



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudců Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Vadima Hlavatého v právní věci

žalobkyně **EP ENERGY TRADING, a.s.**, IČ: 273 86 643
se sídlem Klimentská 1216/46, 110 02 Praha
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Radkem Halíčkem
se sídlem Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2019, č. j. 21052/19/5300-22442-712448
takto:

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

Odůvodnění:

I. Základ sporu a dosavadní průběh řízení

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2019, č. j. 21052/19/5300-22442-712448 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu (dále též jen „správce daně“):
 - a) ze dne 4. 10. 2018, č. j. 159193/18/4200-11771-050925, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen 2014 ve výši 12 366 462 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 2 473 292 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za březen 2014“),

- b) ze dne 4. 10. 2018, č. j. 159217/18/4200-11771-050925, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období duben 2014 ve výši 8 565 706 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 1 713 141 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za duben 2014),
- c) ze dne 4. 10. 2018, č. j. 159247/18/4200-11771-050925, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období září 2014 ve výši 845 272 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 169 054 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za září 2014),
- (dále též společně „dodatečné platební výměry“).
2. Napadeným rozhodnutím byla odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům za březen 2014 a září 2014 zamítnuta a tyto dodatečné platební výměry byly potvrzeny. Daň doměřená dodatečným platebním výměrem za duben 2014 byla napadeným rozhodnutím změněna na částku 7 637 376 Kč a penále na částku 1 527 475 Kč.
 3. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně na základě provedené daňové kontroly na DPH za zdaňovací období březen 2014, duben 2014 a září 2014, jejíž závěry jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole ze dne 27. 9. 2018, č. j. 154312/18/4200-12775-107314 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“), dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (dodávky elektřiny) od dodavatele Castor Power s.r.o., IČ: 248 50 969, se sídlem Klimentská 1216/46, 110 00 Praha (dále jen „Castor Power“).
 4. Správce daně odmítl uznat nárok na odpočet daně uplatněný na základě daňových přiznání, podle kterých byla žalobkyni společností Castor Power dodána elektřina v předmětných zdaňovacích obdobích v celkové hodnotě 103 702 096,17 Kč (základ daně) a s daní 21 777 440 19 Kč. Žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet ve smyslu ustanovení § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 28. 2. 2017 (dále jen „zákon o DPH“). V rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že předmětná plnění byla zatížena podvodem na DPH, o němž žalobkyně věděla či vědět mohla a měla. Z těchto důvodů vydal správce daně dodatečné platební výměry, ve kterých byla žalobkyni z moci úřední doměřena DPH a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 20% z doměřené daně. Dodatečné platební výměry napadla žalobkyně včas podaným odvoláním.
 5. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejdříve shrnul právní úpravu vztahující se k podvodům na DPH, a to včetně judikatury Nejvyššího správního soudu a SDEU, a taktéž principy podvodu na DPH a podmínky účasti na podvodu na DPH. Následně takto shrnutý právní základ aplikoval na věc žalobkyně a vypořádal se s odvolacími námitkami. Konstatoval, že správcem daně bylo prokázáno, že žalobkyně byla účastna podvodného jednání v níže popsanych řetězcích společností, o kterém vědět mohla a měla. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nejdříve zabýval existencí daňového podvodu. Konstatoval, že správce daně identifikoval na základě zjištěných finančních toků dva obchodní řetězce, v rámci kterých byly předmětné transakce s elektřinou realizovány. Za zdaňovací období březen a duben 2014 byla dodavatelem žalobkyně společnost Castor Power, jejímž dodavatelem byla společnost Santoni Energy s.r.o., IČ: 291 50 353, se sídlem Sokolovská 428/130, 186 00 Praha (dále jen „Santoni Energy“). Za zdaňovací období září 2014 byla dodavatelem žalobkyně společnost Castor Power, jejímž dodavatelem byla společnost Crius s.r.o., IČ: 025 54 836, se sídlem Kaprova 42/14, 110 00 Praha (dále jen „Crius“),

přičemž dodavatelem společnosti Crius byla společnost Velox Commodities Korlátolt Felesség Társaság se sídlem v Maďarsku (dále jen „VELOX“).

6. Žalovaný konstatoval, že došlo k narušení neutrality daně, neboť společnost Santoni Energy za zdaňovací období březen a duben 2014 daň z dodání elektřiny společnosti Castor Power nepřiznala a neuhradila. Stejně tak společnost Crius za zdaňovací období září 2014 nevykázala žádná uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění a nepřiznala a ani neuhradila daň z přijetí dodávek elektřiny od svého maďarského dodavatele společnosti VELOX. Za předmětná zdaňovací období ani přímý dodavatel žalobkyně, společnost Castor Power, nepřiznala a neuhradila daň z dodání sporných plnění žalobkyní, jelikož za zdaňovací období 1. až 3. čtvrtletí roku 2014 ani nepodala daňová přiznání. Chybějící daň tak byla identifikována jak u přímého dodavatele žalobkyně, tak i společnosti Santoni Energy a Crius.
7. Žalovaný dále uvedl, že společnosti Santoni Energy a Crius sídlí na virtuální adrese a jednatelem jsou osoby cizí státní příslušnosti. Společnost Santoni Energy nezveřejnila za rok 2014 svou účetní závěrku a účetní závěrku za rok 2013 podepsal bývalý jednatel Martin Žižka (dále jen „M. Ž.“), který byl ve funkci jednatele jen krátce na začátku roku 2013. Společnosti nebyla udělena licence od Energetického regulačního úřadu (dále jen „ERÚ“) na obchod s elektřinou z důvodu neuhrazení správního poplatku a nebyla ani registrována u českého operátora trhu OTE, a.s., IČ: 264 63 318, se sídlem Sokolovská 192/79, 186 00 Praha (dále jen „OTE“) v rámci obchodování s elektřinou. Společnost Crius neměla jako předmět podnikání v obchodním rejstříku zapsán obchod s elektřinou. Společnost VELOX byla zrušena dne 11. 2. 2016 kvůli nekontaktnosti, přičemž založena byla teprve dne 12. 8. 2014. Společnost neměla žádné zaměstnance, příjmy ani fixní aktiva.
8. Společnost Castor Power, tj. přímý dodavatel žalobkyně, vznikla teprve dne 1. 11. 2012 (původně Nissim Trade, s.r.o.) a nezveřejnila žádnou ze svých účetních závěrek. Jejími jednatelem byli v předmětném období občané Dánského království. Prvním jednatelem společnosti byl stejně jako u společnosti Santoni Energy M. Ž. Společnost má zapsáno tzv. virtuální sídlo, na němž není kontaktní. Společnost byla držitelem licence od ERÚ na obchod s elektřinou, nebyla však registrována u českého operátora trhu OTE, třebaže zákon č. 458/2000 Sb., energetický zákon (dále jen „energetický zákon“) tuto povinnost stanovuje. Stejně tak nebyla registrovaným účastníkem na německém spotovém trhu organizovaném společností EPEX SPOT SE (dále jen „trh EPEX SPOT“), na němž byla elektrická energie žalobkyní dále prodána.
9. Sporná plnění mezi žalobkyní a společností Castor Power byla uskutečněna jako mimoburzovní obchody na německém trhu, kdy jednotlivé dodávky elektrické energie byly do systému žalobkyně nominovány společností Castor Power s použitím energetického identifikačního kódu (dále jen „EIC“), který patřil švýcarské společnosti Electra Commodities SA (dále jen „Electra“). Takto pořízenou elektrickou energii žalobkyně následně prodala prostřednictvím aukčních obchodů realizovaných žalobkyní na trhu EPEX SPOT. Správce daně zjistil, že společnost Castor Power přitom měla od 14. 5. 2013 přidělen mezinárodní EIC kód pro obchod s elektřinou, o který společnost požádala prostřednictvím lokálního vydavatele EIC kódů European Federation of Energy Traders (dále jen „EFET“).
10. Žalovaný uvedl, že ve zjištěných obchodních řetězcích byla identifikována chybějící daň a současně i nestandardní okolnosti svědčící o tom, že toto neodvedení daně bylo

důsledkem podvodného jednání a nikoliv pouhého podnikatelského selhání, a bylo možné dospět k závěru o existenci daňového podvodu ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“). Ze všech skutečností, které vyšly v průběhu řízení najevo, bylo zřejmé, že byly účelově vytvořeny řetězce společností, v rámci kterých docházelo k prodeji dodávek elektřiny, aniž by z těchto plnění byla odvedena daň u společností Crius, Santoni Energy a Castor Power. Nebylo povinností žalovaného ani správce daně prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod na DPH, avšak v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, což v posuzované věci bylo splněno.

11. Žalovaný se dále v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval existencí objektivních okolností, resp. tím, zda lze žalobkyni považovat za účastníka podvodu na DPH a zda bylo na základě objektivních okolností ze strany správce daně prokázáno, že žalobkyně jako osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží zakládající nárok na odpočet daně, věděla nebo měla a mohla vědět, že předmětná plnění jsou součástí tohoto daňového podvodu.
12. Uvedl, že společnost Castor Power byla v době obchodní spolupráce se žalobkyní nově založenou společností bez relevantní historie na trhu s elektřinou, což neodpovídalo hodnotám sporných plnění, jež dodávala. Žalobkyně měla mít před zahájením vzájemné spolupráce od této společnosti k dispozici tzv. *Know Your Customer* dokumentaci (dále jen „KYC dokumentace“) obsahující kontaktní údaje, kopii cestovního dokladu jednatele společnosti, výpis z obchodního rejstříku, licenci na obchod s elektřinou, potvrzení o registraci k dani z příjmů a k DPH, grafickou strukturu skupiny propojených společností či částečnou smluvní dokumentaci z ČSOB. KYC dokumentace však obsahovala údaje, které mohly a měly u žalobkyně vzbudit zvýšenou míru opatrnosti. Společnost Castor Power totiž v rámci KYC dokumentace uváděla identifikační a kontaktní údaje patřící třetím subjektům, a to emaily, EIC kód či registrační číslo obchodníka plynu na německém trhu, jejímž vlastníkem byla společnost Castor Energy AS se sídlem v Norsku. Obdobná pak byla situace u dalších dvou v KYC dokumentaci uvedených EIC kódů, jejichž vlastníky byla společnost LUXCOM Trading Company S.A. (dále jen „LUXCOM“) a společnost Electra. Na základě těchto údajů nebylo možné ověřit finanční stabilitu společnosti, smlouva doložená společností Castor Power o založení bankovního účtu nebyla úplná, společnost nezveřejnila účetní závěrku a žalobkyně neměla k dispozici relevantní údaje o majetku této společnosti.
13. Žalovaný též poukázal na to, že rámcová (standardizovaná modelová smlouva v energetice) smlouva uzavřená mezi žalobkyní a společností Castor Power, která byla účinná od 26. 8. 2013 (dále jen „Smlouva EFET“) nebyla uzavřena při osobním jednání smluvních stran, třebaže obě společnosti sídlí na stejné adrese a žalobkyně se nikdy nesetkala s jednatelem společnosti Castor Power ani osobou, jež za ni měla jednat. Komunikace měla probíhat pouze e-mailem. K osobnímu jednání mělo dojít až 18. 2. 2014 (půl roku po uzavření Smlouvy EFET).
14. Za další významnou okolnost, která v žalobkyni měla zvýšit míru opatrnosti, žalovaný považoval skutečnost, že po žalobkyni byla požadovaná úhrada ceny za dodávky elektrické energie v období březen a duben 2014 na nezveřejněný norský bankovní účet uváděný Castor Power na fakturách (vyjma poslední), ačkoliv ve Smlouvě EFET byl uveden český bankovní účet (jež byl zrušen již ke dni 1. 7. 2013) a společnost měla veden ještě další český bankovní účet, který uvedla v KYC dokumentaci (na ten žalobkyně prováděla úhrady až

v září 2014). Za podezřelý žalovaný považoval i to, že společnost byla významným dodavatelem žalobkyně, ačkoliv se jednalo o relativně nově vzniklou společnost. Nadto cena dodané elektřiny byla nižší než uzavírací cena na denním spotovém trhu EPEX SPOT v den uskutečnění zdanitelného plnění. Rozdíl těchto cen činil 0,5 € za MWh, což žalobkyně označila za poplatek odůvodněný pokrytím nákladů za účast žalobkyně na trhu EPEX SPOT.

15. S ohledem na shora uvedené objektivní identifikované okolnosti žalovaný konstatoval, že byly nalezeny takové důkazy, které prokazují existenci objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní podvodného jednání.
16. Žalovaný se dále zabýval přijatými opatřeními, která měla žalobkyně přijmout, aby zajistila svou neúčast na daňovém podvodu. Konstatoval, že žalobkyně nepředložila nic, čím by bylo prokázáno jí tvrzené prověřování společnosti Castor Power z veřejně přístupných zdrojů (např. otisk webových stránek dodavatele, otisk tvrzených recenzí či jakékoliv jiné podklady). Nedokázala označit ani žádnou konkrétní protistranu, fóra či konference, z nichž měla recenze o svém novém dodavateli získat. Správce daně žádné důkazy o existenci kladných referencí od třetích osob na společnost Castor Power nedohledal. V průběhu řízení byl proveden výslech čtyř svědků – osob zaměstnaných v době uskutečnění sporných plnění u žalobkyně, nicméně ani ti důkaz prokazující, že by žalobkyně před zahájením spolupráce s dodavatelem disponovala relevantními referencemi třetích stran či recenzemi získanými na fórech či konferencích, nepřinesli. Naopak z jejich výpovědí vyplynulo, že žalobkyně vycházela převážně jen z předložené KYC dokumentace. Například se ani nezajímala o to, že společnost Castor Power nebyla registrována u českého operátora trhu OTE. Je sice pravdou, že obchody mezi společnostmi Castor Power a žalobkyní probíhaly na německém trhu, nicméně v případě české společnosti vlastníci licenci od ERÚ, pakliže vážně zamýšlí na trhu s elektřinou dlouhodobě obchodovat, by se dalo očekávat, že svou registraci u českého operátora provede.
17. Taktéž disponování KYC dokumentací od společnosti Castor Power nelze označit za dostatečné opatření přijaté žalobkyní, které by odpovídalo objektivním okolnostem realizace sporných plnění. Tato dokumentace neobsahovala žádné relevantní podklady, které by obezřetnému obchodníkovi umožňovaly učinit závěr o tom, že společnost Castor Power je důvěryhodným a spolehlivým obchodním partnerem. Skutečnost, že v dokumentaci figurovala společnost Castor Energy AS jako mateřská společnost, byl v ní uváděn její EIC kód a její registrační číslo obchodníka plynu na německém trhu, mělo budit zdání zázemí stabilní evropské společnosti. Nicméně se samotnou společností Castor Energy AS žalobkyně dle všeho nikdy nejednala.
18. O neobezřetnosti žalobkyně navíc hovoří i okolnosti podpisu Smlouvy EFET, která nebyla podepsána při osobním jednání. Žalobkyně se nikdy osobně nesetkala s jednatelem společnosti Castor Power. Při jednání ze dne 18. 2. 2014 nebylo prokázáno, kdo se té schůzky za dodavatele zúčastnil. V rámci daňového řízení navíc nebyla správci daně předložena žádná plná moc, která by opravňovala jednat za společnost Castor Power, a nebylo ani zjištěno, že by nějaká taková plná moc vůbec existovala. Za neadekvátní objemu a hodnotě zobchodované elektrické energie žalovaný považoval komunikaci přes messenger.

19. Žalobkyni mělo přijít taktéž podezřelé, že ji zcela nový obchodní partner sám z vlastní iniciativy nabízí spolupráci týkající se obchodů dosahujících značných hodnot a přinášejících ve svém důsledku žalobkyni nemalý zisk. K závěru, že dodávky elektřiny žalobkyni byly realizovány bez ekonomického opodstatnění, dospěl Úřad pro dohled nad trhem EPEX SPOT (dále jen „Úřad“) v rámci vypracované Zprávy o vyšetřování Úřadu pro dohled nad trhem EPEX SPOT (dále jen „Zpráva o vyšetřování“). Již samotný poplatek ve výši 0,5 € odráží skutečnost, že žalobkyně si byla vědoma toho, že obchodní spolupráce se společností Castor Power je riziková, a bez příslibu nemalého zisku by na ni nikdy nepřistoupila.
20. Nadto se žalobkyně nikterak nezabývala skutečností, že společnost Castor Power používala pro samotnou realizaci obchodů EIC kód cizí společnosti. Žalovaný byl přesvědčen o tom, že pokud by žalobkyně jednala dostatečně obezřetně, alespoň by se zajímala o to, proč její dodavatel nepoužívá svůj vlastní EIC kód, příp. jak má upraven vzájemný vztah s jeho vlastníkem. Ani toto opatření však žalobkyně nepřijala.
21. Žalovaný uvedl, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření odpovídající okolnostem průběhu sporných plnění, ani pokud jde o způsob úhrady cen za dodávky elektřiny. Žalobkyně zasílala peněžní prostředky v průběhu března a dubna 2014 na dodavatelem nezveřejněný norský bankovní účet č. IBAN NO6986014533070, třebaže společnost Castor Power měla zřízen aktivní český bankovní účet. Ve výpisech týkajících se předmětných bankovních úhrad je u norského bankovního účtu uváděna společnost Castor Energy AS.
22. Žalovaný tak dospěl k závěru, že u obchodní spolupráce se společností Castor Power žalobkyni zájmal pouze jediný cíl, a to získání co nejvyššího možného zisku. Žalobkyně si zcela vědomě počínala velmi neobežřetně, pokud jde o řádné prověření obchodního partnera, a projevila značně laxní přístup k eventuální možnosti jeho zapojení do podvodu na DPH. Žalobkyně jak před samotnou realizací, tak ani v průběhu obchodní spolupráce s Castor Power nepřijala veškerá, rozumně od ní očekávatelná opatření, jimiž by alespoň minimalizovala riziko své možné účasti na podvodu na DPH. Přes všechny zjištěné objektivní okolnosti sporných plnění na obchodní spolupráci s dodavatelem Castor Power přistoupila, a to navíc v nemalém rozsahu.
23. Jedinou výjimkou mezi spornými plněními, kdy si žalobkyně zachovala obezřetný přístup, je plnění realizované v dubnu 2014 doložené fakturou č. 3300001118 (základ daně: 4.420.618,80 Kč, daň: 928.329,95 Kč, datum uskutečnění zdanitelného plnění: 8. 4. 2014), kdy žalobkyně využila institutu zvláštního zajištění daně dle ustanovení § 109a ZDPH a DPH uhradila na účet místně příslušného správce daně. Žalovaný se v tomto případě odchýlil od závěru správce daně a na základě těchto zjištěných skutečností dospěl k závěru, že žalobkyni nelze nárok na odpočet DPH z plnění dle faktury č. 3300001118 odeprít, neboť přijala dostatečné opatření, aby své účasti na podvodu na DPH v tomto konkrétním případě zabránila, a tudíž ji nelze předmětný nárok odebrat. V souladu s tím proto žalovaný změnil dodatečný platební výměr za duben 2014.
24. Žalobkyně nebyla v průběhu odvolacího řízení schopna důvěryhodně vysvětlit a doložit, z jakého důvodu právě (a pouze) u plnění uskutečněného dne 8. 4. 2014 přistoupila k využití institutu zvláštního zajištění daně. Uvedla pouze, že na společnost Castor Power byl vznesen požadavek, aby zveřejnila norský bankovní účet. Reakcí na tento požadavek měla být žádost o platbu na polský bankovní účet, což žalobkyně vyhodnotila jako

nestandardní, a proto daň převedla přímo na účet správce daně. Byť žalovaný v uvedeném případě shledal, že se žalobkyně zachovala dostatečně obezřetně, zdůraznil, že jednání žalobkyně nelze na základě této skutečnosti považovat za obezřetné rovněž ve vztahu k předchozím či následným transakcím. Žalobkyně měla totiž v první řadě požadavek na zveřejnění účtu, na který hodlala dodavateli platby provádět, vznést již v samém počátku obchodování, a nikoliv až po realizaci a zaplacení (celkem dvaceti sedmi) předchozích dodávek. Navíc nelze přehlédnout, že si musela být vědoma rizika předmětné spolupráce (jinak by přímou úhradu daně na účet správce daně nerealizovala), přesto po zhruba pěti měsících tuto spolupráci opět obnovila a v září 2014 zrealizovala se společností Castor Power tři další dodávky elektřiny. Tyto sice již uhradila na zveřejněný český bankovní účet společnosti Castor Power, přesto ani u těchto dodávek nelze hovořit o přijetí dostatečného opatření ze strany žalobkyně, a to právě s ohledem na všechny další výše specifikované okolnosti případu a samotné jednání žalobkyně.

25. Žalovaný shrnul, že předmětné zboží (elektřina) bylo prodáváno v řetězci společností zasažených podvodem na DPH. Vzhledem k objektivním okolnostem bylo prokázáno, že žalobkyně mohla a měla vědět, že dané obchody jsou zasaženy podvodným jednáním, a bylo na ní, aby přijala taková opatření, která by prokázala její dobrou víru a minimalizovala riziko její možné účasti na tomto podvodném jednání. Žalobkyně však odpovídající rozumná opatření nepřijala a nepočínala si dostatečně obezřetně, s jedinou výjimkou, u níž využila institutu zvláštního zajištění daně dle ustanovení § 109a zákona o DPH a DPH uhradila na účet místně příslušného správce daně dodavatele.
26. Ačkoliv tedy žalobkyně unesla prvotní důkazní břemeno a prokázala splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH a § 73 odst. 1 zákona o DPH, dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyni nárok na odpočet ze sporných plnění deklarovaných na dokladech vystavených společností Castor Power nenáleží.
27. K odvolací námitce ohledně užití nesprávného instrumentu boje proti daňovým podvodům žalovaný uvedl, že nesdílí názor žalobkyně, že správce daně měl primárně aplikovat § 109 odst. 1 zákona o DPH, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 - 56, kterým byl žalobkyní citovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016 - 60, zrušen. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že nikdy nedospěl k závěru ohledně nutnosti přednostní aplikace ručení namísto odepření nároku na odpočet daně z důvodu speciality právní úpravy ručení. Tento názor pak NSS zopakoval např. i v rozsudku ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018 - 49. Uzavřel, že argumentace žalobkyně stran přednosti ručení dle ustanovení § 109 zákona o DPH nemůže obstát.
28. K odvolací námitce stran neunesení důkazního břemene správcem daně žalovaný uvedl, že ze soudní praxe je patrný spíše příklon k závěru, že důkazní břemeno na daňový subjekt ve vztahu k prokázání jeho vědomé účasti na daňovém podvodu již zpětně nepřechází, a tudíž je možné spatřovat zde určitý rozkol s dosavadním teoretickým přístupem správce daně k této otázce. Ve vztahu k přijatým opatřením je totiž nově hovořeno převážně jen o právu daňového subjektu sdělit správci daně, zda a jaká opatření byla z jeho strany přijata, nikoliv o jeho povinnosti. Zároveň je ale v této souvislosti nezbytné zdůraznit, že dřívější soudní rozhodnutí nebyla v tomto směru konzistentní. Žalovaný je však přesvědčen o tom, že správce daně své důkazní břemeno v daňovém řízení plně unesl, jelikož v posuzovaném případě byla jednoznačně prokázána vědomá účast žalobkyně na podvodu na DPH, a

skutečnost, že toto důkazní břemeno již na žalobkyni zpětně nepřešlo, nemá na tento závěr žádný podstatný vliv. Nehledě na přenos důkazního břemene správce daně staví své závěry na tom, že bylo prokázáno, že předmětné transakce byly zasaženy podvodem na DPH a o této skutečnosti žalobkyně vědět mohla a měla, nikoliv tedy na tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, ať již přechází nebo ne.

29. Žalobkyni byla v řízení opakovaně dána možnost sdělit správci daně, jaká relevantní opatření z její strany byla přijata k tomu, aby svou účast na daňovém podvodu eliminovala způsobem adekvátním k souhrnu všech zjištěných objektivních okolností. Žalobkyně nebyla o své právo nijak ochuzena a tím, že se k (ne)přijetí přiměřených opatření opakovaně vyjadřovala (jak v reakci na zmiňovanou výzvu k prokázání skutečností, tak např. i v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění či v odvolání), nelze mít pochyb o tom, že svého práva i využila. Nicméně i přesto bylo v dané věci prokázáno, že žalobkyně dostatečná opatření nepřijala, a je tedy možno označit za zcela opodstatněný závěr správce daně, jakož i žalovaného o tom, že byla prokázána vědomá účast žalobkyně na podvodu na DPH.
30. Taktéž další odvolací námitky, tj. neprokázání existence daňového podvodu, označení běžné obchodní praxe za indicie daňového podvodu a neoprávněný výběr daně v souvislosti s fakturou č. 3300001118, označil žalovaný za nedůvodné.

II. Obsah žaloby

31. Žalobkyně v žalobě nejdříve obecně uvedla, že se závěry žalovaného zásadně nesouhlasí. Má za to, že skutečnosti zjištěné správcem daně v průběhu daňové kontroly nejsou způsobilé odůvodnit závěr, že žalobkyně věděla či vědět mohla a měla o zasažení předmětných dodávek podvodu na DPH.
32. Konkrétně žalobkyně pod **prvním žalobním bodem** namítla nesprávné hodnocení skutkového stavu žalovaným.
33. Žalovaný podle ní nesprávně považoval běžnou obchodní praxi za indicie svědčící o daňovém podvodu. Před zahájením spolupráce ani po značnou část průběhu spolupráce se nevyskytly žádné náznaky nesrovnalosti nebo zasažení přijímaných plnění podvodem na DPH. Pokud nyní žalovaný spatřoval existenci náznaků podvodu v charakteristikách společnosti Castor Power nebo v konkrétních aspektech obchodní spolupráce, pak se zjevně jedná o uplatňování tzv. předsudku zpětného ohlédnutí. Spolupráce žalobkyně s dodavatelem totiž probíhala po dobu tří měsíců v horizontu sedmi měsíců, takže situaci na počátku obchodování, resp. v jeho bezproblémovém průběhu, nebylo možné hodnotit prizmatem skutečností, které v rámci této spolupráce nastaly nebo vyšly najevo až později.
34. V září 2014 došlo ke zveřejnění bankovního účtu Castor Power pro účely DPH příslušným správcem daně, přičemž dodavatel žalobkyně figuroval v registru plátců DPH jako spolehlivý plátc, přestože neodvedl daň ani za 1. čtvrtletí roku 2014. Nadto obchodování s energetickými komoditami nebylo v roce 2014 považováno za rizikové ani v širší odborné veřejnosti a finanční správa nedávala v této době vůči daňovým poplatníkům najevo žádné obavy o zasažení energetického trhu daňovými podvody. Neexistují tedy objektivní indicie naznačující existenci podvodu na DPH.
35. Ke skutečnosti, že společnost Castor Power byla novou společností bez historie na trhu, žalobkyně uvedla, že z toho nelze vyvozovat, že žalobkyně mohla předpokládat její možné zapojení do podvodného řetězce, přičemž žalovaný ani nevyporádal odvolací námitku

žalobkyně, ve které uvedla, že není možné každou nově vzniknuvší společnost považovat automaticky za podvodnou. Zdůraznila, že o této společnosti existovalo na trhu širší pozitivní povědomí a nebylo správné tvrzení žalovaného, že společnost Castor Power byla na trhu s elektřinou úplně neprověřenou společností.

36. Ke tvrzeným nedostatkům KYC procesu žalobkyně poukázala na judikaturu NSS, podle které nelze po daňovém subjektu žádat více než rozumnou míru obezřetnosti, a to zvláště tehdy, pokud před započítím obchodní spolupráce neexistují žádné indicie o účasti na daňovém podvodu. Za irelevantní žalobkyně považovala skutečnosti, že dodavatel nezveřejňoval účetní závěrky, či že nebyla uzavřena písemná smlouva o dodávkách za situace, kdy samotná realizace plnění nebyla předmětem pochybností. Ani pokud by si žalobkyně vyžádala finanční výkazy, tyto by nemohly mít s ohledem na dosavadní krátkou historii společnosti Castor Power žádnou relevanci. Co se týče smlouvy vztahující se k bankovnímu účtu, nejedná se o tržní standard. Informace uvedené v takovémto typu smluv bývají často důvěrného charakteru, přičemž není obvyklé, že by dodavatel byl ochoten je svým obchodním partnerům/potenciálním konkurentům odkrýt.
37. Žalobkyně dále uvedla, že nespátkovala důvod, proč by měla ověřovat registraci svého dodavatele u českého operátora trhu, jestliže s tímto dodavatelem obchodovala výhradně na německém trhu. V této souvislosti upozornila na to, že žalovaný je při svém rozhodování povinen brát v úvahu běžnou obchodní praxi (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018 č. j. 5 Afs 60/2017-60). Existence určité obchodní praxe je objektivní skutečností a nezávisí na tom, zda takové chování obchodních partnerů správce daně či žalovaný ze svého subjektivního pohledu považují za standardní či nikoli. Správce daně ani žalovaný ovšem nepředložili žádné důkazy o tom, že by se v obdobných obchodních vztazích objevovala odlišná praxe, ale pouze konstatovali, že oni sami považují takové jednání za neobvyklé a neobezřetné.
38. Ke způsobu uzavření Smlouvy EFET žalobkyně namítla, že podepisování rámcových smluv EFET na osobní schůzce není v praxi vůbec běžné, naopak se jedná o velmi výjimečné případy. Podpis smluv na osobních schůzkách za účasti všech podepisujících osob je v případě obchodních korporací výjimkou. Taktéž i dálkový způsob komunikace byl mezi obchodníky s elektřinou naprosto běžně používaný.
39. K užívání EIC kódu patřícího třetí osobě žalobkyně namítla, že správci daně bylo v průběhu daňové kontroly několikrát sděleno, že EIC kódy jsou pouze technickým prostředkem pro spárování nabídky a poptávky, neslouží jako identifikace obchodního partnera a není neobvyklé, že některé společnosti využívají k obchodování EIC kódy patřící třetím osobám. S ohledem na skutečnost, že používaný EIC kód patřil mateřské společnosti Castor Power (Castor Energy AS), která byla řádně prověřena operátorem trhu EPEX SPOT a bez problémů u něj zaregistrována k obchodování, žalobkyně neměla důvod považovat společnost Castor Power nebo skupinu Castor obecně za podvodnou.
40. K rozdílu ceny účtované společností Castor Power a uzavírací ceny na denním spotovém trhu EPEX SPOT žalobkyně namítla, že se společností Castor Power standardně obchodovala za cenou pohybující se v průměru okolo 35 € za 1 MWh, přičemž uzavírací cena na denním spotovém trhu EPEX SPOT byla přibližně o 0,5 € vyšší. Cena za MWh je v čase proměnlivá, nejvyšší cena, za kterou Castor Power dodávala žalobkyni, byla 42,19 €. Celková odchylka oproti uzavírací ceně na denním spotovém obchodu tedy činila průměrně 1,4 %, v případě maximální fakturované ceny byl rozdíl pouhé 1,1 %. Tato

cenová odchylka byla zcela marginální a nejednalo se o žádný markantní rozdíl, který by mohl svědčit o daňovém podvodu.

41. Žalovaný se navíc v této souvislosti dopustil zkreslování skutkového stavu a zcela účelových spekulací. V napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně účtovala společnosti Castor Power nestandardní poplatek, který zohledňoval riziko obchodů uskutečňovaných s korporací Castor Power. Nic takového ovšem ze spisu nevyplývá. Naopak z výsledku svědka vyplývá, že v případě krátkodobých obchodů, jaké žalobkyně uskutečňovala mimo jiné i s Castor Power, bylo zcela běžné účtovat poplatek ve výši 0,25 € - 0,5 €, který měl pokrýt vstupní náklady spojené s obchodováním na burze.
42. K provádění plateb na nezveřejněný bankovní účet a na zahraniční bankovní účty žalobkyně namítla, že uskutečnění obchodní transakce nebrání, pokud dodavatel v době trvání smlouvy zruší svůj bankovní účet a určí k úhradě za dodané plnění účet jiný. Pokud by žalobkyně provedla úhradu na účet nepatřící tomuto dodavateli, vystavovala by se tím pouze riziku vymáhání neuhrazené platby ze strany dodavatele a nikoli účasti na daňovém podvodu. V souvislosti s nezveřejněním bankovního účtu společností Castor Power uvedla, že tuto situaci intenzivně s dodavatelem řešila a jakmile z těchto diskuzí naznala sebemenší náznak podezření, začala konat a přistoupila ke zvláštnímu způsobu zajištění daně, kdy DPH z úhrady jedné faktury provedla přímo na účet správce daně Castor Power. Skutečnost, že úhrady na zahraniční bankovní účet nelze považovat za indikaci nestandardnosti obchodování či konkrétního dodavatele, potvrzuje i judikatura.
43. Ke Zprávě o vyšetřování namítla, že jakožto běžný podnikatelský subjekt nemá ve srovnání se samotným operátorem trhu přístup k tak velkému množství informací o ostatních obchodnících a nedisponuje takovými prostředky, aby si dané informace obstarala. Zejména poukázala na to, že operátor trhu má v reálném čase informace o veškerých realizovaných transakcích na svém trhu, jakož i mnohem detailnější informace o jednotlivých jeho účastnících. Obchodování na burze EPEX SPOT je podmíněno registrací na tomto trhu, přičemž v rámci registračního procesu EPEX SPOT získává další údaje o účastnících trhu.
44. Z rozdílného postavení žalobkyně a operátora trhu plyne, že nelze srovnávat rozsah informací dostupných v rozhodné době pro EPEX SPOT s rozsahem informací, které měla a mohla mít žalobkyně. Žalobkyně proto považuje za chybný přístup žalovaného, který bez dalšího přebírá informace obsažené ve Zprávě o vyšetřování, aniž by přitom učinil úvahu o tom, jaké z těchto informací mohly být v rozhodné době reálně známy žalobkyni. Je třeba vycházet z toho, že informace obsažené ve Zprávě o vyšetřování vydané EPEX SPOT vyšly najevo až *ex post* a nebyly v rozhodné době pro žalobkyni dostupné.
45. Co se týče věcného obsahu Zprávy o vyšetřování, žalobkyně se vymezila nejen proti jejímu charakteru, ale také proti zcela nekritickému přejímání jejích závěrů správcem daně, potažmo žalovaným, aniž by tyto závěry jakkoli vyhodnotili a prověřili optikou dalších informací zjištěných v rámci daňového řízení. Zprávu o vyšetřování nelze považovat za jakoukoli formu veřejné listiny či závazného dokumentu vydaného orgány veřejné správy.
46. Dále poukázala na skutečnost, že ani svědomité plnění veškerých požadavků obsažených v tzv. EPEX SPOT *Code of Conduct*, na který Zpráva o vyšetřování odkazuje, nemůže v obecné rovině uchránit obchodníka před nevědomou účastí na daňovém podvodu. Pokud Zpráva o vyšetřování uvádí, že si žalobkyně v rámci svých prověřovacích procesů měla obstarat určité dokumenty či informace, pak je třeba rovněž posoudit, zda tyto

dokumenty a informace mohly žalobkyni přinést jakoukoli indicii o jejím zapojení do daňového podvodu. Žalobkyně se jednak domnívá, že její způsob prověřování byl velmi podrobný a zcela dostatečný, a navíc dokumenty a informace, o nichž Zpráva o vyšetřování hovoří jako o stěžejních pro prověření dodavatele, nemohly v žalobkyni ve vztahu ke Castor Power žádným způsobem indikovat zapojení do daňového podvodu. Proto žalobkyně považuje za nesprávné také to, že žalovaný vyvozuje její vědomé zapojení do daňového podvodu ze skutečnosti, že si podle obsahu Zprávy o vyšetřování v rámci svých KYC procesů neobstarala určité dokumenty či informace, a to bez ohledu na zjevnou nepravdivost takových tvrzení.

47. Nelze také přehlédnout skutečnost, že operátor EPEX SPOT v rozhodné době akceptoval tuto skupinu pro obchodování na svém trhu. Společnost Castor Energy AS (ve vztahu ke Castor Power se jedná o mateřskou společnost) byla v této době u operátora trhu EPEX SPOT prokazatelně registrována; registrace na burze EPEX SPOT je spojena s důkladným prověřováním každého subjektu ze strany operátora trhu. Pokud EPEX SPOT posoudil společnost Castor Energy AS jako vhodnou pro registraci na svém trhu, pak lze takovou skutečnost považovat spíše za záruku korektnosti daného subjektu. Jestliže EPEX SPOT již v roce 2014 podezíral skupinu Castor z páčání daňových podvodů na DPH, měl ihned zrušit registraci společností z této skupiny na svém trhu a varovat subjekty, se kterými tato skupina na jeho trhu obchodovala. Nic z toho se však nestalo, a žalobkyně tak neměla v době obchodování s Castor Power žádné indicie o nekorektnosti skupiny Castor. Jakákoli zjištění ze Zprávy o vyšetřování jsou proto pro posouzení odpovědnosti žalobkyně za účast na daňovém podvodu irelevantní, protože žalobkyně tyto informace neměla a nemohla mít k dispozici v rozhodné době.
48. Žalobkyně dále namítla, že povinnost přijmout opatření za účelem prověření obchodního partnera nastupuje v souladu s judikaturou SDEU pouze v okamžiku, kdy se objeví indikace ohledně existence nesrovnalosti nebo podvodu na DPH. V případě obchodní spolupráce se společností Castor Power se žádné takové indikace nevyskytovaly.
49. Žalobkyně si zejména vyžádala tzv. KYC balíček, prověřila si podklady v něm obsažené a uzavřela řádnou smluvní dokumentaci. V rámci tohoto prověření nezjistila žádnou skutečnost svědčící o riziku nesrovnalosti či podvodu, a proto se společností Castor Power zahájila obchodní spolupráci, přičemž v prověřování a monitorování obchodní spolupráce nepolevila ani v průběhu obchodní spolupráce. V okamžiku, kdy obchodní spolupráce začala vykazovat i naprosto minimální známku nestandardnosti (požadavek úhrady na dosud neznámý účet), žalobkyně využila postup podle ustanovení § 109a zákona o DPH a daň z příslušné transakce odvedla přímo na účet správce daně, čímž eliminovala riziko chybějící daně z příslušné transakce.
50. Ve **druhém žalobním bodě** žalobkyně namítla aplikaci nesprávného institutu boje proti daňovým podvodům.
51. Uvedla, že institut ručení příjemce zdanitelného plnění byl zaveden do § 109 zákona o DPH s účinností od 1. 4. 2011. Tento institut se do určité míry překrývá s odebráním nároku na odpočet, a to zejména v hledisku subjektivního vědomostního testu o zasažení plnění podvodem na DPH. Vztahem ručení a odebrání nároku na odpočet DPH v situacích, kdy jsou splněny podmínky pro aplikaci obou institutů, se zabýval rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017 č. j. 22 Af 33/2016 – 60. Dle názoru krajského soudu v případě, kdy se identifikovaného daňového podvodu dopustil přímý

dodavatel daňového subjektu, se podmínky pro odebrání nároku na odpočet DPH překrývají s podmínkami pro uplatnění institutu ručení a vydání ručitelských výzev. V takovém případě je správce daně povinen aplikovat konkrétní právní úpravu českého zákona o DPH a nemůže se opírat o aplikaci obecných principů dovozených toliko judikaturou SDEU. Krajský soud se ve své analýze opíral o základní aplikační zásady, zejména zásadu, že zvláštní právní úprava má přednost před obecnou právní úpravou (*lex specialis derogat legi generali*). Judikaturu SDEU je přitom nutno považovat právě za obecnou právní úpravu, neboť vychází z univerzálních principů, a to zejména ze zásady zákazu zneužití práva. Pokud jsou tedy naplněny podmínky § 109 odst. 1 zákona o DPH, zejména v situaci, kdy je podvod identifikován na úrovni přímého dodavatele daňového subjektu, je správce daně povinen aplikovat institut ručení a nemůže odebrat nárok na odpočet DPH.

52. Žalobkyně si je vědoma toho, že rozsudek Krajského soudu v Ostravě, na který odkazovala již v odvolání, byl následně zrušen rozhodnutím Nejvyššího správního soudu. Dle jejího názoru však nelze rozsudkem kasačního soudu tuto záležitost považovat za ukončenou. Poukázala zejména na to, že v rámci řízení vedeného pod sp. zn. 22 Af 33/2016 podal Krajský soud v Ostravě Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku týkající se právě vztahu ručení a odebrání nároku na odpočet DPH. Žalobkyně se plně ztotožňuje s posouzením právní otázky Krajským soudem v Ostravě. S ohledem na toto posouzení se domnívá, že pokud žalovaný dospěl k závěru (ač dle žalobkyně zcela nesprávného), že žalobkyně věděla nebo měla a mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu, měl v takové situaci vyzvat žalobkyni k odvedení daně jakožto ručitele ve smyslu ustanovení § 109 zákona o DPH a neměl přistoupit k odebrání odpočtu DPH z předmětných transakcí.
53. Ve **třetím žalobním bodě** žalobkyně namítala procesní pochybení žalovaného. Předně namítla neunesení důkazního břemene žalovaným, neboť správce daně i žalovaný zcela rezignovali na svou důkazní povinnost, která na nich spočívala v souvislosti s prokázáním vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu, a namísto toho se uchýlili k prostému konstatování, že prověření dodavatele provedené žalobkyní před zahájením spolupráce nebylo dostatečné.
54. Nelze akceptovat, aby se žalovaný s odkazem na nedostatečné prověření dodavatele zbavoval své povinnosti prokázat, že žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla, že se účastní daňového podvodu. Žalovaný nejenže chybně vyhodnotil zjištěné skutečnosti jako indicie daňového podvodu, ale také postupoval procesně nesprávně, pokud se při vlastní důkazní nouzi uchýlil k přisouzení odpovědnosti za daňový podvod žalobkyni na základě konstatování o nedostatečném prověření dodavatele. Takový postup se zcela příčí zásadám postihování daňových podvodů vyjádřeným v judikatuře SDEU.
55. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný odmítl aplikovat judikaturu Nejvyššího správního soudu na její případ, což odůvodnil naprosto nepřesvědčivým a nedostatečným způsobem, totiž tak, že se Nejvyšší správní soud odklonil od své rozhodovací praxe, případně že jsou dané závěry v judikatuře Nejvyššího správního soudu ojedinělé, a proto takové rozsudky nelze považovat za obecně aplikovatelné. Takový způsob vypořádání se s odvolacími námitkami je však nedostatečný a zakládá přinejmenším dílčí nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
56. Žalovaný taktéž nezohlednil časový aspekt při hodnocení existence indicií nasvědčujících jakýmkoli nestandardností či snad podvodu na DPH. Pro případ, že by ovšem dílčí

skutečnosti zdůrazňované správcem daně a žalovaným samostatně či v celkovém kontextu daly vzniknout takovéto indicii či indiciím, žalobkyně namítla, že v napadeném rozhodnutí naprosto absentuje posouzení okamžiku, ke kterému tyto indicie vyvstaly, a tedy okamžiku, od kdy lze posuzovat dobrou víru žalobkyně a vůbec uvažovat o odebrání nároku na odpočet DPH. V posuzovaném případě se žalovaný časovým aspektem jím tvrzených indicií vůbec nezaobíral

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

57. Žalovaný ve vyjádření ze dne 7. 11. 2019 navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.
58. K **prvnímu žalobnímu bodu** uvedl, že dodržel algoritmus zkoumání podmínek pro odeprání nároku na odpočet DPH, který aplikoval na věc žalobkyně. Správce daně detekoval ve dvou odběratelsko-dodavatelských řetězcích chybějící daň, a to u dvou jeho článků. Tímto došlo k podvodu na DPH a zároveň narušení neutrality DPH vůči ostatním článkům. Následně pak žalovaný vycházel z objektivních okolností, podle kterých posuzoval, zda žalobkyně věděla či alespoň vědět měla a mohla, že obchodní řetězec je zatížen podvodem na DPH.
59. Správce daně dal žalobkyni prostor k tomu, aby uvedla a doložila, jaká dostatečná opatření učinila, aby eliminovala své vědomé zapojení na daňovém podvodu, v důsledku čehož by byla v dobré víře a v důsledku čehož by jí musel uplatněný odpočet na DPH přiznat. Žalobkyně však nepředložila nic, co by prokazovalo, že si svého přímého dodavatele prověřovala z veřejně dostupných zdrojů. Žalobkyně si tak počínala neobezřetně a nepřijala dostatečná opatření k tomu, aby minimalizovala rizika své možné účasti na podvodu na DPH. Jedinou výjimkou bylo jedno plnění za zdaňovací období duben roku 2014.
60. Ke **druhému žalobnímu bodu** uvedl, že stejně jako NSS v rozsudku ze dne 18. 12. 2018 č.j. 7 Afs 8/2018-56 nesouhlasí s tím, že by ručení dle § 109 zákona o DPH mělo mít přednost před podvodem. Pakliže se dostala daná právní otázka (vztah/přednost ručení a/před podvodem) ke Krajskému soudu v Ostravě, považoval ji za zřejmou, jelikož nevyužil možnosti položení fakultativní předběžné otázky, a to i navzdory tomu, že - jak Nejvyšší správní soud dovodil – odpověď, ač opačnou, lze dovodit jak z judikatury Nejvyššího správního soudu, tak i SDEU.
61. Ke **třetímu žalobnímu bodu** odkázal na napadené rozhodnutí a doplnil, že žalobkyní předložená KYC dokumentace neobsahovala žádné relevantní podklady, které by obezřetnému obchodníkovi umožňovaly učinit závěr o tom, že společnost Castor Power je důvěryhodným a spolehlivým obchodním partnerem. Skutečnost, kdy se elektřina coby zboží, jež bývá rizikovější z pohledu obchodování s DPH, dostalo do povědomí veřejnosti až v r. 2016, je nerozhodná. Je evidentní, že elektřina byla rizikovou komoditou již od roku 2013, neboť na ni pamatovaly předpisy (směrnice) Evropské unie.
62. Co se týče využití způsobu zvláštního zajištění daně žalobcem dle § 109a zákona o DPH, tak právě v případě plnění, u kterého k tomuto došlo, byl žalobkyni odpočet uznán. Stalo se tak ve zdaňovacím období duben 2014. Je však zarážející, že po pěti měsících, tedy ve zdaňovacím období září 2014, začala žalobkyně se svým dodavatelem, u něhož předtím použila zvláštního zajištění daně dle § 109a zákona o DPH, znovu obchodovat, a to bez využití mechanismu dle § 109a zákona o DPH, ačkoliv podmínky spolupráce se nikterak nezměnily, a tudíž přímý dodavatel žalobkyně musel být rizikový v naprosto stejné míře.

63. Žalobkyně na vyjádření žalovaného reagovala replikou ze dne 24. 1. 2020, ve které k **prvnímu žalobnímu bodu** zopakovala, že z jednotlivých skutečností uvedených žalovaným ani z jejich souhrnu nevyplývá, že by věděla či alespoň vědět měla a mohla o svém zapojení do odběratelsko-dodavatelského řetězce obchodujícího se zdanitelným plněním zatíženým podvodem na DPH. K subdodavatelům Castor Power uvedla, že je mimo její sféru vlivu to, jaké subdodavatele si její dodavatel vybírá. Identita obchodní partnerů dodavatele není obvykle žalobkyni známa. Je nemyslitelné, aby byla nucena své standardní prověřovací postupy rozšiřovat i na subdodavatele svého dodavatele. Takový požadavek by vybočoval z mezí „rozumného (přiměřeného) prověřování“ obchodních partnerů, který zmiňuje i relevantní judikatura SDEU.
64. Žalovaný nijak nereagoval na její argumentaci uvedenou v žalobě. Přičítání nekontaktnosti dodavatele k tíži daňového subjektu je v přímém rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 7. 8. 2015 č. j. 5 Afs 180/2014-21). Pokud nelze *ex post* přičítat k tíži žalobkyni nekontaktnost jejího dodavatele, tím spíše nelze takový postup uplatnit v případě dodavatelů žalobkyně. Navíc je třeba zdůraznit, že aktuální nekontaktnost těchto subjektů nevypovídá nic o tom, zda tyto subjekty byly kontaktní a plně fungující v době uskutečnění prověřovaných transakcí. Co se týče virtuálních sídel, žalobkyně odkázala na rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018 č. j. 9 Afs 216/2018-51, který tuto skutečnost neshledává problematickou. Nezveřejňování účetní závěrky nemusí být taktéž spojeno s daňovým podvodem (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2019 č. j. 10 Afs 70/2018-73). Ani nedostatečně dlouhá existence přímého dodavatele žalobkyně na trhu nevypovídá o zapojení do podvodu na DPH.
65. V korporátní struktuře není ani ničím neobvyklým a podezřelým, že se na pozici jednatelů nacházejí osoby jiné než české národnosti. K absenci licence od ERÚ a absenci registrace u českého operátora trhu OTE žalobkyně zopakovala, že se svým přímým dodavatelem obchodovala výhradně na německém trhu.
66. Žalovaný poukázal na skutečnost, že v rámci Zprávy o vyšetřování Úřad zjistil, že Castor Power je českou pobočkou norské obchodní korporace Castor Power AS, jež je již Úřadu známa a byla posouzena jako podezřelá, neboť prostřednictvím své polské pobočky realizovala na tomto trhu podvody na DPH. Žalobkyně k tomu podotkla, že se jedná o Castor Power AS, která byla Úřadem posouzena jako podezřelá, nikoliv o českou společnost, se kterou obchodovala žalobkyně.
67. Ke **druhému žalobnímu bodu** žalobkyně zopakovala, že podmínky pro odebrání nároku na odpočet DPH se překrývají s podmínkami pro uplatnění institutu ručení a vydání ručitelských výzev. Žalobkyně považuje další polemiku na toto téma za bezpředmětnou, neboť touto otázkou se bude zabývat SDEU na základě předběžné otázky položené v rámci řízení vedeného pod sp. zn. 22 Af 33/2016 Krajským soudem v Ostravě.
68. Ke **třetímu žalobnímu bodu** žalobkyně doplnila, že žádným způsobem v rámci své argumentace v žalobě nenaznačovala, že by nedostatečné obecné povědomí o rizikovosti jakékoliv komodity mělo mít za následek nepostižitelnost podvodů na DPH u této komodity. Snahou žalobkyně bylo poukázat především na to, že v době obchodování s Castor Power neexistovalo povědomí na trhu o možné rizikovosti této komodity, a žalobkyně tudíž neměla důvod přijímat jakákoli zvýšená opatření.
69. Nadto měl zákonodárce možnost implementovat již od 15. 8. 2013 obsah Směrnice Rady č. 2013/43/EU, která novelizovala Směrnici Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006,

o společném systému DPH (dále jen „Směrnice Rady“), čímž by dal implicitně najevo, že považuje elektřinu za rizikovou komoditu v souvislosti s podvody na DPH. Na konci roku 2014 vydala vláda na základě zákonného zmocnění nařízení č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, kterým určila okruh plnění, na něž se uplatní režim přenesení daňové povinnosti. Takto vymezený okruh plnění však nezahrnoval elektřinu ani jiné energetické komodity.

IV. Ústní jednání

70. Při ústním jednání před soudem dne 19. 10. 2021 žalobkyně prostřednictvím svého právního zástupce shrnula obsah žaloby a zdůraznila stěžejní žalobní námitky. Uvedla, že učinila zcela standardní kroky k ověření svého obchodního partnera, přičemž nezjistila žádné skutečnosti, z nichž by vyplynulo, že její dodavatel je zapojen do podvodu na DPH. O tom, že žalobkyně prováděla průběžný monitoring dodavatele, svědčí též postup žalobkyně, která ohledně plnění za duben 2014 odvedla daň přímo příslušnému správci daně. K naplnění podmínek pro odepření odpočtu nedošlo, jelikož správcem daně zjištěné skutečnosti nejsou způsobilé prokázat, že žalobkyně mohla vědět, že její dodavatel je zapojen do podvodného řetězce. Žalovaný při jednání navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a písemné vyjádření k žalobě. Uvedl, že elektřina, resp. obchodování s energiemi, představuje z pohledu DPH rizikovou komoditu. V řízení byly přitom zjištěny relevantní skutečnosti a rozkryty indicie, které ve svém souhrnu odůvodnily závěr o vědomosti či možné vědomosti žalobkyně, že se zapojí do podvodného řetězce.

V. Posouzení věci soudem

71. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
72. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
73. Soud předesílá, že vzhledem k velkému rozsahu žaloby i následného podání žalobkyně (replika), v nichž se námitky mnohdy překrývají, posuzoval žalobní námitky rovněž dle 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 NSS 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).
74. Podstatou sporu mezi účastníky je neuznání (odepření) nároku žalobkyně na odpočet DPH. Žalobkyně se před správcem daně domáhala nároku na odpočet daně dle § 72 zákona o DPH, což správce daně, resp. žalovaný neuznal, neboť na základě několika objektivních okolností dospěl k závěru, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla, že se účastní daňového podvodu. Vzhledem ke vzájemné logické provázanosti a obsahové souvislosti stěžejních žalobních námitek uplatněných v **prvním a třetím žalobním bodě** soud tyto vypořádal současně.
75. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely*

uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku.

76. Problematikou karuselových (kolotočových) podvodů se již v celé řadě případů zabýval Nejvyšší správní soud i SDEU; z judikatury těchto soudů zdejší soud při rozhodování v dané věci vycházel. V rozsudku ze dne 25. 6. 2015 č. j. 6 Afs 130/2014-60, Nejvyšší správní soudu shrnul, že v případech karuselových podvodů „(...) je zásadní interpretace a následná aplikace pojmu ‚podvod na DPH‘. Ten je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [rozsudky 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 & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen ‚věc Optigen‘), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-40/04 *Axel Kittel* proti Belgickému státu a Belgický stát proti *Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen ‚věc Kittel‘), rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen ‚věc Mahagében‘)]. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem 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 šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. (...) ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232).
77. Posuzování subjektivní stránky jednání stěžovatelky, tedy hodnocení její vědomosti o daňovém podvodu, částečně souvisí s (...) s interpretací daňového podvodu. (...) (N)árok 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. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23). (...) 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). Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142).
78. Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General* proti *Federation of Technological Industries* a další, C-384/04, Sb. rozh., s. I 4191, bod 33). 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 soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc Kittel, cit. v bodě [47] výše). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS). Není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici.

79. Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 10. 6. 2015 č. j. 2 Afs 15/2014-59 k prokazování zavinění dovedl, že „[p]ři obecném hodnocení subjektivní stránky daňového subjektu je prakticky bez významu také to, v jakém hospodářském odvětví proběhlo podvodné jednání a zda toto odvětví již bylo či nebylo zasaženo podvody na DPH“. Vycházel přitom z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, podle něhož „(...) jedním z hledisek pro posouzení subjektivní stránky jednání daňového subjektu mohou být i skutečnosti, které by pouze samy o sobě k závěru nepříznivému pro daňový subjekt nepostačovaly – tedy např. skutečnost, že v minulosti již byl daňový subjekt seznámen s tím, že se stal (byť tehdy třeba naprosto bez jakéhokoli zavinění) článkem v podvodném řetězci k dani z přidané hodnoty. (...) Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené“.
80. V rozsudku ze dne 23. 8. 2013 č. j. 5 Afs 83/2012–46 Nejvyšší správní soud k otázce rozložení důkazního břemene při prokazování karuselových podvodů konstatoval, že „[...] důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a je nutno vymezit jeho rozměr. Jestliže tedy stěžovatel v daňovém přiznání tvrdil, že uskutečnil intrakomunitární plnění, a z toho důvodu uplatnil osvobození od daně, bylo součástí jeho důkazního břemene nejen prokázat, že odběratel je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, ale rovněž, že zboží bylo do tohoto státu skutečně přepraveno, a v intencích judikatury SDEU, jakož i v intencích rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195 i to, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu“. Dále uvedl, že důkazní břemeno je omezeno principy fungování jednotného trhu a přijetí uvedených opatření může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování Evropské unie, jako je zejména volný pohyb zboží.
81. Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl, že existence daňové ztráty je základním předpokladem pro to, aby žalobkyně mohla být odpovědná za účast na daňovém podvodu. Je tak na správci daně, aby popsal, v čem spočívala podstata podvodu, kvalifikoval jej a vylicil řetězec skutkových okolností, ze kterých by v souhrnu bylo možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Jak vyplývá též z konstantní judikatury Ústavního soudu, „prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty,

není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srovnej nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1841/07)“ (rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 111/2009–274, obdobně též např. rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015 č. j. 9 Afs 163/2015-44).

82. Při obchodování v řetězci je v souladu s judikaturou Soudního dvora nárok na odpočet daně chráněn pouze za situace, že plátcé daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. Takový výklad je v souladu s cílem Šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně 77/388/EHS, (dále jen „Šestá směrnice“), neboť tím, že ztěžuje podvodná plnění, jim může i zabránit [(bod 58 rozsudku C-439/04), bod 76 rozsudku C-487/01 a C-7/02 (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009 – 274)]. „Pouze za této situace je na místě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Společenství bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. V opačném případě, tedy je-li 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 dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet - viz právní závěr Soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL [2006] Sb.“ Soudní dvůr dokonce v těchto rozhodnutích uvedl, 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 šesté směrnice považována za osobu účastníci se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem“ (rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL [2006] Sb.)
83. V nyní projednávané věci dle názoru soudu prokazatelně došlo k narušení neutrality daně. Byla prokázána existence podvodu na DPH v obchodním řetězci, jehož součástí byla žalobkyně.
84. V předmětných zdaňovacích obdobích byla dodavatelem žalobkyně společnost Castor Power. Ve zdaňovacím období březen a duben 2014 byla dodavatelem společnosti Castor Power společnost Santoni Energy. Ve zdaňovacím období září 2014 byla dodavatelem společnosti Castor Power společnost Crius, jejímž dodavatelem byla společnost VELOX.
85. Jak vyplývá ze správního spisu, zejména z písemností, které jsou zařazeny na č. l. 23 pod č. j. 312291/16/4200-12775-110610, společnost Santoni Energy za zdaňovací období březen 2014 nevykázala žádná uskutečněná zdanitelná plnění, pouze uplatnila daň na vstupu z přijatých zdanitelných plnění ve výši 1 260 Kč a za zdaňovací období duben 2014 nevykázala vůbec žádná (uskutečněna či přijatá) zdanitelná plnění, stejně jako společnost

Crius za zdaňovací období září 2014. Přímý dodavatel žalobkyně, společnost Castor Power, v předmětných zdaňovacích obdobích nepřiznala a neuhradila daň z dodání zboží (elektrické energie) žalobkyni; za zdaňovací období 1. až 3. čtvrtletí roku 2014 ani nepodala daňová přiznání. Všechny tyto společnosti jsou pro správce daně nekontaktní, případně s ním nespolupracují, a sídlí na virtuální adrese. Společnost VELOX sídlí v Maďarsku, avšak ani ta není pro maďarského správce daně kontaktní. Ten v rámci výměny informací českému správci daně sdělil, že ani tato společnost za předmětná zdaňovací období nedeklarovala žádné dodání zboží do jiného členského státu. Lze shrnout, že u těchto společností zcela prokazatelně došlo k narušení principu daňové neutrality, jelikož byly identifikovány a označeny jako články obchodního řetězce (v němž se nacházela i sama žalobkyně), u něhož byla identifikována chybějící daň.

86. Soud s ohledem na shora citovanou judikaturu shrnuje, že při prokazování karuselových podvodů je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázání, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (srov. také rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016 č. j. 4 Afs 233/2015-47).
87. V nyní projednávané věci žalovaný skutečnost, že předmětná plnění byla součástí podvodu na DPH, vystavěl zejména na těchto objektivních okolnostech, které popsal v odstavcích 61 - 69 napadeného rozhodnutí:
- 1/ společnost Castor Power byla nově založenou společností,
 - 2/ nebylo možné ověřit finanční stabilitu společnosti Castor Power,
 - 3/ existovaly nesrovnalosti v KYC dokumentaci,
 - 4/ rámcová Smlouva EFET nebyla uzavřena při osobním jednání stran,
 - 5/ žalobkyně se nikdy osobně nesetkala s jednatelem společnosti Castor Power,
 - 6/ společnost Castor Power nebyla registrovaným účastníkem na německém trhu EPEX SPOT,
 - 7/ úhrada za dodávky elektrické energie proběhla na nezveřejněný norský bankovní účet,
 - 8/ společnost Castro Power byla významným dodavatelem žalobkyně,
 - 9/ cena elektřiny dodané společností Castor Power byla nižší než uzavírací cena na denním spotovém trhu EPEX SPOT.
88. K výše uvedeným okolnostem soud uvádí, že skutečnost, že společnost Castor Power byla nově založenou společností, sama o sobě nemůže být objektivní okolností, pro kterou by se žalobkyně mohla domnívat, že se tato společnost účastní obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH. Byť však tato skutečnost není sama o sobě nezákonná, přesto se může jevit jako nestandardní (srov. např. rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015 č. j. 2 Afs 15/2014 - 59). Z obchodního rejstříku vyplývá, že společnost byla založena dne 1. 11. 2012, tedy více než rok předtím, než s ní žalobkyně začala fakticky obchodovat. Žalobkyně uvedla, že v době zahájení spolupráce již existovalo o této společnosti širší povědomí, což mělo vyplynout z diskuzí na různých fórech a konferencích i z bilaterálních rozhovorů žalobkyně s jejími obchodními partnery. K tomu odkázala na výpovědi svědků Daniela

Hnízda (dále jen „D. H.“), risk manažera žalobkyně, Vítězslava Pura (dále jen „V. P.“), ředitele pro obchod s elektřinou, a na své vyjádření ze dne 31. 3. 2017.

89. Soud však ověřil, že V. P. ve výpovědi výslovně uvedl, že reference na společnost Castor Power neměli. V. P. taktéž uvedl, že žádné informace o společnosti nad rámec Smlouvy EFET nedostal, přičemž KYC proces a podpis smlouvy řešilo finanční oddělení a risk oddělení. D. H., risk manažer, uvedl, že referencí byl pouze KYC proces a kontakty na trhu. Ve vyjádření ze dne 31. 3. 2017 k dotazům správce daně žalobkyně uvedla, že před zahájením obchodování vycházela zejména ze struktury skupiny, kontaktních údajů, naskenovaného pasu jednatele, výpisu z rejstříku, licence na obchod s elektřinou, registrace k DPH, které jí byly poskytnuty společností Castor Power elektronicky. O této společnosti taktéž mělo existovat na trhu širší (pozitivní) povědomí.
90. Soud se sice ve shodě se žalobkyní domnívá, že samotná existence relativně nové společnosti na trhu nemůže být bez dalších indicií důvodem pro pochybnost o zapojení této společnosti v obchodním řetězci, který se účastní podvodu na DPH, nicméně při vyhodnocení této skutečnosti společně s dalšími objektivními okolnostmi, které jsou shrnuty shora, lze tyto pochybnosti mít za více než důvodné. Za stěžejní soud považuje zejména rozpornost tvrzení vyslechnutých zaměstnanců s tvrzeními žalobkyně. Zároveň pak, co se týče prokázání tvrzeného povědomí o společnosti Castor Power na trhu s elektrickou energií, zůstalo ze strany žalobkyně pouze u ničím nepodloženého tvrzení.
91. Zjevné je pouze to, že dodavatel žalobkyně měl v obchodním rejstříku zapsán jako předmět podnikání obchod s elektřinou, žalobkyně disponovala pasem jednatele či licencí od ERÚ na obchod s elektřinou a ověřila i skutečnost, že společnost byla registrována jako plátce DPH. Vzhledem k sídlu společnosti Castor Power v České republice a zejména skutečnosti, že byla držitelem licence od ERÚ, musí soud souhlasit se žalovaným a správcem daně, že bylo podezřelé, že tato společnost nebyla registrována u českého operátora trhu OTE, a to v rozporu s ustanovením § 30 odst. 2 písm. e) energetického zákona. V tomto ohledu měla i tato skutečnost žalobkyni varovat a to bez ohledu na to, zda se společností Castor Power obchodovala na německém či jiném trhu. Pokud žalobkyně chtěla postupovat řádně a svého dodavatele chtěla důkladně prověřit, bylo více než vhodné, aby chybějící dokumenty v rámci KYC procesu od svého dodavatele požadovala, případně jej požádala o vysvětlení, z jakého důvodu registraci u českého operátora nedisponuje. Taktéž skutečnost, že žalobkyni byla na základě předložené KYC dokumentace dodána pouze část smlouvy, zřejmě o založení bankovního účtu u společnosti ČSOB, nemůže svědčit o zvýšené pozornosti žalobkyně stran prověřování jejího obchodního partnera. Z předložené dokumentace, resp. části smlouvy, která zachycuje pouze dva její články, nebylo možné ani identifikovat, o jaký bankovní účet se jedná. Takto předložená smlouva nemohla mít v rámci procesu KYC žádnou vypovídající hodnotu, a tedy nebylo možné z ní ověřit finanční stabilitu obchodního partnera žalobkyně. Přesto tato skutečnost žalobkyni nepřišla podezřelá, jelikož žádné další relevantní kroky k ověření nejen finanční stability společnosti Castor Power neučinila.
92. Pokud žalovaný tvrdil, že společnost Castor Power nezveřejnila žádnou ze svých účetních závěrek, soud poznamenává, že mu je z úřední činnosti známo, že tyto dokumenty včas nezveřejňují ani některé jiné společnosti. Nicméně v daném kontextu se nejedná o skutečnost, která by se dala označit za nepodstatnou, jelikož nezveřejněním účetní závěrky dochází k porušení zákona, což by žalobkyně jakožto podnikající právnická osoba, měla vědět. Za této situace měla tato skutečnost žalobkyni minimálně varovat a vést ji k tomu,

aby svého potenciálního obchodního partnera prověřila o to pečlivěji, chtěla-li dostát povinnosti postupovat s péčí řádného hospodáře. I tuto skutečnost proto správce daně a žalovaný důvodně považovali za jednu z řady indicií naznačujících, že společnost Castor Power vykazuje rizikové znaky chování, a soud se s těmito jejich závěry ztotožňuje.

93. Ve vztahu ke KYC dokumentaci lze doplnit, že zde byly uvedeny identifikační a obecné kontaktní údaje patřící nikoliv společnosti Castor Power, ale společnosti Castor Energy AS. Tato společnost je sice dle obchodního rejstříku společníkem společnosti Castor Power, z hlediska práva se však jedná o zcela samostatné a odlišné právní subjekty s vlastní organizační strukturou. Také tato skutečnost měla být žalobkyni podezřelá. Pokud by žalobkyně chtěla postupovat obezřetně, mohla své obchodního partnera prověřit a na nesrovnalosti v KYC dokumentaci se jej dotázat. Nelze zároveň přehlédnout, že komunikace mezi žalobkyní a společností Castor Power mohla probíhat nestandardně rychle, protože obě společnosti sídlily na stejné adrese. K žádné zpřesňující komunikaci mezi oběma společnostmi však ani v tomto ohledu nedošlo.
94. Soud má zároveň za to, že správce daně, resp. žalovaný disponovali dostatečnými znalostmi o obchodních zvyklostech v daném odvětví, a i na základě tohoto mohli vyhodnotit výše popsané nesrovnalosti v KYC dokumentaci.
95. Pokud jde o prokazování vědomostní složky, musí být v souladu se shora citovanou judikaturou úvahy o nestandardnosti transakcí činěny s přihlédnutím k tomu, v jakém prostředí se odehrály a jaké jsou zde běžné obchodní zvyklosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 10. 2020 č. j. 8 Afs 49/2019 – 33 uvedl, že „[n]elze proto na vymezené objektivní okolnosti nahlížet univerzální optikou toho, jak by nejspíš měly podle přesvědčení stěžovatele obchodní transakce objektivně probíhat napříč ekonomikou bez ohledu na specifika určitých typů transakcí. Jinými zákonitostmi se tak nepochybně bude řídit vývoz spodního prádla za desítky milionů Kč do Spojených arabských emirátů (viz výše již citovaný rozsudek ve věci sp. zn. 2 Afs 104/2015), nákup reklamního prostoru, resp. sponzorského vzkazu ve vysílání veřejnoprávní televize (rozsudek ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 11/2020-55) nebo obchodování s koženou galanterií v prostoru vietnamské tržnice.“
96. Z napadeného rozhodnutí i ze Zprávy o daňové kontrole vyplývá, jaký způsob obchodování považuje správce daně v daném prostředí za obvyklý a v jakém směru (rozsah či jiné aspekty) se tomuto obvyklému způsobu obchodování sporné transakce žalobkyně vymykají. Tyto skutečnosti vyplývají zejména ze Zprávy o vyšetřování. Teprve v tomto srovnání se totiž mohou v plném světle promítnout zjištěné nestandardnosti. Pokud žalovaný, potažmo správce daně, navzdory tížícímu důkaznímu břemenu při prokazování vědomostní stránky podvodu na zjišťování těchto podstatných okolností rezignuje a vyjde pouze z obecně formulované představy o tom, jak by podnikání daného daňového subjektu mělo vypadat, přičemž není zřejmé, jak vypadá běžný (standardní) způsob podnikání v daném odvětví, od kterého se měl daňový subjekt odchýlit, vystavuje se riziku, že jeho závěry neobstojí, neboť nevyvrátí pochybnosti o tom, zda běžný způsob obchodování v daném odvětví a lokalitě nemůže být odlišný. V nyní projednávané věci však k této situaci nedošlo. „Jinými slovy, jestliže daňový subjekt plausibilně tvrdí, že obdobný způsob obchodování využívá dlouhodobě a obdobně postupují i další subjekty v daném odvětví a lokalitě, přičemž takový způsob obchodování lze považovat za objektivně možný, představitelný a nikoli zjevně nelogický, je třeba klást na závěry daňových orgánů týkající se naplnění kritérií vědomostního testu vyšší požadavky. Výše uvedené samozřejmě platí pouze v případě, že způsob, povaha, předmět či jiné okolnosti obchodování daňového subjektu a jeho obchodních partnerů

nejsou v rozporu s povinnostmi plynoucími z právních předpisů veřejného práva v celé jejich šíři a transakce se pohybují ve standardním rámci předpokládaném právním řádem ČR. Postupuje-li daňový subjekt nezákonně, resp. jím uskutečněné transakce lze považovat za „podvodné“ i z jiných hledisek než daňových, má to logicky význam i pro nároky kladené na důkazní břemeno daňových orgánů.“ (rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2020 č. j. 8 Afs 49/2019 – 33)

97. Jak již bylo uvedeno výše, žalovaný nedostatky v KYC dokumentaci dovozoval z toho, že společnost Castor Power v rámci ní uváděla identifikační a kontaktní údaje patřící třetím subjektům. KYC dokumentace totiž obsahovala kontaktní emailové adresy s doménou nikoliv společnosti Castor Power, ale ve znění „castorenergy“ (tj. patřící Castor Energy AS) a dále EIC kódy či registrační číslo obchodníka plynu přidělené nikoliv společnosti Castor Power, ale opět společnosti Castor Energy AS a dále společnosti LUXCOM a Electra.
98. Žalobkyně v průběhu řízení před správcem daně opakovaně uvedla, že „EIC kódy jsou pouze technickým prostředkem pro spárování nabídky a poptávky, neslouží jako identifikace obchodního partnera a je zcela běžné, že některé společnosti využívají k obchodování EIC kódy patřící třetím osobám.“ (odst. 64 odvolání žalobkyně) Tuto skutečnost zopakoval i svědek V. P., který uvedl, že prostřednictvím cizích EIC kódů obchodovaly na burze i jiné společnosti, a nejedná se tak o nestandardní okolnost. V odvolání žalobkyně dále uvedla, že „[s]právce daně v rámci hodnocení navázání obchodní spolupráce vychází pouze ze svého vlastního subjektivního přesvědčení a nebere v potaz, že řada jeho implicitních požadavků je zcela nad rámec běžné obchodní praxe.“ Obdobně i v žalobě poukazovala žalobkyně na neznalost správce daně, pokud jde o obchodní zvyklosti.
99. Soud však na rozdíl od žalobkyně musí konstatovat, že se žalovaný k výše uvedeným skutečnostem relevantně vyjádřil a s námitkami žalobkyně se v napadeném rozhodnutí vypořádal právě odkazem na Zprávu o vyšetřování, kdy i podle Úřadu je vysoce podezřelé, že dodavatel společnost Castor Power nenominovala objemy elektřiny žalobkyni prostřednictvím svých přístupových údajů, ale použila přístupové údaje (EIC kód) společnosti Electra. Takové jednání není podle Úřadu na trzích s elektrickou energií v rámci EPEX SPOT „normální“ a může být použito při pokusu zastřít původ elektrické energie např. k účelu udržení dodavatelského řetězce sloužícího k podvodům na DPH. Právě Zprávu o vyšetřování lze v této části považovat za klíčovou. Lze sice souhlasit s žalobkyní, že Nejvyšší správní soud opakovaně v judikatuře vymezil rozsah důkazního břemene daňového subjektu a správce daně, přičemž judikoval, že skutečnosti, které nastanou *ex post*, resp. jsou správcem daně zjištěny až poté, kdy k plnění došlo, nelze daňovému subjektu přičítat k tíži (viz např. rozsudky NSS ze dne 25. 3. 2005 sp. zn. 5 Afs 131/2004 nebo ze dne 21. 3. 2018 č. j. 1 Afs 427/2017-48), avšak soud má za to, že i Zpráva o vyšetřování může mít svou důkazní hodnotu, pokud jde o nestandardnosti při použití přístupových údajů třetích subjektů či skutečnost, že dodavatel žalobkyně nebyl na německém trhu s energiemi registrován, resp. obecně pokud jde o obchodní zvyklosti na trhu s elektrickou energií. V tomto případě se nejedná o skutečnosti, které nastaly tzv. *ex post*, ale o zjištění týkající se ověření obvyklých obchodních zvyklostí v daném podnikatelském prostředí.
100. Zejména s ohledem na obsah Zprávy o vyšetřování lze uzavřít, že v daném odvětví rozhodně nebylo standardní, aby na burze EPEX Spot společnosti obchodovaly prostřednictvím EIC kódů třetích subjektů, jak namítala žalobkyně. Soud nepovažuje za podstatné ani to, že jedna z těchto třetích společností, jejíž EIC kódy dodavatel žalobkyně v KYC dokumentaci uváděl, byla většinovým společníkem dodavatele žalobkyně. Byť se

jednalo o společníka dodavatele žalobkyně, zároveň se jednalo o zcela jinou (nadto cizozemskou) obchodní společnost s vlastní hierarchií a organizační strukturou. Tuto skutečnost měla žalobkyně považovat za podezřelou a konfrontovat s ní svého dodavatele. Jak již soud uvedl výše, přestože s dodavatelem sídlili na stejné adrese, žalobkyně si žádným způsobem skutečnosti uvedené v KYC dokumentaci, leckdy zcela nedostatečné a nerelevantní, neověřila či neupřesnila.

101. Jinými slovy řečeno, tvrzení, že obchodování na burze EPEX SPOT pod EIC kódy třetích osob lze považovat za objektivní okolnost svědčící o zapojení dodavatele žalobkyně do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH, vyplývá zejména ze Zprávy o vyšetřování, která tuto skutečnost považuje za vysoce podezřelou. Naopak tvrzení svědka V. P., který do protokolu uvedl, že „*menší firmy využívají členy burz, aby nemusely vstupovat samy a platit tyto poplatky*“, nebyla v dané věci prokázána.
102. K tomuto je třeba vztáhnout i další objektivní okolnost, a sice to, že společnost Castor Power nebyla registrovaným účastníkem na německém trhu EPEX SPOT. Tato skutečnost je podezřelá již na první pohled a vyplývá i ze Zprávy o vyšetřování, která je i v této části stěžejním důkazem zpochybňujícím nepodložené tvrzení žalobkyně, že se v tomto případě jednalo o běžnou obchodní zvyklost.
103. Správce daně i žalovaný nikterak nepochybili, jestliže za objektivní skutečnost svědčící možnému podvodnému jednání označili obchodování na trhu EPEX SPOT pod EIC kódy třetích osob, resp. to, že společnost Castor Power nebyla vůbec registrovaným účastníkem na trhu EPEX SPOT.
104. Soud v této dílčí části shrnuje, že správní orgány obou stupňů zjistily a popsaly dostatek indicií, které měly již v rámci KYC procesu žalobkyni varovat, neboť z nich vyplývaly důvodné pochybnosti o osobě jejího obchodního partnera. Přestože však KYC dokumentace obsahovala neúplné či zcela zřejmě podezřelé údaje (zejména obsahovala namísto údajů dodavatele žalobkyně údaje třetí společnosti), žalobkyně zůstala pasivní a žádné vysvětlení ani doplnění KYC dokumentace po společnosti Castor Power nepožadovala.
105. Za další objektivní okolnost svědčící o možném zapojení dodavatele žalobkyně do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH správce daně a žalovaný považovali skutečnost, že rámcovou smlouvu (Smlouvu EFET) žalobkyně s dodavatelem nepodepsali během osobního jednání stran, a že se žalobkyně osobně nesetkala s jednatelem společnosti Castor Power. Úvahu, kterou uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, resp. správce daně ve Zprávě o daňové kontrole, soud po zohlednění všech dalších objektivních okolností považuje za řádnou a relevantní, a zároveň (v souhrnu s ostatními okolnostmi) svědčící o možném zapojení dodavatele žalobkyně do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH.
106. Ani tuto skutečnost, tedy podepsání rámcové smlouvy nikoliv při osobním jednání, nelze považovat samu o sobě za nestandardní či snad dokonce za nezákonnou, jelikož zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“) uzavření smlouvy postupem, kdy nejdříve obsah smlouvy stvrdí svým podpisem jedna ze stran a následně, s časovým odstupem i na odlišném místě, i druhá ze stran, nezakazuje. Sama žalobkyně v žalobě uvedla, že takové jednání a způsob uzavření smlouvy nepovažuje za vymykající se obchodním zvyklostem, čímž se vymezila proti konstatování žalovaného, že „*[u] smlouvy upravující obchodní spolupráci, která se má týkat transakcí v celkové hodnotě desítek milionů*

korun, považuje odvolací orgán za velmi neobvyklé, aby byla uzavřena bez osobní účasti obou smluvních stran.“ Soud nicméně přisvědčuje žalovanému, že v případě žalobkyně a jejího dodavatele se přímo nabízelo, aby smlouva byla uzavřena při osobním jednání stran, a rovněž to, aby se žalobkyně s jednatelem dodavatele setkala, jelikož obě společnosti sídlily na stejné adrese. Skutečnost, že smlouvu podepsali každý zvlášť, v jiném čase a na jiném místě, je s ohledem na tuto skutečnost značně podezřelá a vymykající se účelnosti obchodního styku, který se nadto v daném případě přímo nabízel, a to zejména za situace, kdy se hodnota transakce pohybovala v řádu desítek miliónů českých korun. Tyto skutečnosti lze proto rovněž považovat za podezřelé, byť samy o sobě ničeho znamenat nemusejí. Ve spojení s dalšími správce daně uvedenými důkazy však i tato skutečnost prokazuje, že žalobkyně o zapojení svého dodavatele do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH měla a mohla vědět. V neposlední řadě jsou zde i pochybnosti ohledně pravosti a relevantnosti uvedené Smlouvy EFET, které jsou zjevné při porovnání podpisu jednatele společnosti Castor Power a podpisu na jeho cestovním dokladu, jehož kopie je rovněž založena ve spisovém materiálu. Již jen z laického pohledu je poznatelné, že tyto podpisy vizuálně neodpovídají. Tuto skutečnost žalobkyně v řízení před správcem daně ani před soudem nikterak nevysvětlila.

107. Soud rovněž nemohl přehlédnout, že také ve vztahu k první osobní schůzce mezi žalobkyní a zástupci dodavatele, jež se měla konat dne 18. 2. 2014, se vyskytují jisté rozpory. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 31. 3. 2017 tvrdila, že schůzky se účastnil D. H. a V. P. za žalobkyni a Jan Larssen (dále jen „J. L.“) za dodavatele, avšak V. P. do protokolu ze dne 16. 3. 2017 uvedl, že se schůzky za dodavatele zúčastnil „Gunther Sarakin“ (jehož jméno si přesně nepamatoval), tedy jednatel dodavatele. D. H. do protokolu ze dne 3. 11. 2016 uvedl, že si již nepamatoval, kdo se schůzky zúčastnil. I tyto dílčí, byť méně významné rozpory, mohou vzbuzovat důvodné pochybnosti o nedostatečné míře opatrnosti žalobkyně ve vztahu k novému, dosud neproověřenému dodavateli, a to zvlášť za situace, kdy se zástupci společností k jednání sešli až dávno poté, co uzavřeli Smlouvu EFET, přestože obě společnosti sídlily na stejné adrese. Rovněž i tato další z řady dílčích nesrovnalostí týkající se způsobu, jakým byly uzavírány smlouvy a jakým způsobem mezi sebou obě společnosti komunikovaly a uzavíraly objednávky (tj. nikoliv osobně, ale prostřednictvím internetových služeb), důvodně vzbuzuje pochybnosti o reputaci dodavatele žalobkyně a může indikovat jeho možné zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH.
108. Co se týče úhrady za dodávky ceny elektrické energie na účet vedený v Norsku, soud považuje za nutné zdůraznit, že platba na účet zahraničního peněžního ústavu není zákonem zapovězena a ani jí nemůže být v souladu se zásadou volného pohybu kapitálu v rámci evropského hospodářského prostoru paušálně bráněno. *„Platba na účet mimo tuzemsko není ničím výjimečným. Ani mezi subjekty uskutečňujícími zdanitelná plnění v tuzemsku nemusí být ekonomicky neodůvodněná, podezřelá či signalizující úmysl nezaplacení daně či jiné podvodné jednání. Nelze s ní proto bez dalšího spojovat důsledky v podobě ručení za chování jiného subjektu, který neodvedl daň a vykazuje daňový nedoplatek u svého místně příslušného správce daně. Jak již zdejší soud konstatoval v nedávném rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, nelze pomíjet, že v rámci daňového řízení existují rovněž legitimní nástroje, které správce daně může, resp. musí účinně využívat k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti především ve vztahu ke skutečnému daňovému dlužníkovi.“* (rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2018 č. j. 5 Afs 78/2017-33) Přesto soud přisvědčil žalovanému, že žalobkyni muselo být podezřelé, že platby nezasílala přímo svému obchodnímu

partnerovi na účet v tuzemsku, ale na bankovní účet norské společnosti Castor Energy AS. Žalobkyně tudíž platby za dodávky elektřiny přijaté od korporace Castor Power neprováděla ve prospěch svého dodavatele, nýbrž ve prospěch společníka jejího dodavatele a zároveň na nezveřejněný bankovní účet. I tato skutečnost měla být žalobkyni podezřelá, přesto však na ni včas nezareagovala.

109. Zcela konkrétně lze k nesrovnalostem ohledně bankovního účtu, na který žalobkyně zasílala společnosti Castor Power platby za dodávky elektřiny, poukázat na § 23 Smlouvy EFET, kde je uveden pro účely úhrad český bankovní účet dodavatele, který však byl zrušen, a to již ke dni 1. 7. 2013 (tj. ještě před samotnou účinností Smlouvy EFET). Nicméně společnost Castor Power měla zřízen i jiný, v té době aktivní český bankovní účet u ČSOB, o kterém žalobkyně musela vědět, neboť byl vedle již zrušeného českého bankovního účtu rovněž uveden v předložené KYC dokumentaci. Přesto však na zájmových vystavených fakturách byl vždy uveden bankovní účet společnosti Castor Energy AS vedený v Norsku. Žalobkyni při řádném vyřizování účetních záležitostí nemohlo nebýt podezřelé, že jednotlivé platby za dodávky elektřiny zasílá na jiný účet u jiné banky (nadto cizozemské), než je uveden ve Smlouvě EFET či v KYC dokumentaci. Žalobkyně přitom ničím nedoložila, že by mezi ní a jmenovanou společností došlo k jakémukoliv ujednání o změně platebních podmínek. Ačkoliv Norsko primárně nepatří mezi státy známé jako „daňový ráj“ a zasílání peněz na tamní bankovní účet je plně v souladu se základními ekonomickými svobodami Evropské unie, v projednávané věci se jedná o podezřelou transakci z toho důvodu, že společnost Castor Power byla založena jako česká obchodní korporace a k platebnímu styku docházelo v Norsku bez jakékoliv souvislosti s norským územím. Jedinou souvislostí s norským územím byla skutečnost, že zájmový bankovní účet patřil společnosti Castor Energy AS, která je však toliko společníkem společnosti Castor Power. Žalobkyni nicméně v tomto ohledu mělo být podezřelé, že platbu má zasílat nikoliv svému přímému dodavateli, ale jeho společníkovi. V neposlední řadě nelze přehlédnout, že zasílání plateb bance v Norsku jednoznačně znamenalo i zbytečné transakční náklady v podobě bankovních poplatků, k nimž vůbec nemuselo dojít, byla-li by jednoduše zasílána platba na český bankovní účet jmenované společnosti, o kterém žalobkyně prokazatelně věděla.
110. Žalobkyně si ostatně této skutečnosti, tedy plateb na nezveřejněný bankovní účet společnosti Castor Power, byla vědoma, neboť tuto skutečnost následně aktivně řešila, avšak zprvu ji nepovažovala za jakkoliv nestandardní (což soud vzhledem k výše uvedenému nepovažuje za oprávněnou domněnku, avšak naopak za vysoce podezřelou skutečnost). Svědek D. M., finanční ředitel žalobkyně, uvedl, že se o bankovním účtu bavil s vedením žalobkyně, a to s ohledem na požadavek směřujícím na společnost Castor Power, aby zveřejnila norský účet. Reakce společnosti Castor Power byla, že požádali o platbu na polský účet, přičemž až tento požadavek žalobkyně vyhodnotila jako nestandardní, a proto zaslala daň přímo na účet správce daně. Soudu ovšem není zřejmé, z jakého důvodu již přechází platby na norský bankovní účet žalobkyně nepovažovala za podezřelé a proč žalobkyni přišel podezřelý až požadavek platby na polský bankovní účet. Žalobkyni ani v tomto případě nic nebránilo, aby přímo u svého dodavatele ověřila i tyto sporné skutečnosti, resp. důvod, proč platby měly směřovat na zahraniční účet jeho společníka za situace, kdy dodavatel žalobkyně disponoval účty v tuzemsku. Komunikace ohledně této otázky mezi společnostmi opět mohla být zjednodušena tím, že měly sídlo na stejné adrese. Žalobkyně však osobně ani písemně společnost Castor Power včas s touto skutečností nekonfrontovala. Podle názoru soudu tak ani v tomto ohledu nepodnikla

dostatečná opatření, která by jí umožnila vyhnout se obchodnímu kontaktu s nepoctivými subjekty.

111. Za další objektivní okolnost, která měla žalobkyni varovat před existencí možného podvodu na DPH, žalovaný označil skutečnost, že cena elektřiny dodané žalobkyni společností Castor Power byla nižší než uzavírací cena na denním spotovém trhu EPEX SPOT. Rozdíl těchto cen činil 0,5 € za MWh, což žalobkyně označila za poplatek odůvodněný pokrytím nákladů za její účast na trhu EPEX SPOT.
112. Jak vyplývá ze Zprávy o daňové kontrole, správce daně na základě údajů vyplývajících z daňových dokladů předložených žalobkyní porovnal cenu elektřiny stanovenou v rámci obchodních transakcí mezi žalobkyní a společností Castor Power s cenou elektřiny stanovenou podle aktuální ceny na denním spotovém trhu, přičemž zjistil, že žalobkyně nakupovala od společnosti Castor Power 1 MWh elektřiny za cenu vždy o 0,5 € nižší, než byla cena za 1 MWh na burze EPEX SPOT v den uskutečnění zdanitelného plnění. To ostatně vyplývá jak z listin založených ve spisovém materiálu, tak rovněž ze souhrnné tabulky na str. 21 Zprávy o daňové kontrole. Soud se i v této části ztotožňuje se žalovaným, že v případě nákupních cen za elektřinu od dodavatele Castor Power se jednalo o nákupní ceny nižší, než byly stanoveny v daný den na daném trhu. Tato skutečnost nedává z ekonomického hlediska smysl, neboť přestože byly v předmětných obchodních řetězcích prováděny obchody v řádech milionů korun, některé z článků řetězce z těchto obchodů nemohly nabýt zisku, resp. mohly, avšak pouze v případě neodvedení DPH. Jak uvedl Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 23. 11. 2011 č. j. 15 Ca 61/2009-43, *„[h]odnocení všech okolností může vyvrátit nebo potvrdit realitu deklarovaného obchodu a tím i oprávněnost uplatňovaného nadměrného odpočtu DPH. Jednou z podstatných okolností je skutečnost, že v rozporu se svým účelem se daňový subjekt zjevně nesnažil dosáhnout zisku, neboť některé dodávky prodal za nižší cenu, než byla cena nákupní, a to aniž by ho k tomu nutila ekonomická situace.“* Tuto skutečnost tedy lze objektivně považovat za charakteristickou pro podvodné řetězce vytvořené za účelem získání nadměrných odpočtů.
113. Podpůrně lze dodat, že i Úřad ve Zprávě o vyšetřování uvedl, že transakce mezi žalobkyní a Castor Power ve zmíněném období dosáhly objemu ve výši 115.200 MWh a DPH zaplacená dodavateli ve výši 758 605 € je značná. Výše poplatku 0,5 €/MWh, který si žalobkyně účtovala od společnosti Castor Power, dle Úřadu indikovala, že žalobkyně musela posoudit obchodování s danou společností jako neobvykle riskantní. Ze Zprávy o vyšetřování rovněž vyplývá, že poplatky zaplacené Castor Power (za sledované období v celkové výši 57 600 €) jsou značné a ekonomické odůvodnění pro předmětné transakce není zřejmé. Na základě shora uvedeného nelze souhlasit se žalobkyní, že zmíněná cenová odchylka byla marginální. Při přepočtu na procenta a jednotlivé dodávky cenová odchylka v rozmezí 1,1% až 1,4% skutečně byla marginální, ale v celkovém kontextu a s ohledem na objem uskutečněných obchodů ji za marginální v žádném případě považovat nelze.
114. Vzhledem k postavení žalobkyně jako profesionála a odborníka na trhu s elektřinou si žalobkyně mohla a měla být vědoma toho, v jakých částkách se mohou obchody s dodavatelem Castor Power pohybovat a v jaké výši se mohou pohybovat i takto stanovené poplatky. Nelze souhlasit ani s tvrzením V. P., které uvedl do protokolu ze dne 16. 3. 2017, že *„[s]tanovení poplatku závisí na zobchodovaných MWh, pokrývají vstupní náklady na burzu, na marži, cenu peněz, které jsou zablokované v garancích“*, jelikož ve výsledku byly i dle Úřadu tyto poplatky za dané období považovány za zcela mimořádné.

115. V této části tedy soud souhlasí se žalovaným, že výše rozdílu ceny účtované dodavatelem žalobkyni a uzavírací ceny na denním spotovém trhu společně s účtovaným poplatkem, navíc stanoveným pevně ve výši 0,5 € pro každý jednotlivý obchodní případ, může vyvolávat důvodnou pochybnost o reálné smysluplnosti uvedeného poplatku, a lze je proto považovat za další z řady okolností svědčících o možném zapojení dodavatele žalobkyně do podvodného řetězce.
116. K objektivním okolnostem, které v napadeném rozhodnutí vyložil žalovaný a které měly žalobkyni varovat před možnou existencí daňového podvodu, lze shrnout, že „[z]ásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu. 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 dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet (viz věc Kittel).“ (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2017 č. j. 5 Afs 252/2017-31, obdobně též rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2008 č. j. 1 Afs 15/2008 – 100)
117. Ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení zřetelně vyplývá, že žalobkyně o podvodných jednáních na DPH věděla nebo přinejmenším vědět mohla a měla, a přitom nepředložila žádný relevantní důkaz, který by tento závěr zpochybnil. Při zachování obvykle běžné míry opatrnosti by žalobkyně musela výše uvedené nestandardní okolnosti zaznamenat. Z jednání žalobkyně, respektive informací, které uváděla v daňovém řízení o jednotlivých plněních, jakož i z dalších informací zjištěných správcem daně o neobežretném jednání žalobkyně v rámci předmětných transakcí vyplývá, že z její strany nebyla přijata veškerá opatření, která mohou být rozumně požadována, a žalobkyně nevěnovala dostatečnou pozornost interním kontrolním mechanismům (viz rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2011 č. j. 9 Afs 44/2011-343).
118. Soud tedy dospěl k závěru, že žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně popsal logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů, které jsou spolehlivě a jednoznačně schopny ve svém souhrnu prokázat, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu se objektivní okolnosti obchodních transakcí nehodnotí izolovaně, ale komplexně jako celek. Ačkoliv každá okolnost sama o sobě nemusí být nezákonná, je rozhodné, zda ve svém souhrnu tyto okolnosti prokazují skutečnost, že daňový subjekt o své účasti na podvodu na DPH věděl či alespoň vědět mohl (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014 č. j. 6 Afs 156/2014-47, či ze dne 31. 7. 2013 č. j. 1 Afs 58/2013-34). Žádné tendenční hodnocení objektivních okolností v neprospěch žalobkyně soud ve věci neshledal, a stejně tak neshledal porušení základních principů vycházejících z daňového řádu, tuzemské judikatury i judikatury SDEU a obecně z daňového řízení i § 72 a 73 ZDPH. Naopak jak správce daně, tak i žalovaný, zjištěné objektivní skutečnosti hodnotili samostatně i ve vzájemné souvislosti.
119. Jako nedůvodnou soud posoudil rovněž námitku uvedenou **ve druhém žalobním bodě**, ve kterém žalobkyně namítala aplikaci nesprávného institutu boje proti daňovým

podvodům s tím, že správce daně měl namísto odebrání nároku na odpočet DPH aplikovat institut ručení.

120. Žalobkyně na podporu svého tvrzení argumentovala rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017 č. j. 22 Af 33/2016-60, jehož závěry považuje za relevantní, ačkoliv tento rozsudek byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 18. 12. 2018 č. j. 7 Afs 8/2018-56. Podle žalobkyně nelze rozsudkem kasačního soudu celou tuto záležitost považovat za ukončenou, jelikož Krajský soud v Ostravě podal SDEU předběžnou otázku týkající se právě vztahu ručení a odebrání nároku na odpočet DPH.
121. Soud je však přesvědčen, že závěry uvedené ve zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu jsou na nyní projednávanou věc plně aplikovatelné, čemuž nebrání ani podaná předběžná otázka k SDEU. Již v rozsudku ze dne 10. 1. 2019 č. j. 4 Afs 211/2018-49 se Nejvyšší správní soud zabýval tím, by nebylo namíste položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie, důvod k jejímu položení však neshledal. Podle Nejvyššího správního soudu *„orgány finanční správy nebyly povinny v daném nalézacím řízení postupovat podle § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, který má základ v čl. 205 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33). Za situace, kdy nebylo (a ani být nemělo) postupováno podle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, resp. čl. 205 směrnice, není třeba pokládat Soudnímu dvoru otázku ohledně výkladu uvedeného článku. Nutno dodat, že Soudní dvůr Evropské unie není oprávněn posoudit aplikaci vnitrostátní normy v konkrétní věci ani provést výklad základních charakteristik vnitrostátního ustanovení (viz např. rozsudky ze dne 23. 4. 2009 ve spojených věcech C-378/07 a C-380/07, Angelidaki a další, bod 163, a ze dne 29. 10. 2009, ve věci C-63/08, Pontin). Judikatura Soudního dvora ukládá národním soudům, aby určily, zda v jejich vnitrostátním právu existují právní pravidla, která zakazují zneužití práva, nebo jiná ustanovení týkající se daňového podvodu či úniku (viz např. rozsudek ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, Italmoda). Takové posouzení (založené na charakteristice vnitrostátního práva) Nejvyšší správní soud ve vztahu k § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty provedl a dospěl k závěru, že uvedené ustanovení nelze označit za obecně využitelnou speciální právní úpravu ve věci podvodů na dani z přidané hodnoty (viz výše). Lze dodat, že Soudní dvůr Evropské unie přiznává členským státům právo odeprít související výhodu (nárok na odpočet) i v případě absence vnitrostátní právní úpravy týkající se daňových podvodů. K tomu viz např. bod 54 rozsudku Italmoda, ve kterém se uvádí, že „[p]okud by se však následně ukázalo, že v projednávané věci neobsahuje vnitrostátní právo taková pravidla, jež by mohla být předmětem konformního výkladu, nebylo by přesto možné z toho dovozovat, že by vnitrostátním správním orgánům a soudům bylo za takových okolností jako ve věci v původním řízení bráněno v dodržování uvedených požadavků, a tedy v odmítnutí přiznat výhodu plynoucí z nároku stanoveného v šesté směrnici v případě podvodu.“ Nutno zmínit i to, že ani v dalších podobných případech Nejvyšší správní soud neshledal důvod k položení předběžné otázky, a to ani poté, co byl do zákona o dani z přidané hodnoty vložen § 109 (což se stalo již v roce 2011). I přes několikaletou existenci tohoto ustanovení Nejvyšší správní soud (při přezkumu rozhodnutí vzešlých z nalézacího daňového řízení) postupoval v souladu se shora popsanou doktrínou Soudního dvora o odeprání nároku na odpočet daně, a nepokládal Soudnímu dvoru předběžnou otázku.“ Nejvyšší správní soud tak důvod (a ani podmínky) pro podání předběžné otázky k SDEU neshledal. Soud se s výše citovaným odůvodněním ztotožňuje a skutečnost, že předběžnou otázku měl podat v této věci k SDEU Krajský soud v Ostravě, nepovažuje vzhledem k uvedenému za relevantní pro nyní posuzovanou věc.*

122. Soud se tedy plně ztotožnil se závěry, které Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 18. 12. 2018 č. j. 7 Afs 8/2018-56, a sice 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.“ Jak dále uvedl Nejvyšší správní soud, „současná podoba § 109 odst. 1 zákona o DPH představuje „pouhý“ zvláštní případ ručení jako zajišťovacího institutu majícího své místo v dílčím daňovém řízení při placení daní, nikoliv obecnou úpravu reakce na veškeré myslitelné daňové podvody (k tomu viz stanovisko Generálního advokáta Colomera ke spojeným věcem Kittel, C-439/04 a C-440/04, podle kterého existují podvodné varianty tak neobvyklé a spleťové, jako je představitelnost těch, kteří je připravují).“ Pro úplnost soud odkazuje na kompletní odůvodnění těchto dvou posledně citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu.

VI. Závěr a náklady řízení

123. Na základě shora uvedeného dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná. Žalovaný, resp. správce daně, provedl dokazování v potřebném rozsahu, zjistil řadu konkrétních objektivních skutečností a faktů, kterými zpochybnil oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně žalobkyní. Byť jednotlivé skutečnosti zjištěné správcem daně a žalovaným nejsou samy o sobě nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Výsledky dokazování svědčí o tom, že žalobkyně se účastnila obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH, o kterém mohla a měla vědět. Závěry, k nimž žalovaný dospěl, a které srozumitelným a soudně přezkoumatelným způsobem vyjádřil v odůvodnění napadeného rozhodnutí, mají v provedených důkazech skutkovou a právní oporu.
124. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.
125. O nákladech řízení soud rozhodl druhým výrokem rozsudku podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, jemuž však v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly.

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. 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 19. října 2021

Mgr. Martin Kríž v. r.
předseda senátu