za to, že postup správce daně obchází smysl a účel § 85 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. V této souvislosti v žalobě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2010, č. j. 5 Afs 8/2010-138. Z odůvodnění napadeného rozsudku není vůbec zřejmé, proč by citovaný rozsudek neměl být na věc aplikován. Současně stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, který se zabýval problematikou fingovaného místního šetření.

[36] S ohledem na uvedené skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil jak rozsudek městského soudu, tak rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející platební výměry správce daně.

IV. Vyjádření žalovaného

[37] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s posouzením věci městským soudem. Pokud se jedná o stěžovatelem namítané nezohlednění závěrů ve věci Castor, soud správně poukázal na skutkové odlišnosti obou případů. Není tedy

pravdou, že by se touto argumentací nezabýval. Přesto je však zjevné, že ji stěžovatel uplatnil až po uplynutí lhůty k podání žaloby. Ke stěžovatelem vytýkanému nezohlednění rozsudku městského soudu č. j. 9 Af 22/2016-99 žalovaný poukázal na odlišnou povahu a účel řízení ve věci zajišťovacích příkazů. Závěrů obsažených v citovaném rozsudku se proto v nyní projednávané věci nelze dovolávat. Ze skutečnosti, že městský soud tyto závěry nepovažoval za závazné, nelze dovozovat, že se dopustil procesního pochybení.

[38] Žalovaný rovněž nesouhlasí s tvrzením stěžovatele ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu s tím, že o nepřezkoumatelnosti lze hovořit toliko v případě těch nejzávažnějších vad, pro něž nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Žádnou takovou vadou však rozsudek městského soudu netrpí. Pokud se jedná o průběh ústního jednání, městský soud adekvátním způsobem reagoval na procesní návrhy a vyjádření stěžovatele.

[39] Za nedůvodnou považuje žalovaný i námitku nedostatečného zjištění skutkového stavu. Žalovaný (správce daně) naopak vyvinul za účelem co nejúplnějšího zjištění skutkového stavu maximální úsilí. Správce daně tak v daném případě získal dostatečné množství důkazních prostředků, na základě kterých bylo možné učinit závěr, že přijatá zdanitelná plnění jsou součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem, o čemž stěžovatel věděl nebo vědět mohl. Ze skutečnosti, že žalovaný přikročil k doplnění dokazování v řízení ve věci Castor, nelze dovozovat, že i v nynější věci byl skutkový stav zjištěn nedostatečně. Pokud se jedná o okolnosti, které svědčí o vědomosti zapojení do daňového podvodu, poukázal žalovaný na několik skutečností. Předně se jedná o skutečnost, že při přidělování interního ratingu společnosti IMPETRO před zahájením spolupráce použil stěžovatel rozdílný proces schvalování oproti postupům používaným v rámci obchodní skupiny. Stěžovatel udělil společnosti rating CCC (rizikový) a přesto spolupráci zahájil a postupně navyšoval objem obchodních transakcí. Další skutečností je absence registrace u českého a německého operátora trhu. Stěžovatel si rovněž neověřoval, že osoby, s nimiž jedná, jsou opravdu zástupci společnosti IMPETRO (nepožadoval plné moci, nesetkal se osobně s vedením společnosti, komunikace probíhala převážně elektronicky apod.), společnost neměla v obchodním rejstříku uvedený jako předmět podnikání obchod s plynem a nezveřejňovala zákonem stanovené listiny. Pochybnosti dále vyvolala i rozdílnost podpisu ve smlouvě EFET oproti podpisům v obchodním rejstříku, či skutečnost, že společnost IMPETRO stěžovatele neinformovala o změně sídla. V neposlední řadě měla u stěžovatele podezření vyvolat skutečnost, že společnost IMPETRO používala shipper kódy jiných společností, jakož i nízká cena zboží.

[40] Žalovaný rovněž nesouhlasí s tím, že by se nepokoušel zjistit, jaký je standard obchodování na trhu s plynem. Předmětné transakce posuzoval z hlediska jednotlivých kroků tzv. několikastupňového testu v souladu s judikaturou Soudního dvora, přitom zohlednil specifika obchodování s plynem. Pokud se jedná o závěry městského soudu, zdůrazňuje žalovaný, že jednotlivé pasáže rozsudku nelze vytrhávat z širšího kontextu. K otázce užívání shipper kódů soud vycházel i z informací uveřejněných na internetových stránkách DVGW (Deutscher Verein des Gas und Wasserfaches). Na jejich základě soud správně uzavřel, že užívání shipper kódů třetích stran je nestandardní. Svědecká výpověď Ing. K. poté byla logicky vyhodnocena jako rozporná se skutkovými zjištěními.

[41] Žalovaný rovněž odmítl namítanou vadu tzv. předsudku zpětného ohlédnutí, neboť výše uvedené objektivní okolnosti byly pro stěžovatele zjistitelné již před zahájením obchodování, popř. nejpozději v rámci prověřování v dubnu 2015. Neopodstatněná je rovněž výtka, že soud nahrazoval činnost znalce, neboť poukázal pouze na zjevnou nesrovnalost spočívající v odlišnosti podpisů.

[42] K námitce nezákonnosti daňové kontroly žalovaný uvedl, že s obdobnou námitkou se vypořádal již v napadeném rozhodnutí. Daňová kontrola představuje odlišný postup než místní šetření, nejednalo se tedy o porušení zásady *rei iudicatae*, či *ne bis in idem*. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, považuje žalovaný za nepřípadný, neboť v posuzované věci nelze hovořit o fingovaném místním šetření.

V. Replika stěžovatele

[43] Na vyjádření žalovaného stěžovatel dále reagoval replikou, v níž do značné míry zopakoval argumentaci obsaženou v kasační stížnosti. Především zdůraznil, že rozhodnutí ve věci Castor nepředstavovalo novou žalobní námitku, neboť podporuje žalobní tvrzení stran nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Nejednalo se ani o novotu ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s., jelikož obsah rozhodnutí svědčí o skutečnostech, které časově spadají do období roku 2014.

[44] Pokud se jedná o význam rozhodnutí ve věci Castor pro projednávanou věc, až v tomto řízení si žalovaný obstaral relevantní informace o fungování obchodu se zemním plynem na německém trhu. Žalovaný obhajuje opomenutí uvedeného rozhodnutí poukazem na skutečnost, že se jednalo o jiný subjekt a v jiném období. Právě z mnohosti a rozdílnosti mezi jednotlivými případy však lze dovodit standardy obchodního chování. Skutkové okolnosti řízení se společností Castor jsou nadto v klíčových okolnostech s nyní projednávanou věcí shodné. Pokud soud nechtěl zohlednit závěry z řízení ve věci Castor, mohl tak učinit pouze na základě srovnání obou případů, což ale neučinil. Žalovaný i soud si ulehčili práci, neboť se odmítli zabývat podrobnostmi, specifiky, cenotvorbou a standardy obchodování s plynem na německém trhu na bodech NCG a Gaspool. Zjištění těchto skutečností nahradili vlastní laickou úvahou a domněnkami.

[45] Stěžovatel rovněž trvá na tom, že městský soud měl vycházet z rozsudku devátého senátu téhož soudu ve věci zajišťovacích příkazů. I toto rozhodnutí svědčí o stavu panujícím v době rozhodování žalovaného. Nejedná se o novotu, ani o nový žalobní bod. Pokud pak soud i žalovaný poukazují na jinou povahu řízení o zajišťovacích příkazech a nižší standard dokazování, pak by se měl soud zabývat tím, proč v případě, kdy je na dokazování kladen nižší standard, závěry žalovaného o zapojení do podvodného řetězce neobstojí, a v řízení, v němž měl žalovaný možnost provést úplné dokazování (což však neučinil), tentýž závěr obstát může. Stěžovatel současně nikdy netvrdil, že by rozsudek devátého senátu měl být pro nynější věc závazný. Vzhledem ke skutkové totožnosti obou případů má však právo na řádné odůvodnění opačného rozhodnutí.

VI. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[46] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); zkoumal přitom, zda napadený rozsudek nevykazuje vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[47] Kasační stížnost je důvodná.

[48] Nejvyšší správní soud předesílá, že v nyní projednávané věci není sporné faktické dodání plnění od deklarovaného dodavatele. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nezpochybnil splnění formálních ani hmotněprávních podmínek pro uplatnění nadměrného odpočtu DPH. Důvodem odepření nároku na odpočet bylo toliko zjištění žalovaného (správce dane), že plnění bylo zasaženo podvodem na DPH, o čemž stěžovatel mohl a měl vědět. Tomuto závěru přitakal i městský soud.

[49] Stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti množství námitek, z nichž se soud bude předně zabývat jeho tvrzením stran nezákonnosti daňové kontroly, resp. porušení zásady *rei iudicatae* či *ne bis in idem*, pokud se jedná o doměření daně za období únor a březen 2015, které bylo před zahájením kontroly předmětem místního šetření ze strany správce daně. Pokud by totiž byla námitka stěžovatele důvodná, nebylo by možné daň za uvedené období vůbec doměřit. Nejvyšší správní soud však uvedené námitce z následujících důvodů nepřisvědčil.

[50] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně provedl ve dnech 23. 4. 2015 a 18. 5. 2015 u stěžovatele místní šetření ohledně dodavatelsko-odběratelských vztahů se společností IMPETRO. Učinil tak v reakci na sdělení ze dne 1. 4. 2015 a 6. 5. 2015, v nichž stěžovatel správci daně oznámil, že má nového dodavatele plynu (společnost IMPETRO), pročež u něj došlo k navýšení nákupu i prodeje uvedené komodity, což bude mít zásadní vliv na jeho konečnou daňovou povinnost. V průběhu místního šetření, jehož se účastnil i zástupce stěžovatele, se správce daně dotazoval na průběh obchodních transakcí se společností IMPETRO, jakož i na okolnosti navázání obchodního styku. Současně si vyžádal dokumentaci vztahující se k obchodování s dotčenou společností (rámcovou smlouvu, faktury, knihu závazků, potvrzení obchodů od německého operátora trhu, přehled nákupů a prodejů apod.). Žádné nestandardní okolnosti správce daně nezjistil, pročež stěžovateli vyměřil daň podle podaných daňových přiznání. Dne 20. 5. 2015 obdržel správce daně dožádání Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ve věci ověření spolupráce mezi společností IMPETRO a stěžovatelem. Dne 28. 5. 2015 poté uvedený finanční úřad doplnil své dožádání a sdělil správci daně, že společnost IMPETRO nevykázala v přiznáních k DPH za období prosinec 2014 až březen 2015 žádná uskutečněná plnění. Na základě těchto skutečností zahájil správce daně u stěžovatele dne 8. 6. 2015 daňovou kontrolu.

[51] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že správce daně nezískal v období mezi provedením místního šetření a zahájením daňové kontroly žádné nové poznatky, které by

jej opravňovaly kontrolu provést. Odkazuje tak zřejmě na § 85a daňového řádu, který upravuje problematiku provedení opakované daňové kontroly. V nyní posuzované věci se však o opakovanou daňovou kontrolu nejednalo, neboť správce daně u stěžovatele provedl v dubnu a květnu 2015 toliko místní šetření. Pojem „daňová kontrola“ a „místní šetření“ přitom nelze směšovat, neboť se jedná o značně odlišné instrumenty, které slouží jinému účelu a vyznačují se rovněž různým rozsahem oprávnění správce daně na straně jedné a právy a povinnostmi daňového subjektu na straně druhé. Místní šetření představuje především prostředek k získávání důkazních prostředků v rámci vyhledávací činnosti. Nejedná se však o natolik formalizovaný postup jako v případě daňové kontroly a toliko na základě místního šetření nemůže správce daně v návaznosti na učiněná zjištění přikročit k vyměření daně. Oproti tomu daňová kontrola představuje kvalitativně podstatně významnější zásah do práv daňového subjektu, pročež je tento postup svázaný přísnějšími pravidly, která garantují daňovému subjektu určitý standard ochrany jeho práv (nutnost zahájení kontroly formalizovaným úkonem vůči daňovému subjektu, seznámení daňového subjektu s výsledkem kontroly, možnost vyjádřit se k učiněným zjištěním apod.).

[52] Nejvyšší správní soud je tedy přesvědčený, že samotné provedení místního šetření, byť se týkalo téhož předmětu jako později provedená daňová kontrola (tj. obchodování se společností IMPETRO v rozhodném zdaňovacím období), nebrání zahájení daňové kontroly a ani případnému doměření daně. Na tom nic nemění skutečnost, že správce daně v průběhu místního šetření žádné nesrovnalosti neshledal a vyměřil daň podle podaného daňového přiznání. Správce daně se o neodvedení daně společností IMPETRO dozvěděl až po provedení obou místních šetření a až v tomto okamžiku u něj vznikly pochybnosti o správnosti stěžovatelových daňových tvrzení, které vedly k zahájení daňové kontroly. Skutečnost, že správce daně žádné podezřelé okolnosti ohledně obchodování stěžovatele se společností IMPETRO při místním šetření neshledal, může být relevantní až v souvislosti s následným posuzováním vědomosti stěžovatele o zapojení do daňového podvodu. Pokud totiž správce daně tvrdí, že obchodní transakce se vyznačovaly množstvím nestandardních znaků, což mělo u stěžovatele vyvolat pochybnosti o důvěryhodnosti jeho obchodního partnera, měl by být minimálně některé tyto podezřelé okolnosti schopen v průběhu místního šetření odhalit i správce daně. Takto se však v posuzované věci nestalo. To však nic nemění na skutečnosti, že samotné provedení kontroly a následně doměření daně nepředstavuje porušení zásad *ne bis in idem* či *rei iudicatae*.

[53] Pokud se jedná o stěžovatelem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2010, č. j. 5 Afs 8/2010-138, nepovažuje jej soud za přiléhavý na nyní posuzovanou věc. Citované rozhodnutí se týkalo stanovení daňové povinnosti na základě vytýkacího řízení a následného doměření daně v návaznosti na provedenou daňovou kontrolu. Kasační soud přitom uvedl, že *„[s]právce daně v rámci vytýkacího řízení prověřoval oprávněnost odpočtu u zdanitelného plnění spočívajícího ve zprostředkování koupě lesa (...) 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.“

[54] Nejvyšší správní soud předně opětovně poukazuje na již zmiňovanou odlišnost mezi místním šetřením a daňovou kontrolou. Samotné provedení místního šetření nemůže bez dalšího vyústit ve vyměření daňové povinnosti odlišně oproti tomu, jak ji daňový subjekt deklaroval v daňovém tvrzení. Zjištění učiněná v průběhu místního šetření mohou, avšak nemusí vést k zahájení daňové kontroly. Oproti tomu vytýkací řízení (postup k odstranění pochybností) představuje postup, který se v mnoha ohledech blíží daňové kontrole, přičemž jeho výsledkem může být stanovení daně. V této okolnosti soud spatřuje zásadní odlišnost nyní projednávané věci od případu posuzovaného ve věci č. j. 5 Afs 8/2010-138. Nicméně i v odkazovaném rozhodnutí soud zdůraznil, že opětovnému prověřování nebránilo ani tak vytýkací řízení jako elek, ale až samotné vyměření daně podle výsledku vytýkacího řízení. V nynější věci taková překážka ani vzniknout nemohla, protože v průběhu místního šetření žádné poznatky, které by mohly ovlivnit výši daňové povinnosti, žalovaný nezjistil, a daň stanovil toliko na základě daňového tvrzení stěžovatele. Tyto skutečnosti nemohly bránit pozdějšímu doměření daně, pokud v průběhu daňové kontroly vyšlo najevo, že daňová povinnost byla stanovena v nesprávné výši.

[55] Nejvyšší správní soud tedy činí dílčí závěr, že městský soud nepochybil, pokud na věc odmítl aplikovat závěry citovaného rozsudku č. j. 5 Afs 8/2010-138, byť tak učinil z poněkud odlišných důvodů (tj. protože se s jeho závěry neztotožnil). Pokud se pak jedná o rozsudek tohoto soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, na nějž stěžovatel poukázal v kasační stížnosti, nepovažuje jej soud v posuzované věci za relevantní, neboť se týkal „fingovaného“ místního šetření. Stěžovatel však v řízení o žalobě a ostatně ani v kasační stížnosti netvrdil, že by snad správce daně prováděl místní šetření v rozsahu odpovídajícím daňové kontrole, čímž by obcházel povinnosti, které zákon pro provádění daňové kontroly stanoví. Není tedy zřejmé, jak by měl uvedený rozsudek na právě projednávanou věc dopadat. Kasační námitku ohledně nezákonnosti daňové kontroly za období únor a březen 2015, potažmo nezákonnosti doměření daně za toto období proto soud nepovažuje za důvodnou.

[56] Stěžejní část kasační stížnosti se pak týká otázky, zda městský soud (a před ním žalovaný) disponoval dostatečnými skutkovými zjištěními, pro něž by mohl učinit závěr o vědomém zapojení stěžovatele do daňového podvodu.

[57] V této souvislosti považuje soud za vhodné připomenout nejprve východiska, z nichž vychází při posuzování problematiky daňových podvodů na DPH.

[58] Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že podmínky vzniku nároku na odpočet daně jsou vymezeny striktně v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty; nárok na odpočet tak není žádným dobrodiním státu, ale i dle judikatury Soudního dvora se jedná o esenciální součást společného systému daně z přidané hodnoty, pročež v zásadě nemůže být omezen. Za situace, kdy daňový subjekt splní zákonné podmínky pro přiznání odpočtu

daně dle § 72 resp. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, může být nárok na odpočet odepřen pouze a jen tehdy, pokud byly prokázány skutečnosti, s nimiž judikatura Soudního dvora takový výsledek spojuje [viz zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd* a *Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci)* a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese,* C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb., 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*, a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).

[59] Soudní dvůr opakovaně vyslovil, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížená daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na správci daně, aby dostatečně 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. Jak konstatoval Soudní dvůr např. v rozsudku ze dne 11. 5. 2006, ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další,* osoba povinná k dani musí důvěřovat v legalitu uskutečněných operací, a nikoli mít *a priori* každou transakci za podezřelou.

[60] Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního orgánu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, či z novějších ozhodnutí rozsudky 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, či ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48).

[61] V nyní posuzované věci stěžovatel již v daňovém řízení a následně v řízení o žalobě setrvale namítal, že si účasti na daňovém podvodu nebyl vědom, přičemž svého obchodního partnera (společnost IMPETRO) si náležitě prověřil, a to za použití běžných interních postupů. Současně namítal, že daňové orgány v řízení neosvědčily, jaké panují obchodní standardy v rámci obchodování s plynem na německém trhu. V této souvislosti pak stěžovatel městskému soudu mimo jiné vytýká, že nepřihlédl k jím odkazovanému rozsudku ve věci Castor a rovněž k závěrům vyplývajícím z rozsudku městského soudu ve věci zajišťovacích příkazů (č. j. 9 Af 22/2016-99).

[62] Jak vyplývá z obsahu přezkoumávaného rozsudku, městský soud shledal, že rozhodnutí ve věci Castor ani rozsudek ve věci zajišťovacích příkazů nemůže zohlednit, neboť podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (žalovaného). Současně ve vztahu k rozhodnutí ve

věci Castor doplnil, že se jedná o novou námitku uplatněnou po uplynutí lhůty k podání žaloby. Oba tyto závěry městského soudu jsou však mylné.

[63] Pokud se jedná o výklad § 75 odst. 1 s. ř. s., je třeba vycházet z jeho smyslu a účelu, jímž je především zachování role správního soudnictví, jakožto prostředku kontroly zákonnosti činnosti správních orgánů. Správní soudy nenalézají právo a řízení před správními soudy tak nepředstavuje pokračování správního řízení. Z tohoto důvodu je zcela logické, že soudy vycházejí se skutkového a právního stavu, který panoval v době rozhodování správních orgánů, neboť jim nelze klást k tíži, že nezohlednily skutečnosti, které toho času dosud neexistovaly. Jakkoliv judikatura dovodila z uvedeného pravidla určité výjimky, jedná se o základní princip, z něhož je zásadně třeba vycházet. Jak ovšem uzavřel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 11. 2013, č. j. 4 As 141/2013-28, *„[u]stanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. nebrání tomu, aby soud při svém rozhodování vycházel z dokumentů, které vznikly až po vydání žalobou napadeného správního rozhodnutí, pokud popisují stav, jež ke dni rozhodování správního orgánu objektivně existoval.“*

[64] Právě o takovou situaci přitom jde v nyní projednávané věci. Pokud se jedná o rozhodnutí žalovaného ve věci Castor, týká se obchodování stěžovatele s jiným obchodním partnerem (společností Castor) na německém trhu se zemním plynem, a to v druhé polovině roku 2014 (tj. v období bezprostředně předcházejícím obchodování se společností IMPETRO). Stěžovatel přitom poukazoval na skutečnost, že žalovaný v řízení se společností Castor podstatným způsobem doplnil daňový spis k otázce běžných standardů obchodování na německém trhu se zemním plynem a rovněž k otázce vnitřních kontrolních mechanismů stěžovatele. Je tedy zjevné, že rozhodnutí se dle tvrzení stěžovatele týká skutečností, které existovaly již v době vydání napadeného rozhodnutí, pročež § 75 odst. 1 s. ř. s. městskému soudu nikterak nebránil v tom, aby z odkazovaného rozhodnutí vycházel.

[65] Obdobně je tomu i v případě rozsudku městského soudu č. j. 9 Af 22/2016-99 ve věci zajišťovacích příkazů, který sice pochází z období po vydání napadeného rozhodnutí, obsahově se však týká stavu panujícího v době vydání zajišťovacích příkazů (tj. před vydáním napadeného rozhodnutí), přičemž se v něm soud věnoval rovněž otázce vědomosti stěžovatele ohledně účasti na daňovém podvodu (k tomu viz níže).

[66] Jde-li o tvrzení, že argumentace rozhodnutím Castor či rozsudkem ve věci zajišťovacích příkazů představuje opožděnou námitku, kterou stěžovatel uplatnil až po uplynutí lhůty k podání žaloby, poukazuje Nejvyšší správní soud na svou ustálenou judikaturu, z níž vyplývá, že řádně uplatněný žalobní bod může žalobce i po uplynutí lhůty k podání žaloby argumentačně rozvíjet či rozhojňovat. Aby přitom bylo možné hovořit o řádně uplatněném žalobním bodu, musí se jednat o takové tvrzení, které je dostatečně individualizované ve vztahu k žalobci a je doprovázeno konkrétní právní argumentací, z níž plyne, proč považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Líčení skutkových okolností musí být zcela jasně individualizované, a to popisem jednoznačně odlišitelným od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností. Žalobce je povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán dopustit a rovněž ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti (viz

rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, pak rozšířený senát upřesnil, že za žalobní bod je nutno považovat každé vyjádření žalobce, z něhož byť i jen v nejhrubších obrysech lze dovodit, že napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu považuje za nezákonné. Právní důvody nezákonnosti musí být vymezeny alespoň tak, aby soud mohl dostatečně vymezit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum.

[67] V nyní projednávané věci stěžovatel v žalobě poukazoval na nedostatečné zjištění skutkového stavu a neunesení důkazního břemene správcem daně (žalovaným), a to především pokud se jedná o posuzování standardů při obchodování se zemním plynem na německém trhu, jakož i vnitřních mechanismů kontroly dodavatelů stěžovatele. Právě k těmto otázkám přitom žalovaný doplnil dokazování ve věci Castor, přičemž na základě provedeného dokazování zrušil platební výměry na DPH a řízení zastavil. Argumentaci rozhodnutím ve věci Castor ze dne 16. 3. 2020 tedy nelze považovat za nový žalobní bod, ale pouze rozhojnění včasně uplatněného žalobního bodu, respektive předložení důkazu, který stěžovatele nemohl uplatnit dříve, a který dle tvrzení stěžovatele potvrzuje argumentaci obsaženou v žalobě. V této souvislosti soud připomíná, že na navrhování důkazů na podporu žalobních tvrzení se koncentrace řízení nevztahuje a není proto omezeno lhůtou stanovenou v § 71 odst. 2 s. ř. s. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2007, č. j. 4 Azs 176/2006-84). Obdobné závěry lze učinit ve vztahu k rozsudku ve věci zajišťovacích příkazů.

[68] Přehlédnout nelze ani skutečnost, že samotný městský soud v bodě 126 rozsudku uvedl, že argumentace obsažená v podání ze dne 16. 3. 2020 rozvíjí druhý a pátý žalobní bod. I přesto ji následně odmítl jako opožděně uplatněnou.

[69] Pro úplnost kasační soud na tomto místě přitakává i tvrzení stěžovatele, že městský soud sice učinil zcela případný odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013-36, vyvodil z něj však chybný závěr o odmítnutí argumentace stěžovatele pro její opožděnost. V odkazovaném rozsudku totiž Nejvyšší správní soud naopak shledal, že tvrzení stěžovatelky uplatněná po lhůtě k podání žaloby toliko rozvíjela dříve uplatněný žalobní bod, pročež bylo povinností soudu se s její argumentací vypořádat.

[70] Nejvyšší správní soud tedy činí na tomto místě dílčí shrnutí, že městský soud nemohl odmítnout zohlednit rozhodnutí ve věci Castor ani rozsudek městského soudu ve věci zajišťovacích příkazů toliko s odkazem na § 75 odst. 1 s. ř. s., potažmo s odkazem na § 71 odst. 2 s. ř. s. (koncentrace řízení), ale naopak bylo jeho povinností se těmito rozhodnutími blíže zabývat.

[71] Městský soud tak částečně učinil, neboť navzdory svým závěrům o nemožnosti uplatnění nových skutečností, nadto po uplynutí lhůty k podání žaloby, se k oběma odkazovaným rozhodnutím ve stručnosti vyjádřil.

[72] Pokud se jedná o rozhodnutí ve věci Castor, soud poukázal na skutečnost, že toto rozhodnutí pro něj není závazné a že na projednávanou věc jej nelze vztáhnout. *„Je tomu tak proto, že v tamní věci byly jiné skutkové okolnosti či uplatněny jiné námitky, tudíž*

žalovaný musel v tamní věc[i] *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*" (viz bod 128 rozsudku městského soudu).

[73] S těmito značně zjednodušujícími závěry se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Stěžovatel v podání ze dne 16. 3. 2020 podrobně odůvodnil, proč je rozhodnutí ve věci Castor relevantní i pro nyní projednávanou věc, přitom poukázal na skutečnost, že obchodování se společností Castor vykazovalo obdobné znaky jako v případě společnosti IMPETRO. Ze správního spisu vyplývá, že dle mínění stěžovatele se v případě obou uvedených společností jednalo o tentýž podvodný model týchž fyzických osob testovaný nejprve prostřednictvím společnosti Castor a následně uplatněný i společností IMPETRO – viz trestní oznámení podané stěžovatelem na společnost IMPETRO (č. l. 36 správního spisu). Stěžovatel v řízení o žalobě uváděl, že se výtky správce daně v případě obchodování se společností Castor ve stěžejních bodech shodovaly s výtkami správce daně v nynější věci. Jednalo se zejména o následující okolnosti: 1) stěžovatel neověřil oprávnění osob jednajících za společnost Castor na základě plných mocí, 2) společnost Castor používala shipper kódy třetích stran, 3) stěžovatel nepřihlédl k tomu, že společnost Castor vlastní cizí státní příslušník, 4) stěžovatel netrval na předložení auditovaných účetních dokladů, 4) stěžovatel zahájil obchodování i přesto, že společnosti Castor udělil interní rating CCC. Stěžovatel dále zdůraznil, že žalovaný ve věci Castor provedl rozsáhlé doplnění dokazování, neboť shledal, že tvrzení o nestandardním jednání stěžovatele správce daně dostatečně neprokázal. Proto vznesl 35 konkrétních požadavků a dotazů týkajících se obecného fungování německého trhu s plynem a dále vnitřních pravidel skupiny Gazprom. Na základě doplněného dokazování, pak žalovaný neshledal, že by se stěžovatel daňového podvodu účastnil vědomě (resp. že by o své účasti mohl a měl vědět), pročež vydané platební příkazy na DPH zrušil a řízení zastavil.

[74] Z uvedeného je zřejmé, že rozhodnutí ve věci Castor obsahuje zcela zásadní poznatky i pro nyní projednávanou věc, neboť žalovaný si v tomto řízení opatřil mnohem podrobnější informace k problematice obchodování na německém trhu s plynem (kde probíhaly také obchody se společností Castor), jakož i k otázce vnitřních kontrolních mechanismů stěžovatele v případě schvalování nových obchodních partnerů. Přitom nelze přehlédnout, že oba případy (jak obchodování se společností IMPETRO, tak se společností Castor) vykazují množství shodných znaků (krom stěžovatelem uvedených skutečností např. také vytýkaná nedostatečná výše základního kapitálu 200.000 Kč). Na tom nemůže nic změnit skutečnost, že stěžovatel v odvolacím řízení ve věci Castor uplatnil částečně i jiné (zejména procesní) námitky, jak uvedl městský soud. Jedná se totiž o odlišnosti zcela okrajové, které však nepředstavovaly konečný důvod pro neodepření odpočtu – tím byla skutečnost, že žalovaný v případě společnosti Castor nedovodil účast stěžovatele na daňovém podvodu. Za daných okolností tedy bylo na městském soudu, aby se dotčeným rozhodnutím podrobně zabýval a zjistil, nakolik mohou zjištění správce daně ve věci

Castor vnést do nyní projednávané věci nové světlo. Přitom, i když není městský soud rozhodnutím žalovaného ve věci Castor vázán, k jeho úloze nepochybně patří také dohlédnout na to, aby žalovaný ve skutkově obdobných případech nerozhodoval svévolně odlišně (srov. § 8 odst. 2 daňového řádu).

[75] Pro dokreslení situace pak Nejvyšší správní soud uvádí, že ačkoliv městský soud v závěru rozsudku odmítl zjištění vyplývající z rozhodnutí ve věci Castor zohlednit, na jiném místě (bod 107 rozsudku) tak v neprospěch stěžovatele učinil, přičemž konstatoval: *„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 Cast[or] 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.“* Nejvyšší správní soud považuje takový účelový přístup k předloženému důkazu za zcela nepřijatelný, neboť městský soud na jednu stranu zcela jednoznačně konstatoval, že se jedná o novou skutečnost, kterou zohlednil nelze, na stranu druhou z něj vycházel, avšak z rozhodnutí vybral pouze ty skutečnosti, které korespondovaly s jeho právním náhledem na věc. Přitom zcela pominul, že právě jím zmíněné okolnosti (tvrzené nedostatečné prověřování obchodních partnerů) představují styčné body s projednávanou věcí, přičemž však v případě společnosti Castor žalovaný účast stěžovatele na daňovém podvodu nedovodil a naopak v nynější věci stěžovateli odpočet DPH s poukazem na jeho vědomé zapojení do podvodného řetězce (věděl nebo mohl vědět) odepřel.

[76] Nejvyšší správní soud se dále neztotožnil ani s důvody, pro něž městský soud *a priori* odmítl zohlednit závěry rozsudku téhož soudu č. j. 9 Af 22/2016-99 ve věci zajišťovacích příkazů na DPH v nyní projednávané věci. Za zcela nedostatečný považuje povšechný poukaz na odlišnou povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu od řízení o stanovení daně. Městský soud sice správně odkázal na ustálenou judikaturu k problematice přezkumu zajišťovacích příkazů, závěry, které z ní vyvodil, však neodráží situaci panující v nyní projednávané věci. Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že institut zajišťovacího příkazu představuje pouze tzv. předstižné rozhodnutí, které je často založené na hypotetické úvaze správce daně. V řízení o zajišťovacím příkazu proto nebude namístě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně a správce daně nevychází z podrobného dokazování, ale toliko ze zjištění, které má toho času k dispozici. Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň je přitom existence důvodné obavy, tj. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena a současně, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná, nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, či ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104).

[77] V nyní projednávané věci se městský soud v rozsudku č. j. 9 Af 22/2016-99 zabýval splněním podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, přičemž neshledal existenci ani jednoho ze dvou shora uvedených předpokladů (tj. ani přiměřenou pravděpodobnost doměření daně, ani její nedobytnost). Ve vztahu k otázce budoucího stanovení daně se

zabýval zejména tím, jaká opatření stěžovatel přijal za tím účelem, aby se vyvaroval případné účasti na daňovém podvodu. Shrnul, že *„žalobkyně před zahájením obchodování s korporací IMPETRO podrobila svého budoucího obchodního partnera standardnímu procesu prověření na základě metodiky vycházející z obecně akceptovaného přístupu agentury Standard and Poor´s, zahrnujícímu kontrolu zápisu v obchodním rejstříku, ověření v insolvenčním rejstříku a registru nespolehlivých plátců, vyžádání kopie licence pro obchod s plynem vydané ERÚ a osvědčení o registraci k DPH, zajištění stanoviska vedoucího oddělení burzovních obchodů žalobkyně a schválení výborem pro řízení rizik (Risk Oversight Committee), ve kterém zasedají vrcholní zástupci žalobkyně a jejích společníků. Dle názoru soudu se žalobkyně chovala jako standardní ekonomický subjekt, řádný plátce DPH bez daňových nedoplatků, u kterého správce daně bez nosných důvodů dovodil pravděpodobnost zapojení do podvodného řetězce zejména na základě zjištění o jeho dodavateli. Konkrétní skutečnosti týkající se vědomosti žalobkyně o tom, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, které správní orgány v odůvodnění svých rozhodnutí uvedly a na jejichž základě usoudily o pravděpodobném stanovení daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období, hodnotí soud jako slabé a tudíž nezpůsobilé ospravedlnit postup dle § 167 daňového řádu.“*

[78] Z citované pasáže je nepochybné, že městský soud považoval opatření stěžovatele za dostatečná a jeho účast na daňovém podvodu nedovodil. Jakkoliv se přitom povaha řízení o vydání zajišťovacího příkazu liší od nyní projednávané věci, nelze odhlížet od skutečnosti, že se stále jedná o posuzování týchž obchodních transakcí. Správce daně přitom vycházel při vydání zajišťovacích příkazů z velmi obdobných zjištění jako při vydání (dodatečných) platebních výměrů, neboť tak učinil až v závěrečné fázi kontroly. Současně nelze ponechat bez povšimnutí (na což upozornil v kasační stížnosti i stěžovatel), že v případě, kdy postačí toliko přiměřená pravděpodobnost stanovení daně (tj. nižší standard dokazování), zjištění správce daně neobstojí, ale následně představují tatáž zjištění dostatečný podklad pro stanovení daně.

[79] Nejvyšší správní soud se přitom neztotožňuje se strohým konstatováním městského soudu, že závěry rozsudku č. j. 9 Af 22/2016-99, pro něj nejsou závazné. Jakkoliv se skutečně nejedná o typickou precedenční či dokonce kasační závaznost, musí soudy při své činnosti dbát na zachování principů předvídatelnosti a jednoty rozhodovací činnosti (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15). Neodůvodněné odchýlení se od dřívějších závěrů v obdobné věci představuje nežádoucí postup, který ve svém důsledku snižuje důvěru v právo. To platí tím spíše v situaci, kdy se jedná o rozhodování ve věci téhož účastníka, vyznačující se totožnými skutkovými okolnostmi, avšak pouze na podkladě jiného správního rozhodnutí. V takové situaci je vhodné, aby se soudy ke sporné otázce, která se prolíná více řízeními, vyjadřovaly pokud možno jednotně. V opačném případě je povinností soudu, který se míní od dřívějších závěrů odchýlit, svůj postup přesvědčivě a podrobně odůvodnit. Těmto požadavkům však městský soud v nynější věci nedostál.

[80] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že stěžejní námitku stěžovatele ohledně nezohlednění závěrů rozhodnutí ve věci Castor a rozhodnutí městského soudu ve věci zajišťovacích příkazů považuje za důvodnou. Městský soud zatížil svůj rozsudek vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Již tato skutečnost by zcela postačovala ke zrušení

přezkoumávaného rozsudku. Kasační soud však považuje za vhodné vyjádřit se (tam kde to dosavadní zjištění umožňují) i ke zbylým námitkám stěžovatele.

[81] Pokud se jedná o námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu, ta úzce souvisí s již vyřčeným. Nejvyšší správní soud již městský soud zavázal, aby se zabýval rovněž rozhodnutím ve věci Castor, které se týká mimo jiné okolnostmi obchodování na německém trhu a interních procesů kontroly nových dodavatelů ze strany stěžovatele, potažmo určitých standardů na trhu. Z tohoto důvodu by bylo předčasné, aby se Nejvyšší správní soud k uvedené otázce zevrubněji vyjadřoval.

[82] Nejvyšší správní soud nicméně souhlasí se stěžovatelem v tom směru, že městský soud na několika místech dovozuje standardy obchodování s plynem. Spíše než o závěry, které by nalézaly oporu ve shromážděném spisovém materiálu, se přitom v některých případech jedná toliko o ničím nepodložené domněnky soudu. Obdobně pak na několika místech soud hodnotí zjištěné skutečnosti poněkud výběrově, neboť zohledňuje pouze ty okolnosti, které svědčí v neprospěch stěžovatele. Jakkoliv kasační soud souhlasí s žalovaným, že nelze vytrhávat jednotlivé pasáže rozsudku městského soudu z širšího kontextu, některé jednotlivé výroky soudu oslabují přesvědčivost jeho rozhodnutí.

[83] Městský soud tak na několika místech rozsudku kupříkladu zmiňuje, že považuje za značně nestandardní, aby došlo ke schůzce mezi zástupci stěžovatele se zástupci společnosti IMPETRO v neutrálním prostředí restaurace, namísto v sídle společnosti. Z odůvodnění rozsudku však není vůbec patrné, z čeho soud dovozuje, že právě takový postup je v obchodním styku standardní. Pokud se pak jedná o zde zmíněné setkávání se zástupci společnosti IMPETRO, soud klade stěžovateli k tíži, že netrval na schůzce přímo se statutárním orgánem společnosti, aniž by se zabýval právě tím, zda je takový postup jakkoliv neobvyklý. Totéž pak platí ohledně výtky soudu, že většinová komunikace mezi stěžovatelem a jeho obchodním partnerem probíhala elektronicky.

[84] Pro ilustraci určité výběrovosti, s jakou městský soud přistupoval ke skutečnostem vyplývajícím ze správního spisu, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zmínit, že jakkoliv soud kladl stěžovateli k tíži, že v obchodování se společností IMPETRO obchodoval nadále i poté, co mu neoznámila změnu sídla, nezabýval se blíže tím, že stěžovatel právě z tohoto důvodu obchodování dočasně pozastavil, přičemž další obchodování podmínil splněním několika podmínek. Již v odvolání přitom stěžovatel poukazoval na skutečnost, že společnost IMPETRO na tyto požadavky reagovala velmi vstřícně a většinu z nich promptně splnila. Obdobně považuje Nejvyšší správní soud za problematické hodnocení významu licence, kterou udělil společnosti IMPETRO Energetický regulační úřad. Městský soud shledal, že z této licence nemohl stěžovatel dovozovat důvěryhodnost, odbornost, či dostatečné finanční zázemí společnosti. Přitom poukázal i na spisový materiál Energetického regulačního úřadu, z něhož vyplývá, že v době podání žádosti o licenci vykazovala společnost IMPETRO takřka nulové zůstatky na účtu. K tomu Nejvyšší správní soud předně uvádí, že stěžovateli nemohl být obsah správního spisu vedeného Energetickým regulačním úřadem znám. Nadto je poněkud zarážející, že stát umožní v regulovaném prostředí (které je nadto, jak tvrdí městský soud, vysoce rizikové) podnikat i takovým subjektům, které nemají dostatečné finanční zázemí (nepatrné zůstatky na účtu, nízký základní kapitál), avšak daňovým subjektům následně

orgány státní správy vytýkají, že s těmito subjekty obchodují, respektive že postupují v dobré víře v udělenou licenci.

[85] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se stěžovatelem, že rozsudek městského soudu vykazuje vady i v rámci dosavadního hodnocení standardnosti počínání stěžovatele, respektive jím přijatých opatření při kontrole nového obchodního partnera.

[86] Pokud se jedná o zbylé kasační námitky, ty soud důvodnými neshledal. Ze zvukového záznamu pořízeného z průběhu ústního jednání vyplývá, že stěžovatel na provedení dalších důkazů označených v žalobě netrval, na což se jej soud opakovaně dotazoval (dle tvrzení soudu se ostatně jednalo o listiny založené i ve správním spisu, proto jimi nebylo třeba dokazovat). Jedná-li se o *Analýzu přiměřenosti burzovních cen zemního plynu*, soud odůvodnil, proč tento důkaz neprovedl a stěžovatel k této otázce nepředestřel žádnou relevantní kasační argumentaci. K rozhodnutí ve věci Castor se Nejvyšší správní soud vyjádřil již v bodech [62] - [75], přičemž městský soud zavázal, aby se jím zabýval a vycházel z něj. Za neopodstatněnou soud považuje rovněž výtku ohledně srovnání podpisů na rámcové smlouvě EFET s podpisem na plné moci uveřejněné ve Sbírce listin obchodního rejstříku. Pakliže je na první pohled zjevné, že se jedná o podpisy zcela odlišné, nepovažuje Nejvyšší správní soud na závadu, že soud tento závěr učinil, aniž by za tímto účelem přibral znalce.

[87] Nejvyšší správní soud uzavírá, že nikterak nezpochybňuje existenci řady podezřelých okolností, jimiž se posuzovaný případ vyznačuje (nízký základní kapitál společnosti IMPETRO, nezapsaný odpovídající předmět podnikání v obchodním rejstříku, neprověření sídla apod.). Přitom není pravdou, že by se městský soud (či žalovaný) dopustil tzv. předsudku zpětného hodnocení. Jakkoliv totiž nemusely být stěžovateli pro věc podstatné skutečnosti uvedené v jím později podaném trestním oznámení v době zahájení obchodování známy, soud nepochybuje o tom, že bylo v jeho možnostech si je zjistit. O tom ostatně svědčí skutečnost, že o několik měsíců později tak učinil. Je však na městském soudu, aby posoudil, nakolik bylo za okolností panujících při navázání obchodní spolupráce se společností IMPETRO možné po stěžovateli provedení takto důkladného prověření požadovat.

[88] Úkolem městského soudu tedy bude, aby i s přihlédnutím ke skutečnostem zjištěným z rozhodnutí ve věci Castor a z rozsudku ve věci zajišťovacích příkazů zodpověděl otázku, zda vycházel žalovaný v nyní projednávané věci z dostatečně zjištěného skutkového stavu. Pokud tomu tak bylo, bude na soudu, aby na misky vah položil na straně jedné opatření přijatá stěžovatelem a na straně druhé zjištěné nestandardní okolnosti, s tím, že férově zváží, zda zjištěné nestandardnosti byly natolik závažného charakteru, že stěžovatelem přijatá opatření nebylo možné považovat za dostatečná. Přitom musí mít na zřeteli i závěry vyplývající z judikatury Soudního svora, že v běžném obchodním styku nelze na všechny obchodní transakce *a priori* pohlížet jako na podezřelé (viz bod [59] tohoto rozsudku).

VII. Závěr a náklady řízení

[89] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.). V něm bude soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[90] V dalším řízení rozhodne městský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. září 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu