



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **EP ENERGY TRADING, a.s.**, Klimentská 1216/46, Praha 1 – Nové Město, zast. advokátem JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, Pobřežní 648/1a, Praha 8 – Karlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2019, čj. 21052/19/5300-22442-712448, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2021, čj. 15 Af 27/2019 - 67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Tento případ nepřináší žádnou novou právní otázku. NSS se jako již mnohokrát dříve zabývá neuznáním nároku na odpočet DPH z plnění, která byla podle daňových orgánů zasažena podvodem na DPH (tentokrát jde o podvody na trhu s elektřinou). V těchto věcech NSS zpravidla figuruje v roli soudu přezkoumávajícího skutková zjištění a jejich hodnocení, což je i tento případ.

[2] Žalobkyně (stěžovatelka) je akciovou společností spadající do skupiny Energetického a průmyslového holdingu, a.s. Stěžovatelka obchoduje s elektřinou. Vedle dalších dodavatelů stěžovatelka v březnu, dubnu a září 2014 nakupovala elektřinu od společnosti Castor Power s.r.o., se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1 - Nové Město.

[3] Specializovaný finanční úřad (správce daně) na základě provedené kontroly DPH za uvedená zdaňovací období dospěl k závěru, že dodávky elektřiny od společnosti Castor Power byly zasaženy podvodem na DPH, o čemž stěžovatelka vědět mohla a měla. Na základě tohoto zjištění vydal Specializovaný finanční úřad dne 4. 10. 2018 dodatečné platební výměry, kterými stěžovatelce doměřil:

- za zdaňovací období březen 2014 DPH ve výši 12 366 462 Kč + uložil penále ve výši 2 473 292 Kč;
- za zdaňovací období duben 2014 DPH ve výši 8 565 706 Kč + uložil penále ve výši 1 713 141 Kč;
- za zdaňovací období září 2014 DPH ve výši 845 272 Kč + uložil penále ve výši 169 054 Kč.

[4] Proti dodatečným platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání. Žalovaný zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období březen a září 2014. Dodatečný platební výměr za duben 2014 změnil tak, že doměřené DPH nově činí 7 637 376 Kč a penále 1 527 475 Kč.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu, ve které se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného i zrušení dodatečných platebních výměrů. Městský soud rozsudkem ze dne 19. 10. 2021 žalobu v plném rozsahu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku městského soudu stěžovatelka podala kasační stížnost. V doplnění kasační stížnosti shrnula vývoj věci, předložila obecně formulované kasační důvody a dále pod jednotným nadpisem „nezákonnost napadaného rozsudku“ uvedla podrobnější kasační námítky.

[7] Obecně formulované kasační důvody stěžovatelka spatřuje v nesprávném posouzení naplnění podmínek pro neuznání nároku na odpočet DPH, nezákonném postupu při hodnocení důkazů a ve vadách řízení spočívajících v nesprávném hodnocení zjištěného skutkového stavu. Stěžovatelka též namítá, že se městský soud nevypořádal s některými žalobními body.

[8] V rámci konkrétnějších kasačních námítek pak stěžovatelka namítá, že soud a daňové orgány nezohlednily časový průběh obchodní spolupráce se společností Castor Power. Stěžovatelku lze činit odpovědnou a neuznat jí nárok na odpočet až od prvního okamžiku, kdy mohla zaznamenat skutečnosti naznačující podvod na DPH, pokud přesto nepřijala adekvátní opatření. Nelze ji však postihovat paušálně za celé období obchodní spolupráce. Na zjištění tohoto okamžiku však správní orgány i městský soud rezignovaly. Jakmile se navíc objevila první pochybnost, stěžovatelka adekvátně reagovala. Daňové orgány neprokázaly žádné objektivní skutečnosti o zasažení obchodů podvodem na DPH, které by mohla stěžovatelka znát. Tyto skutečnosti mohly vzniknout až ve spojitosti s pozdějším zjištěním správce daně, že Castor Power nepodávala daňová přiznání. To ale správce daně zjistil až po skončení obchodní spolupráce, proto celou věc hodnotí optikou později zjištěných skutečností, což je nepřípustné. Stěžovatelka dále namítá, že provedla veškerá rozumně očekávatelná opatření ke zjištění, zda plnění byla zasažena podvodem na DPH. Nárok na odpočet jí neměl být odepřen již jen z toho důvodu.

pokračování

Na závěr kasační stížnosti stěžovatelka kritizuje, že daňové orgány neuznaly nárok na odpočet DPH; správně měly použít ručení podle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon o DPH).

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval argumentaci obsaženou v rozhodnutích daňové správy a ve vyjádření k žalobě. Argumentaci rozvedl ke kasační námitce ohledně informování daňových subjektů o výskytu daňových podvodů na trhu s elektřinou a ohledně neuznání nároku na odpočet DPH namísto ručení. Závěrem navrhl kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] NSS k tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku jen stručně upozorňuje na dlouholetou judikaturu k této otázce. Jistě platí, že za rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů se považuje i rozsudek, v němž krajský soud nereagoval na všechny žalobní námitky. Současně je ovšem nutné zdůraznit, že zrušení rozsudku pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám, kdy pro chybějící důvody či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí věcně přezkoumat. Ne každý dílčí nedostatek odůvodnění založí nepřezkoumatelnost rozhodnutí (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *Zdravé Ktišsko*, bod 30). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li soud na klíčovou námitku účastníka zcela reagovat, přičemž někdy lze akceptovat i reakci implicitní (srov. blíže k vymezení nepřezkoumatelnosti např. rozsudek ze dne 11. 2. 2020, čj. 8 As 339/2018 - 35, bod 15, včetně citací starší judikatury).

[12] Ve světle těchto východisek není napadený rozsudek nepřezkoumatelný. NSS naopak chválí městský soud, neboť jeho rozsudek je příkladnou reakcí na velmi obsáhlou žalobu. NSS nemá, co by mu vytknul. Všechno to, co stěžovatelce v rozsudku údajně chybí, se v něm ve skutečnosti dá snadno najít. NSS však považuje pro plynulost textu za přehlednější, aby námitku nepřezkoumatelnosti v detailech vysvětlil vždy až v souvislosti s věcnou analýzou sporných problémů (viz k tomu body [36] a [44] níže).

III. A. K neuznání nároku stěžovatelky na odpočet DPH

III. A. 1. Obecná východiska

[13] Podle judikatury SDEU i NSS se podvodem na DPH označuje situace, v níž jeden daňový subjekt jako účastník podvodu neodvede státní pokladně vybranou DPH a další subjekt si ji naopak odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění (srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*, bod 69). Transakce uskutečněné v rámci takového podvodu neodpovídají běžným obchodním podmínkám (viz rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018 - 42, *Easy Working*, bod 30, a judikatura tam citovaná). Pro posouzení nároku na odpočet daně je klíčové posoudit všechny významné okolnosti sporné transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (*VYRTYCH*, bod 57).

[14] Účast daňového subjektu na řetězci, který byl zasažen daňovým podvodem, se posuzuje v následujícím testu: **a)** daňové orgány jsou povinny vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, vylicít řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo; **b)** pokud správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; **c)** pokud správce daně prokáže obě dvě podmínky, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast v podvodném obchodním řetězci, daňový subjekt má v návaznosti na předložená zjištění šanci se vyvinutím tím, že prokáže přijetí dostatečných opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (rozsudek ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020 - 41, *PM Trading*, bod 13).

[15] V posuzované věci stěžovatelka nezpochybňuje existenci daňového podvodu a zasažení plnění tímto podvodem. Stěžovatelka však zpochybňuje, že na základě objektivních skutečností věděla nebo alespoň mohla a měla vědět, že přijímá plnění zasažená tímto podvodem. I v případě, že by objektivní skutečnosti byly prokázány, stěžovatelka se prý vyvinula, neboť provedla veškerá opatření ve snaze daňovému podvodu předejít. Těmto otázkám se NSS věnuje v následujících pasážích.

III. A. 2. Stěžovatelka na základě objektivních skutečností mohla a měla vědět o zasažení plnění podvodem

[16] Jak správně uvádí městský soud (bod 86 rozsudku), povinnost prokázat objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že stěžovatelka věděla nebo minimálně mohla a měla vědět o zasažení plnění podvodem na DPH, má správce daně (rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*, bod 49, z judikatury NSS například rozsudek ze dne 24. 5. 2018, čj. 9 Afs 194/2017 - 34, *Exposure Group*, bod 39). Prokazování těchto skutečností může být založeno na sadě nepřímých důkazů (např. rozsudek ze dne 24. 1. 2022, čj. 10 Afs 57/2021 - 65, *EKO Logistics*, bod 43).

[17] Skutkový základ případu lze stručně shrnout takto. Společnost s ručením omezeným Castor Power dodala stěžovatelce v březnu, dubnu a září 2014 elektřinu celkem v hodnotě přes 103 mil. Kč, DPH cca 21,77 mil Kč. Podezřelé transakce dosáhly takového objemu, že dokonce ovlivnily cenu elektřiny na německo-rakouském „day-ahead“ trhu (denní trh obchodovaný den předem), neboť cena neměla ekonomické opodstatnění a jediné ekonomické odůvodnění objemů obchodované elektřiny byl podvod na DPH (viz bod 58 rozhodnutí žalovaného).

[18] Pro přehlednost NSS představuje dodavatelský řetězec zasažený podvodem na DPH, jak jej zjistily daňové orgány:

A/ zd. ob. březen a duben r. 2014

Santoni Energy s. r. o. --> **Castor Power s. r. o.** --> **Stěžovatel**
chybějící daň *chybějící daň*

B/ zd. ob. září r. 2014

Velox Commodities Korlátolt Felelsség Társaság (HU) --> **Críus s. r. o.** --> **Castor Power s. r. o.** -->
chybějící daň *chybějící daň*
 --> **Stěžovatel**

pokračování

V březnu a dubnu 2014 to byla Santoni Energy, kde správce daně identifikoval chybějící daň. V září to byla společnost Crius. Ve všech třech měsících pak daň nepřiznala a neuhradila ani společnost Castor Power, přímá stěžovatelčina dodavatelka. Společnosti Crius a Santoni Energy měly sídlo na tzv. virtuální adrese, pro daňové orgány byly nekontaktní, jako předmět činnosti neměly zapsáno obchodování s elektřinou, neměly na toto obchodování ani licenci u ERÚ apod. Transakce mezi stěžovatelkou a Castor Power probíhaly jako mimoburzovní obchody na německém trhu, jednotlivé dodávky elektrické energie byly do systému stěžovatelky nominovány společností Castor Power s použitím EIC kódu (*energetický identifikační kód, tj. 16místný kód označující v EU předavatele a odběratele energie – pozn. NSS*), který však nepatřil Castor Power, ale švýcarské společnosti Electra Commodities SA. Takto pořízenou elektřinu stěžovatelka dále prodala na německém spotovém trhu EPEX SPOT. Daňové orgány detailně rozvedly své pochybnosti kolem ceny elektřiny obchodované v řetězci (body 54 a 55 rozhodnutí žalovaného).

[19] Shora uvedené skutečnosti uvádí NSS jen pro dokreslení, protože stěžovatelka v kasační stížnosti existenci podvodu na DPH nezpochybňuje (více k prokázání podvodu body 34 až 59 rozhodnutí žalovaného). Některé z těchto skutečností však hrají roli i při prokázání možné povědomosti stěžovatelky o podvodu na DPH (viz dále).

[20] Stěžovatelka zaměřila svou nynější argumentaci na zpochybnění toho, že o existenci podvodu na DPH mohla vědět. Touto otázkou se pečlivě zabýval již městský soud a NSS z jeho rozsudku vychází. Výčet správcem daně zjištěných objektivních skutečností, na jejichž základě stěžovatelka minimálně mohla a měla vědět o zasažení plnění podvodem na DPH, podává městský soud v bodu 87 rozsudku. V dalších pasážích je pak jednotlivě rozvádí. Tyto skutečnosti městský soud hodnotí izolovaně i v celku (k tomu např. rozsudek ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016 - 55, *SARA ML*, bod 54). Správní orgány i městský soud vzaly správně do úvahy i prostředí trhu s elektřinou, včetně jeho specifik a obchodních zvyklostí (rozsudek ze dne 27. 10. 2020, čj. 8 Afs 49/2019 - 33, *AYSEN*, bod 15, citovaný v bodu 95 napadeného rozsudku).

[21] Jednotlivé objektivní skutečnosti jsou podle městského soudu následující:

- *společnost Castor Power byla nově založenou společností, bez jakékoli podnikatelské historie;*
- *nebylo možné ověřit finanční stabilitu společnosti Castor Power;*
- *existovaly nesrovnalosti v KYC dokumentaci;*
- *rámcová smlouva EFET nebyla uzavřena při osobním jednání stran;*
- *stěžovatelka se nikdy osobně nesetkala s jednatelem společnosti Castor Power;*
- *společnost Castor Power nebyla registrovaným účastníkem na německém trhu EPEX SPOT;*
- *úbrady za dodávky elektrické energie šly na nezveřejněný norský bankovní účet;*
- *společnost Castor Power byla významným dodavatelem žalobkyně;*
- *cena elektřiny dodané společností Castor Power byla nižší než uzavírací cena na denním spotovém trhu EPEX SPOT.*

Rozsudek zmiňuje i další objektivní skutečnosti:

- *Castor Power se neregistrovala u českého operátora trhu, čímž porušila § 30 odst. 2 písm. e) zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích (energetický zákon) (bod 91);*
 - *Castor Power nezveřejňovala účetní závěrky (bod 92);*
 - *Castor Power využívala EIC kódy třetích subjektů (body 97 – 99, body 100 – 101, bod 103);*
 - *pochybnosti ohledně pravosti smlouvy EFET (bod 106).*
- (k vysvětlení některých těchto pojmů viz další text)

[22] V kasační stížnosti stěžovatelka z toho zpochybňuje nesrovnalosti v KYC dokumentaci, provádění plateb na nezveřejněný bankovní účet, absenci osobního jednání za účelem podpisu EFET smlouvy, rozdíl ceny účtované společností Castor Power a uzavírací ceny na denním spotovém trhu EPEX SPOT, chybějící registraci společnosti Castor Power u českého operátora trhu s elektřinou a nedostatečnou kontrolu finanční stability společnosti Castor Power.

[23] NSS upozorňuje, že v řízení o kasační stížnosti je vázán důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Proto se dále zaměřil jen na stěžovatelkou zpochybněné skutečnosti.

[24] Ohledně nesrovnalostí v tzv. KYC dokumentaci (tj. dokumentace „Know Your Customer“, zrcadlící povinnost stěžovatelky jako podnikatelky na trhu s elektřinou identifikovat své zákazníky, uchovávat záznamy o identifikaci a předávat je státním orgánům – pozn. NSS) stěžovatelka namítá, že z KYC dokumentace a později během uskutečňování jednotlivých objednávek nemohlo být stěžovatelce zřejmé, že EIC kódy, které stěžovatelce sdělila společnost Castor Power, patří třetím subjektům. Dle NSS přinejmenším z EIC kódů patřících společností LUXCOM Trading Company S.A. (20X-LU001-LXTC-C) a Electra Commodities SA (20XELECTRAPOWERE) je hned na první pohled patrné, že nepatří Castor Power, ale právě třetím subjektům. Během kontroly na EPEX SPOT trhu (s. 8 zprávy o vyšetřování) stěžovatelka navíc sama uvedla, že o využívání EIC kódu společnosti Electra Commodities společností Castor Power věděla, tudíž argumentace stěžovatelky v kasační stížnosti je účelová.

[25] Daňové orgány správně vyšly i z informací Úřadu pro dohled nad trhem EPEX SPOT, dle nichž používání údajů EIC kódu třetí osoby není normální a může být naopak využito při pokusu zastřít původ elektrické energie typicky k účelu udržení dodavatelského řetězce sloužícího k podvodu na DPH (bod 58 rozhodnutí žalovaného). Není pochyb, že tyto skutečnosti musela stěžovatelka jako zkušená profesionálka na trhu s elektřinou dobře znát.

[26] Ohledně plateb na nezveřejněný norský bankovní účet NSS odkazuje na bod 82 rozhodnutí žalovaného. Zde žalovaný přesvědčivě vyvrátil jako nedůvěryhodnou argumentaci stěžovatelky ohledně dodatečně předloženého tzv. „contact listu“. Navíc i z dalších důkazů plyne, že stěžovatelce situace kolem zahraničního norského účtu přišla nestandardní. Svědkové vypovídali, že norský bankovní účet řešilo vedení stěžovatelky, stěžovatelka následně požádala Castor Power, aby zveřejnila norský účet, Castor Power však namísto toho požádala o platbu na polský účet. Až tento požadavek stěžovatelka vyhodnotila jako nestandardní, a proto zaslala daň přímo na účet správce daně. Ani zdejšímu soudu však není zřejmé, z jakého důvodu stěžovatelka nepovažovala

pokračování

za podezřelé již přechozí platby na norský bankovní účet a proč žalobkyni přišel podezřelý až požadavek platby na polský bankovní účet (shodně bod 110 napadeného rozsudku).

[27] K tomu, že stěžovatelka osobně se společností Castor Power nejednala před uzavřením EFET smlouvy (standardizovaná modelová smlouva v energetice), a že smlouvu uzavřela na dálku, lze předně uvést, že uzavření smlouvy na dálku je v souladu s právem. NSS nijak nezpochybňuje současný pokročilý stav techniky a její využívání v obchodním styku. To ale nezpochybňují ani městský soud či daňové orgány. Městský soud a žalovaného je snad třeba jen drobně korigovat v úvaze, že vyjednávání se společností Castor Power mohlo být o to snadnější, pokud stěžovatelka s ní měla sídlo na stejné adrese. Proto je prý nepochopitelné, že k osobnímu setkání v souvislosti s podpisem smlouvy nedošlo. Soud podobně jako žalovaný (bod 64 jeho rozhodnutí) ovšem pominul, že Castor Power měla na adrese pouze tzv. virtuální sídlo, fakticky tam nesídlila. Přesto je však uzavření smlouvy na dálku v kontextu všech skutečností této kauzy podezřelé (a ze strany stěžovatelky nedbalé), neboť Castor Power byla v době podpisu smlouvy (srpen 2013) na trhu s elektřinou novou společností, ostatně sama existovala méně než rok (vznikla dne 1. 11. 2012). Stěžovatelka s touto novou společností navázala svůj první obchodní styk, a to okamžitě ve výrazném objemu (Castor Power se stala jedním z největších dodavatelů stěžovatelky, dodávky ji řadily u stěžovatelky na osmou pozici v březnu 2014 anebo na dvanáctou pozici v dubnu 2014 v žebříčku osmnácti největších dodavatelů stěžovatelky).

[28] K rozdílu ceny účtované společností Castor Power a uzavírací ceny na denním spotovém trhu EPEX SPOT lze předně odkázat na závěry městského soudu v bodě 112. Dle soudu nákupní ceny za elektřinu od dodavatele Castor Power byly nižší, než ceny stanovené v daný den na daném trhu. Tato skutečnost nedává z ekonomického hlediska smysl, neboť přestože byly v obchodních řetězcích prováděny obchody v řádech milionů korun, některé z článků řetězce z těchto obchodů nemohly nabýt zisk, respektive mohly dosáhnout zisku pouze v případě neodvedení DPH.

[29] NSS dodává, že stěžovatelka po celou dobu řízení nebyla schopna vysvětlit, jaký účel měl poplatek ve výši 0,5 €/MWh. Městský soud k tomu v bodě 113 vysvětlil, že výše tohoto poplatku dle Úřadu pro dohled nad trhem EPEX SPOT naznačovala, že stěžovatelka musela brát obchodování s Castor Power 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 tyto transakce není zřejmé. V kasační stížnosti stěžovatelka uvádí, že účelem poplatku bylo (*pouze*) pokrytí vstupních nákladů spojených s obchodováním na burze. Jako na jednoznačný důkaz o tomto závěru odkazuje na výslech svědka Vítězslava Pura. Tento svědek ve výpovědi uvedl, že „*stanovení poplatku závisí na zobchodovaných MWh, pokrývají vstupní náklady na burzu, na marži, na cenu peněz, které jsou zablokovány v garancích*“. Dále navíc stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že výše poplatku závisela na smluvním ujednání mezi oběma obchodními partnery, a tedy pouze na jejich podnikatelském uvážení. Stěžovatelka tak jen v kasační stížnosti nabídla hned několik možných variant vysvětlujících sporné poplatky. Argumentace stěžovatelky je tudíž rozporná a nedůvěryhodná.

[30] NSS ani neví, proč by mělo být chybné žalovaným i městským soudem provedené posuzování poplatku v rámci absolutní hodnoty uskutečněných obchodů. Městský soud správně uvedl, že odchylka v rozmezí 1,1 % - 1,4 % v rámci jednotlivých dodávek byla marginální, v celkovém kontextu a s ohledem na objem uskutečněných obchodů však již marginální nebyla, což je závěr logický a odpovídající povinnosti hodnotit skutková zjištění v celém kontextu.

[31] Stěžovatelka opakuje, že nebyla-li Castor Power registrována u českého operátora trhu s elektřinou v rozporu s § 30 odst. 2 písm. e) energetického zákona, jde o bezvýznamnou skutečnost, neboť obchodní styk probíhal v Německu. Stěžovatelce prý tedy nemůže být kladeno k tíži, že si tuto skutečnost nezjistila, a tudíž to nemůže být objektivní skutečností zavádějící podezření na zasažení plnění podvodem na DPH. NSS však upozorňuje, že stěžovatelka dezinterpretuje závěry daňových orgánů a městského soudu. Žalovaný k tomu v bodě 74 rozhodnutí uvedl, že stěžovatelka se ani nezajímala o to, že česká obchodní společnost Castor Power nebyla registrována u českého operátora trhu OTE. Skutečnosti, že obchody probíhaly v Německu, si však žalovaný vědom byl, proto bral tuto okolnost jen jako doplňující znak celkového podezřelého transakčního aranžmá mezi stěžovatelkou a Castor Power. Žalovaný k tomu řekl: *„Je sice pravdou, že obchody mezi [společností Castor Power] a [stěžovatelkou] probíhaly na trhu německém, 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 (zvláště ukládá-li jí to zákon) provede.“* V každém ohledu se stěžovatelka měla a mohla zajímat, proč Castor Power v tuzemsku registrována není (bod 74 rozhodnutí žalovaného; podobně městský soud v bodu 91 rozsudku, který k tomu dále dodává, že pokud stěžovatelka *„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.“*). Lze dodat, že Castor Power nebyla dokonce ani registrovaným účastníkem na německém spotovém trhu organizovaném společností EPEX Spot (bod 66 rozhodnutí žalovaného).

[32] Co se týče otázky nedostatečného ověření finanční stability společnosti Castor Power, stěžovatelka opakuje, že to dost dobře ani učinit nemohla, neboť tato společnost byla nově vzniklá, ostatně v době uzavření smlouvy prý ještě Castor Power ani neporušila povinnost založit do obchodního rejstříku účetní závěrku. NSS k tomu jen stručně uvádí, že celá tato argumentace ukazuje na bezstarostnost, s níž stěžovatelka vstoupila do smluvního vztahu s jí zcela neznámou společností, nadto jen dálkově, aniž se předtím setkala s jejími představiteli. Otázka, zda v okamžiku uzavření smlouvy již Castor Power porušila povinnost založit účetní závěrku do obchodního rejstříku (mimořádně otázka, kterou takto výslovně stěžovatelka v žalobě ani nezpochybnila), je tak v tomto ohledu vlastně podružná. Uzavírala-li stěžovatelka jako zkušený obchodník v oblasti energetiky smlouvu s „nováčkem“, jsou zvýšené požadavky na proces KYC, zde proces seznámení se s obchodním partnerem v regulovaném odvětví energetiky (včetně seznámení se s finanční silou a důvěryhodností obchodního partnera, což předpokládá potřebu si vyžádat nějaké finanční dokumenty) zcela opodstatněné. Ostatně žalovaný správně upozornil, že stěžovatelka neměla vůbec žádnou představu o skutečném majetku Castor Power.

pokračování

[33] Závěrem musí NSS upozornit stěžovatelku na nepřípustnost kasačních námitek ohledně obvyklé praxe společných e-mailových domén nadnárodních skupin. Vzhledem k tomu, že na těchto skutečnostech založil své rozhodnutí již žalovaný (body 62 rozhodnutí) a stěžovatelka námitku ohledně společné domény v žalobě vůbec neuvedla, nemohl se NSS touto kasační námitkou ani zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). NSS nad rámec nutného dodává, že daňové orgány své pochybnosti o bližším seznámení se stěžovatelky s osobou Castor Power stavěly i na mnoha jiných úvahách (viz výše) a detaily ohledně e-mailů jsou v tomto ohledu relativně podružné.

[34] NSS tedy uzavírá, že daňové orgány prokázaly, že stěžovatelka (přínejmenším) mohla a měla vědět o zasažení plnění podvodem na DPH. Krom shora uvedeného, kde NSS reagoval na stížnostní námitky, lze poukázat též na další skutečnosti, které rozebírá městský soud. Ve stěžovatelčině verzi a ve výpovědích zaměstnanců stěžovatelky se objevily závažné rozpory a nesrovnalosti například v otázce údajně získaných referencí na společnost Castor Power před zahájením obchodní spolupráce (bod 88-90 rozsudku) či ohledně (ne)vědomosti využívání EIC kódu třetího subjektu společností Castor Power (srov. k tomu bod [24] shora).

III. A. 3. *V jakém okamžiku mohla stěžovatelka zaznamenat, že se účastní na plněních zasažených podvodem na DPH*

[35] V této kasační námitce stěžovatelka namítá, že daňové orgány ani soud nezohlednily časový průběh obchodní spolupráce se společností Castor Power. Stěžovatelka může podle svého přesvědčení nést negativní důsledky v podobě neuznání nároku na odpočet DPH až od prvního okamžiku, kdy mohla zaznamenat objektivní skutečnosti zavádějící podezření z podvodného jednání, nikoli paušálně za celé období obchodní spolupráce. Tyto skutečnosti vznikly až ve spojitosti s pozdějším zjištěním správce daně, že společnost Castor Power nepodává daňová přiznání, respektive je lze poznat až ze zprávy o vyšetřování vydané dne 7. 5. 2015 Úřadem pro dohled nad trhem EPEX SPOT. Vzhledem k tomu, že to správce daně zjistil až po uskutečnění obchodní spolupráce, veškeré poznatky daňových orgánů prý trpí „optikou později zjištěných skutečností“, což je nepřipustné. Stěžovatelka těmito informacemi v průběhu obchodní spolupráce nedisponovala a ani disponovat nemohla.

[36] Stěžovatelka v této souvislosti namítá, že se prý městský soud vůbec nezabýval související žalobní námitkou, která požadovala přesné určení okamžiku, kdy vyvstaly objektivní skutečnosti nasvědčující zasažení plnění podvodem na DPH. NSS stěžovatelku upozorňuje, že k této otázce se městský soud vyjádřil zejména v bodu 99 rozsudku. Názor městského soudu je patrný též z kontextu odůvodnění. Z něj totiž vyplývá, že městský soud nevytýkal stěžovatelce, že o podvodném charakteru transakcí skutečně věděla, nýbrž že o něm vědět mohla a měla, pokud by byla dostatečně obezřetná a správně vyhodnotila objektivní skutečnosti nasvědčující podvodu na DPH. Z hodnocení jednotlivých objektivních skutečností je patrné, že vyvstaly již během navazování obchodní spolupráce. Ve zprávě o vyšetřování byly některé z těchto skutečností pouze zpětně rekapitulovány právě jako objektivní skutečnosti, které stěžovatelka měla v daném okamžiku (při navazování obchodní spolupráce - tedy v minulosti) vyhodnotit. Objektivní skutečnosti obsažené ve zprávě o vyšetřování tedy nevyšly najevo *ex post*, jak se mylně

domnívá stěžovatelka. S tímto názorem se plně ztotožňuje též NSS, jak plyne z dalšího textu.

[37] NSS souhlasí se stěžovatelkou, že daňovému subjektu lze obecně přičítat pouze skutečnosti, o kterých v konkrétním okamžiku věděl či mohl vědět. Daňovému subjektu tedy například nelze klást k tíži takové skutečnosti, které vyvstaly až po ukončení obchodní spolupráce. NSS dále souhlasí i s tím, že stěžovatelka nemá povinnost zjišťovat během trvání obchodní spolupráce, zda dodavatel splnil své povinnosti spojené s podáním daňového přiznání, neboť k tomuto zjišťování je povinen správce daně (C-80/11 a C-142/11, *Mahagében*, bod 61).

[38] Kasační námitku, že podezřelé okolnosti vyvstaly až ve spojení s pozdějším zjištěním, že Castor Power nepodávala daňová přiznání, ostatně stěžovatelka nijak konkrétně neodůvodnila. Uvádí pouze: „*Charakteristiky dodavatele Castor Power, jakož i některé aspekty obchodní spolupráce s tímto dodavatelem, které nyní Žalovaný označuje jako „podezřelé“, však nabyly této charakteristiky až ve spojení se zjištěním, že Castor Power nepodávala daňová přiznání. Bez tohoto zjištění by se tedy o podezřelé charakteristiky a aspekty spolupráce nejednalo. MS i Žalovaný se tedy dopouští nesprávného posuzování důležitých okolností tím, že je zatěžují prizmatem zpětného ohlednutí, když je hodnotí optikou později zjištěných či nastalých skutečností.*“ (bod 31 kasační stížnosti).

[39] Na takto obecně formulovanou kasační námitku tedy postačí obecná odpověď. Všechny poznatky z pozdějších šetření příslušných orgánů směřují ke skutečnostem, které existovaly již k okamžiku sporných transakcí mezi stěžovatelkou a Castor Power. Například závěry zprávy o vyšetřování ze 7. 5. 2015 hodnotí výši transakcí mezi stěžovatelkou a Castor Power, upozorňují na jejich podezřelost, na vysoký objem (115 200 MWh) apod. Nelze přece rozumně říci, že tyto skutečnosti vznikly až v roce 2015. Jak plyne z výkladu v předchozí části, všechny objektivní skutečnosti nasvědčující účasti na podvodu s DPH (viz bod [21] shora) stěžovatelka mohla zjistit již při sjednávání obchodní spolupráce se společností Castor Power, nejpozději pak v průběhu jednotlivých transakcí. Jednotlivé ceny nákupů elektřiny byly sjednávány zvlášť pro každý den, a to vždy den předem, jak vyplývá z jednotlivých EFET smluv (viz správní spis Specializovaného finančního úřadu). Z jejich neměnné ceny vždy o 0,5 €/MWh nižší však vyplývá, že na tomto mechanismu patrně musela panovat shoda taktéž již před začátkem samotného obchodování. Skutečnost, že Castor Power následně z těchto obchodů nepodala daňové přiznání, pak nikdo stěžovatelce k tíži neklade, protože tato skutečnost vskutku v době obchodování neexistovala.

III. A. 4. *Stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření směřující k předejití účasti na daňovém podvodu*

[40] Stěžovatelka tvrdí, že přijala veškerá rozumná opatření, kterými mohla předejít účasti na řetězci zasaženém daňovým podvodem.

[41] NSS k tomu obecně předesílá, že pokud správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH, naskýtá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylicít jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, typicky

pokračování

že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu (10 Afs 182/2018, *Easy Working*, bod 42). Určení opatření rozumně vyžadovaných od daňového subjektu, aby se ujistil o tom, že jím přijímané plnění není součástí daňového podvodu, závisí hlavně na okolnostech toho či onoho případu (C-80/11 a C-142/11, *Mahagében*, bod 59).

[42] Prokazování zaviněné účasti na podvodu nelze bez dalšího směřovat s prokazováním toho, že daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby zabránil možnému zapojení do podvodu na DPH. Správce daně musí prvně prokázat, že daňový subjekt věděl, mohl či měl vědět o podvodném charakteru sporného obchodu. Pokud se mu to podaří na podkladě skutečností, které sám dokáže identifikovat, vyhledat a zjistit, pak má stále ještě daňový subjekt šanci se vyvinut, a to pokud prokáže, že si v obchodním styku počínal dostatečně opatrně a přijal rozumná opatření, aby nebyl do podvodu na DPH zatažen. Protože však zelený strom právní praxe ve své komplexnosti neodpovídá šedé teorii právní doktríny, obě fáze se mohou v reálném životě prolínat. Ostatně je evidentní, že mnohé skutečnosti budou významné v obou fázích dokazování (10 Afs 182/2018, *Easy Working*, bod 43).

[43] Právě to je příklad i nynější věci. NSS potvrdil, že daňové orgány prokázaly existenci objektivních skutečností, které svědčily o možném povědomí stěžovatelky o zasažení sporných transakcí daňovým podvodem. Pak by stěžovatelka musela snést vskutku pádné příklady toho, co rozumného a efektivního udělala, aby zapojení do daňového podvodu předešla. Nic takového stěžovatelka neuvádí. Právě naopak. Z konkrétních zjištění svědčí o nedostatečné obezřetnosti stěžovatelky především to, že před zahájením obchodní spolupráce nezjišťovala prakticky žádné reference o společnosti Castor Power, neřešila nesrovnalosti v KYC dokumentaci, se značným zpožděním řešila nejasnosti ohledně norského bankovního účtu. Stěžovatelce nepřipadalo ani zvláštní, že Castor Power používala EIC kód jiných podnikatelů. Opatrnější byla stěžovatelka jen ve vztahu k jednomu plnění v dubnu 2014, kdy využila zvláštního zajištění daně dle § 109a zákona o DPH, a právě proto jí z tohoto plnění žalovaný odpočet na DPH uznal (to byl důvod oné drobné změny, o které NSS hovoří v bodě [4]). Zatímco v měsících květnu až srpnu stěžovatelka s Castor Power neobchodovala, svou neobezřetnost znovu potvrdila v září 2014, kdy s ní spolupráci opět obnovila. Přitom si musela být vědoma rizikovosti této společnosti, což ostatně potvrdila oním – pohříchu jednorázovým – zvláštním zajištěním daně za jedno z dubnových plnění. Ve zbytku NSS odkazuje na podrobné hodnocení jednotlivých nedostatečných opatření stěžovatelky uvedených žalovaným v bodech 71 – 87 jeho rozhodnutí. Z tohoto výčtu je patrné, že stěžovatelka si počínala neopatrně ve vztahu k téměř každé objektivní skutečnosti, tudíž by bylo nadbytečné, aby městský soud i NSS dopodrobna opakovaly jednotlivá zjištění žalovaného.

[44] S právě uvedeným úzce souvisí i námitka, že se městský soud nezabýval žalobní argumentací kritizující, že obchodníci s elektřinou nebyli informováni o riziku zasažení trhu podvodu na DPH. Stěžovatelka prý provedla odpovídající opatření, neboť na trhu s elektřinou nepanovalo povědomí, že by tento trh byl zasažen podvodu na DPH. I na tento žalobní bod však městský soud reagoval, a to částečně v bodu 79 rozsudku, ve zbytku potom opět v kontextu celého rozhodnutí. NSS souhlasí s městským soudem, že všechny subjekty jsou v zásadě povinny vyvinout shodné úsilí vyhnout se podvodům

na DPH, a to bez ohledu na to, na jakém trhu obchodují (např. městským soudem citovaný rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014 - 59, *E.ON Energie*, bod 36). Na subjekty podnikající na trzích náchylných k výskytům daňových podvodů lze klást nároky ještě vyšší (např. rozsudek ze dne 10. 4. 2008, čj. 2 Afs 35/2007 - 111, *SOLITER*). Podle NSS však v posuzovaném případě z ničeho nevyplývá, že by po stěžovatelce bylo vyžadováno jakékoli zvýšené úsilí. Naopak je patrné, že stěžovatelka nesplnila ani úsilí standardní. Pro posuzovaný případ tedy není nikterak rozhodné, zda bylo odvětví s elektřinou v roce 2014 považováno za rizikové ohledně DPH podvodů, nebo nikoli (stěžovatelka tvrdí, že se o podvodech s DPH na trhu s elektřinou začalo poprvé mluvit až v listopadu 2015). NSS navíc již dříve vysvětlil, že z ničeho nevyplývá povinnost správce daně upozorňovat subjekty podnikající na určitém trhu na náchylnost tohoto trhu k daňovým podvodům (rozsudek NSS ze dne 11. 7. 2013, čj. 1 Afs 59/2013 - 34, *PRIMOSSA*, bod 73).

III. B. *K aplikaci neuznání nároku na odpočet DPH namísto ručení příjemce zdanitelného plnění*

[45] Stěžovatelka konečně tvrdí, že na její případ měl být použit institut ručení podle § 109 zákona o DPH namísto neuznání nároku na odpočet. Dále namítá, že ohledně otázky vztahu obou těchto institutů je položena předběžná otázka Soudnímu dvoru EU. Městský soud tedy nesprávně použil judikaturu NSS, správně měl řízení přerušit do doby rozhodnutí o předběžné otázce.

[46] NSS připouští, že řízení o předběžné otázce položené Krajským soudem v Ostravě v době, kdy stěžovatelka podala žalobu, skutečně probíhalo. Není však pravda, jak říká stěžovatelka, že jde stále o „běžící“ řízení a že o této otázce doposud Soudní dvůr nerozhodl. Soudní dvůr totiž usnesením ze dne 14. 11. 2019 (C-520/19, *Armostav Místek*) označil žádost o předběžnou otázku jako zjevně nepřijatelnou.¹ V době vydání napadeného rozsudku (říjen 2021) již tedy řízení před SDEU dávno neprobíhalo. Městský soud tedy neměl důvod řízení přerušovat, ale naopak správně použil k této otázce jednotnou judikaturu NSS, založenou rozsudkem ze dne 18. 12. 2018, čj. 7 Afs 8/2018 - 56, č. 3844/2019 Sb. NSS, *ARMOSTAV MÍSTEK*² (bod 122 napadeného rozsudku).

[47] Judikaturu ke vztahu ručení a neuznání nároku na odpočet nedávno potvrdil NSS též rozsudkem ze dne 24. 1. 2022, čj. 10 Afs 57/2021 - 65, *EKO Logistics* (na tento rozsudek správně upozornil ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný). NSS i v rozsudku *EKO Logistics* potvrdil, že instituty neuznání nároku na odpočet DPH a ručení příjemce zdanitelného plnění jsou rozdílné a nekonkurují si. Ručení není obecně využitelnou zvláštní právní úpravou ve věci podvodů na DPH. Neuznání nároku na odpočet spadá do nalézacího řízení, kdežto ručení se používá ve fázi placení daní. Ve zbytku zdejší senát odkazuje na podrobné odůvodnění rozsudku *EKO Logistics*, ve kterém se komplexně

¹ Veškeré informace o řízení dostupné na: <https://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=cs>. Informace o skončení tohoto řízení je dostupná i na oficiálních webových stránkách NSS: <https://www.nssoud.cz/rozhodovaci-cinnost/predbezne-otazky/predbezne-otazky-podane-ostatnimi-soudy>.

² Tímto rozsudkem NSS zrušil rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, čj. 22 Af 33/2016-60, kterému byla věc vrácena k dalšímu řízení. Krajský soud v Ostravě v návaznosti na tento zrušující rozsudek podal předběžnou otázku k SDEU, na kterou stěžovatelka odkazovala. Poté, co SDEU vyslovil nepřijatelnost předběžné otázky, rozhodl Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 9. 6. 2020, čj. 22 Af 33/2016-108, ve kterém respektoval právní názor vyslovený NSS a žalobu zamítl.

pokračování

vyjadřuje k této otázce, analyzuje judikaturu SDEU, Ústavního soudu i NSS, vyjadřuje se k jejímu vývoji apod. (*EKO Logistics*, body 16 – 29).

[48] NSS tedy uzavírá, že ani ohledně této kasační námitky nemohl stěžovatelce přisvědčit.

IV. Závěr a náklady řízení

[49] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítl.

[50] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 21. dubna 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu