



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Pražská plynárenská, a.s.**, IČO: 601 93 492, se sídlem Národní 37, Praha 1, zast. Mgr. Ing. Radkem Matušíkem, advokátem, se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2020, č. j. 43962/20/5300-22441-711776, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2022, č. j. 6 Af 2/2021-97,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2022, č. j. 6 Af 2/2021-97, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím změnil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“) ze dne 20. 12. 2019. Jednalo se o dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období:

- duben 2015, č.j. 214755/19/4200-11771-050925, kterým byla doměřena daň ve výši 365.191 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 73.038 Kč,
- květen 2015, č.j. 214756/19/4200-11771-050925, kterým byla doměřena daň ve výši 13.866.746 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 2.773.349 Kč,

- červen 2015, č.j. 214757/19/4200-11771-050925, kterým byla doměřena daň ve výši 37.757.268 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 7.551.453 Kč,
- červenec 2015, č.j. 214758/ 19/4200-11771-050925, kterým byla doměřena daň ve výši 46.582.706 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 9.316.541 Kč,
- srpen 2015, č.j. 214759/19/4200-11771-050925, kterým byla doměřena daň ve výši 55.703.116 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 11.140.623 Kč,
- září 2015, č.j. 214760/19/4200-11771-050925, kterým byla vyměřena vlastní daň ve výši 64.233.096 Kč a
- říjen 2015, č.j. 215438/19/4200-11771-050925, kterým byla doměřena daň ve výši 8.762.726 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z rozdílu mezi doměřenou a dodatečně tvrzenou daní oproti poslední známé dani, tj. v částce 1.750.166 Kč.

[2] Změna spočívala v tom, že žalovaný přiznal žalobkyni nárok na odpočet daně dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“), v souvislosti s přijatým zdanitelným plněním od dodavatele CZENERGIE4U a na základě závěru o dodání zdanitelného plnění nikoli od české obchodní společnosti B&A Capital Trading s.r.o. (dále též „B&A CT“) uvedené na daňových dokladech, ale od britské obchodní společnosti B&A Capital Limited (dále též „B&A CL“), která nebyla v České republice usazena, uznal žalobkyni nárok na odpočet zdanitelného plnění přijatého od osoby neusazené v tuzemsku, zároveň ale také vyčíslil daň z plnění přijatých od osoby neusazené v tuzemsku dle § 108 odst. 1 písm. c) bodu 3 zákona o DPH. Ve zbytku žalovaný platební výměry potvrdil.

[3] V žalobě proti tomuto rozhodnutí žalobkyně uvedla, že spor se zúžil na otázku, zda žalobkyni plyn dodala česká obchodní společnost B&A CT (v takovém případě dodání podléhalo české DPH ve standardním režimu), nebo britská obchodní společnost B&A CL (v takovém případě dodání podléhalo české dani v režimu přenesení daňové povinnosti). Žalovaný nezákonně vyložil pojem dodání zboží. Žalobkyně jednoznačně prokázala, že plyn pořídila od B&A CT.

[4] Následně žalobkyně popsala, jakým způsobem na německém trhu probíhá obchodování s plynem a jak funguje tamní operátor s plynem – společnost NetConnect Germany GmbH & Co. KG (dále též „NCG“). Uvedla, že pokud subjekt uzavře na německém trhu smlouvu o dodávce plynu, obvykle následuje nominace obchodu do systému NCG, která probíhá tak, že nominující subjekty zadají do příslušného portálu NCG shipper kód protistrany, objem předávaného plynu a čas, kdy má k předání dojít. Pokud se údaje vzájemně „spárují“, dojde k potvrzení uzavřeného obchodu. B&A CT a B&A CL patřily do skupiny B&A. B&A CT nebyla u NCG registrována a neměla vlastní shipper kód. B&A CL byla registrována a její shipper kód používali pro své obchody členové skupiny B&A. Na základě smlouvy mezi žalobkyní a B&A CT došlo

pokračování

k převodu vlastnického práva a k úhradě kupní ceny. V systému NCG došlo pro účely NCG k potvrzení obchodu registračními kódy žalobkyně a B&A CL.

[5] Postup, v rámci kterého je pro potvrzení obchodu pro účely NCG použit shipper kód jiné společnosti, žalobkyně považuje za běžnou obchodní praxi, které nic nebránilo. Ze závěrů městského soudu v trestním řízení vedeném pod sp. zn. 56 T 1/2020 jednoznačně vyplývá, že registrace u NCG a provedení nominace není pro určení dodavatele plynu rozhodující skutečností. Není možné, aby nominace plynu představující pouhé administrativní potvrzení uzavření obchodu, které předchází samotnému toku plynu, měla rozhodující vliv na převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Nominací nedochází k převodu práva nakládat s plynem jako vlastník.

[6] Žalovaný nevyčkal výsledků trestního řízení a nehodnotil shromážděné důkazní prostředky ve vzájemné souvislosti, nýbrž bez odůvodnění upřednostňoval ty důkazní prostředky, které podporovaly jeho závěr vedoucí k doměření daně. Zatímco v trestním řízení Městský soud v Praze po vyjasnění fungování systému NCG argumentaci obžaloby zamítl, žalovaný na základě téže argumentace obžaloby doměřil žalobkyni daň.

[7] V doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021 žalobkyně poukázala na rozsudek ze dne 26. 11. 2020, č.j. 56 T 1/2020-43009, v němž Městský soud v Praze po rozsáhlém dokazování dospěl k závěru, že plyn žalobkyni dodala B&A CT, což uznal i státní zástupce, který se proti tomuto rozsudku neodvolal. Oddělení nominace od vlastního obchodu potvrdili i představitelé společností jako ČEZ či RWE. Svědek Sanel Rekić z NCG v této souvislosti uvedl, že z hlediska NCG a smluvních podmínek mezi NCG a jejich klienty by považoval za bezproblémové, pokud by B&A CL provedla nominace pro B&A CT na základě vzájemného vztahu, byť vlastní obchod byl proveden B&A CT. Bylo prokázáno, že nominace odpovídaly ustálené dovolené obchodní praxi. Z důkazů vyplývá, že obchodování B&A CT nebylo ekonomicky nesmyslné.

[8] V replice ze dne 14. 5. 2021 k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že v trestním i správním řízení probíhalo dokazování ohledně naprosto totožného skutkového stavu. Důkazy získané v trestním řízení tak musí být relevantní i pro řízení daňové.

[9] V podání ze dne 20. 4. 2022 žalobkyně uvedla, že daňová kontrola byla materiálně zahájena již místními šetřeními dne 12. 10. 2015 ve vztahu k DPH za zdaňovací období duben až srpen 2015 a dne 6. 11. 2015 ve vztahu k DPH za zdaňovací období leden až březen a září až říjen 2015 předcházejícími formálnímu zahájení daňové kontroly za tato zdaňovací období. Platební výměr na DPH za zdaňovací období duben až říjen žalobkyně obdržela od správce daně až dne 27. 12. 2019, tedy po uplynutí lhůty pro stanovení daně, a to i po započtení doby mezinárodní spolupráce podle § 148 odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[10] Městský soud v Praze žalobu zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Námitce prekluze vyvěrající z přesvědčení stěžovatelky o dřívějším materiálním zahájení daňové

kontroly městský soud nepřisvědčil. Ztotožnil se se závěrem žalovaného, že plyn byl žalobkyni fakticky dodán britskou obchodní společností B&A CL, nikoli českou obchodní společností B&A CT deklarovanou na daňových dokladech. Za podstatné soud označil, že deklarované dodávky plynu byly nominovány dodavatelem plynu označeným shipper kódem NCHB400200350000, registrovaným na B&A CL. Žalobkyně ve správním řízení neprokázala, že právě česká obchodní společnost B&A CT, která vlastní shipper kód, neměla a nedisponovala právem užívat shipper kód společnosti B&A CL, byla oprávněna využívat tento shipper kód pro obchodování s plynem u německého operátora trhu NCG. Teprve nominací požadovaného množství plynu byla žalobkyně oprávněna s plynem fakticky nakládat, jako by byla jeho vlastníkem. Zásadním městský soud shledal, kým byl plyn žalobkyni fakticky dodán (nikoli, s kým žalobkyně uzavřela obchod). Plyn byl dodán subjektem, kterému byl přidělen shipper kód a který plyn nominoval u operátora trhu NCG, tj. společností B&A CL. V případě námitek žalobkyně, v nichž nesouhlasila se skutkovými zjištěními žalovaného a jejich právním posouzením, městský soud odkázal na závěry žalovaného, s nimiž se ztotožnil.

[11] Argumentaci žalobkyně judikaturou NSS a Soudního dvora EU neshledal městský soud příležitou, jelikož cílí na jinou skutkovou situaci. Neshledal ani vady v dokazování. Ve správním řízení rovněž nebylo prokázáno, že by používání cizího shipper kódu bylo běžnou praxí. Nebyl prokázán jakýkoli smluvní vztah mezi B&A CT a B&A CL. Za této situace neshledal společnost B&A CT právní titul k dodání plynu, a proto nemůže být důvodná ani námitka o vůli společnosti B&A CT dodat žalobkyni plyn. Žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a 73 zákona o DPH, neboť neprokázala, že plyn nakoupila od české obchodní společnosti B&A CT deklarované na daňových dokladech jako dodavatel.

[12] K námitce žalobkyně, že žalovaný nepřihlédl k důkazu o možnosti dodání plynu na základě soukromoprávní dohody mezi subjekty, bez ohledu na registraci subjektu u NCG, jak vypověděl vedoucí právního oddělení NCG pan Sanel Rekić v trestním řízení, městský soud uvedl, že žalobkyně v daňovém řízení výslech uvedeného svědka nenavrhl, přestože nesla důkazní břemeno ve věci. Proto nebyl žalovaný povinen přihlížet k reprodukci jeho vyjádření jako k důkazu, ani jej jako svědka bez návrhu vyslýchat.

[13] K rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 11. 2020, č. j. 56 T 1/2020-43009, městský soud uvedl, že nevyvrací zjištění žalovaného o převodu práva nakládat s plynem jako vlastníkem. Žalobkyně v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno k tvrzení, že skutečným dodavatelem plynu byla B&A CT.

II. Obsah kasační stížnosti a další podání účastníků řízení

[14] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost. Namítla, že k závěru o tom, že dodavatelem plynu byla B&A CL, žalovaný dospěl v rozporu se zjištěnými skutečnostmi, bez náležitě zjištěného skutkového stavu a bez dalšího upřednostnil jím vybrané důkazní prostředky. Odmítl zohlednit

pokračování

skutečnosti, které vyšly najevo v trestním řízení, na které stěžovatelka upozorňovala a které podporovaly její argumentaci.

[15] Domněnka, že stěžovatelce plyn dodal jiný dodavatel, je umělý konstrukt vytvořený za účelem výběru daně chybějící u předcházejících článků dodavatelského řetězce, kterou se správci daně nepodařilo vybrat. Argumentace o odlišném dodavateli je založena na nesprávném výkladu pojmu dodání zboží, nesprávném chápání fungování operátora s plynem na německém trhu a nesprávném hodnocení důkazních prostředků. Stěžovatelka uvedla, čím v daňovém řízení prokazovala, že plyn pořídila od B&A CT a že právě tato společnost byla oprávněna nakládat s plynem jako vlastník. Bylo prokázáno, že záměrem stěžovatelky bylo pořídit plyn od B&A CT a obchod byl právně a fakticky uzavřen s touto společností. Mezi stěžovatelkou a B&A CT tedy nesporně docházelo k převodu vlastnického práva a spolu s ním, v souladu s relevantní judikaturou, také k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Uzavření obchodů mezi stěžovatelkou a B&A CT ostatně nerozporoval žalovaný ani městský soud.

[16] Městský soud stejně jako žalovaný nesprávně posoudil právní otázku dodání plynu, když v přímém rozporu s ustálenou judikaturou založil svůj závěr o dodání plynu pouze na tzv. nominaci plynu a k ostatním relevantním skutečnostem prokázaným stěžovatelkou nepřihlédl. Městský soud vychází z nesprávného zjištění ohledně významu nominace/shipper kódu proti identifikaci dodavatele při obchodování s plynem na platformě operátora trhu NCG, které opět nekriticky přebírá od žalovaného. Využití cizího shipper kódu nemohlo nic změnit na tom, že stěžovatelka obchodovala s B&A CT. NCG funguje jako prostředník k administrativnímu potvrzování a evidování obchodovaných objemů plynu pro účely NCG, nikoliv k uzavírání obchodů. Na platformě NCG tak nedochází k převodu vlastnického či jiného práva na základě obchodního vztahu. Nominace a přidělení shipper kódu konkrétní osoby v systému NCG nemohou mít význam, který jim připisuje žalovaný a městský soud.

[17] Stěžovatelka rovněž poukázala na svědeckou výpověď pana Sanela Rekice (vedoucího právního oddělení NCG) během hlavního líčení v související trestní věci, v níž mimo jiné uvedl, že uzavření obchodu a úprava přechodu vlastnictví k obchodovanému plynu je záležitostí stran obchodu uzavírajících smlouvu EFET, nikoli systému NCG. Registrovaný subjekt vystupuje při nominacích vůči NCG svým jménem a na svůj účet. To znamená, že provede nominace, tyto nominace jsou zaevidovány a od NCG dostane tento subjekt fakturu, kterou zaplatí. Jednání mezi kupujícím a prodávajícím plynem je na tomto vztahu nezávislé. Subjekty registrované u NCG nesmí dle podmínek NCG předávat své přístupové údaje do portálu NCG jiným subjektům. Nic však nebrání tomu, aby registrovaný subjekt do portálu pod svými údaji vstoupil a na základě instrukcí obchodujícího subjektu udělených v rámci soukromoprávního vztahu provedl nominace obchodovaného plynu.

[18] Stěžovatelka dále v odvolacím řízení poukazovala na argumenty městského soudu v trestní věci, které zazněly během ústního odůvodnění rozsudku, s nimiž se však žalovaný

nevypořádal.

[19] Městský soud ve svém závěru, že nebylo v daňovém řízení prokázáno, že použití shipper kódu třetí osoby bylo běžnou praxí, zcela odhlíží od řady důkazních prostředků, z nichž vyplývá, že se o běžnou praxi na trhu NCG jednalo. Připouští-li městský soud existenci běžné praxe používání cizího shipper kódu při dodávání plynu, opouští tím základní předpoklad, na které byla vystavěna argumentace žalovaného – tj. že dodavatelem je vždy majitel shipper kódu. Navazující požadavek městského soudu na prokázání smluvního vztahu mezi entitami B&A je z pohledu určení dodavatele plynu nelogický a nesprávný.

[20] Městský soud v reakci na rozsudek trestního senátu vychází z nesprávné premisy, že identifikace dodavatele plynu stěžovatelky závisí na prokázání existence soukromoprávního vztahu mezi prodávající B&A CT a B&A CL, přes jejíž shipper kód byl obchod v systému NCG zaevidován. Rozsudek trestního senátu městského soudu však výslovně zmiňuje, že *„skutečnost, že B&A CT za provedené transakce společnosti B&A CL bradila úplatu, vyplývá z faktur obsažených ve spisu.“* Smluvní vztah mezi oběma společnostmi tedy bezesporu existoval. Dospěl-li trestní soud ve skutkové otázce významu shipper kódu pro identifikaci dodavatele plynu na trhu NCG k jednoznačnému závěru, je nutné se v daňovém řízení s jeho závěry vypořádat, což žalovaný neučinil vůbec a městský soud jen povrchně a nepřesvědčivě. Závěr městského soudu, že žalovaný nebyl povinen k reprodukci vyjádření pana Rekice z trestního řízení přihlížet jako k důkazu, jelikož stěžovatelka nenavrhla jeho výslech v daňovém řízení, ani nebyl jej povinen jako svědka bez návrhu vyslýchat, nemá oporu v zákoně.

[21] Úvahu městského soudu o nepřiléhavosti stěžovatelkou v žalobě zmíněné judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU relevantní pro otázku výkladu pojmu dodání zboží z pohledu DPH stěžovatelka označila za nepřezkoumatelnou, jelikož soud neuvádí, z jakého důvodu by měla absence fyzické přepravy rozporovat závěr judikatury, že právní úprava přechodu vlastnictví je z pohledu přechodu práva disponovat se zbožím jako vlastním významná.

[22] Argumentaci soudu ohledně identifikace dodavatele plynu pro účely DPH považuje stěžovatelka za vnitřně rozpornou. Městský soud totiž na jedné straně přikládá významnou váhu případné existenci smluvního vztahu (plné moci mezi B&A CT a B&A CL), avšak zároveň souhlasí s hodnocením žalovaného, že i v případě udělení plné moci by bylo obchodováno jménem a na účet subjektu, kterému byl přidělen shipper kód.

[23] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že B&A CL nabyla právo nakládat s plynem jako vlastník nominací množství plynu z účtu svých dodavatelů na svůj účet registrovaný u německého operátora trhu NCG. Následně toto právo převedla na stěžovatelku, když nominací plynu došlo k převodu množství plynu z jejího účtu na účet stěžovatelky. Nebyl zde tak dán prostor k tomu, aby B&A CT nabyla právo nakládat s plynem jako vlastník, neboť nebyla u německého operátora trhu registrována, a na její

pokračování

účet tak nebyly připsány žádné nominace plynu. Jelikož B&A CT nenabyla ve smyslu zákona o DPH, směrnice o DPH a judikatury SDEU právo nakládat jako vlastník, nemohla logicky toto právo dále převést na stěžovatelku. Žalovaný poukázal na bod 129 svého rozhodnutí, v němž nerozporoval, že je možné se v rámci soukromoprávního vztahu řídit pokyny jiného subjektu. Nicméně i v takovém případě je obchodováno jménem a na účet vlastníka shipper kódu. Žádný vztah mezi B&A CL a B&A CT nebyl prokázán.

[24] Skutečnost, že používání cizího shipper kódu běžnou praxí, nebyla nijak prokázána. Ze zjištění správce daně vyplynulo, že u ostatních dodavatelů i odběratelů stěžovatelky na trhu NCG souhlasí název společnosti uvedený na rámcové smlouvě EFET, konfirmacích a daňových dokladech s názvem společnosti dle operátora trhu NCG. Tuto skutečnost stěžovatelka pomíjí.

[25] Pro uplatnění nároku na odpočet daně není rozhodující, s kým byl obchod uzavřen, nýbrž je třeba vycházet z faktického stavu, tj. z toho, kým byl plyn ve skutečnosti dodán. Daný obchod byl po formální stránce sice uzavřen s českou společností, ale bylo jednáno s osobou, která nebyla jejím jednatelem, společníkem ani zaměstnancem (a ani se tak neprezentovala) a ve smlouvě, e-mailech a dalších dokumentech jsou uvedeny výlučně kontaktní údaje britské společnosti.

[26] Žalovaný nerozporuje, že by registrovaný subjekt mohl vstoupit do portálu NCG a na základě instrukcí obchodujícího subjektu provést nominaci plynu. V daném případě ovšem nebyl prokázán jakýkoli smluvní vztah mezi českou a britskou společností. Nebylo tedy prokázáno, že by vypořádání obchodů proběhlo na základě instrukcí české společnosti. Pro obchodování s plynem vlastním jménem a na vlastní účet je třeba plná moc, což v daném případě nebylo prokázáno. Německý operátor trhu NCG navíc uvedl, že jiná obchodní společnost může využívat cizí shipper kód pouze v případě, že je jí udělena plná moc, přičemž i v takovém případě dochází k obchodování jménem a na účet vlastníka shipper kódu. Z veškerých údajů jednoznačně vyplývá, že právě nominací dochází k převodu práva nakládat s plynem jako vlastník. K trestnímu řízení, na které stěžovatelka poukazuje, žalovaný uvedl, že se jedná o řízení svou povahou odlišné a vedené proti zcela odlišným osobám.

[27] Stěžovatelka nepravdivě namítá, že došlo k nesprávnému vypořádání výpovědi pana Rekice. V daňovém řízení nebyl o jeho tvrzeních předložen žádný důkaz a stěžovatelka v podání ze dne 27. 11. 2020 pouze uvádí, co údajně řekl, aniž by to jakýmkoliv způsobem doložila. Stěžovatelce nic nebránilo navrhnout provedení svědecké výpovědi této osoby v odvolacím řízení, což však neučinila. V rámci soudního přezkumu rozhodnutí se stěžovatelka snažila o nepřipustné přenášení dokazování do soudního řízení. Závěry městského soudu jsou plně přezkoumatelné a nelze je označit za nesrozumitelné. Stěžovatelkou uváděné závěry městského soudu nejsou ve vzájemném rozporu, ale navazují na sebe. Závěr městského soudu o zahájení daňových kontrol dne 11. 12. 2015 a 10. 8. 2016 je zcela správný.

[28] Stěžovatelka v replice s poukazem na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 137/2016-176 uvedla, že nelze bez posouzení právní úpravy převodu vlastnického práva dojít k závěru o dodání zboží. Postup žalovaného, který jakýkoliv vliv vnitrostátní úpravy převodu vlastnického práva výslovně odmítá, i právní názor městského soudu, který tento postup aproboval, je tedy nezákonný. Způsob převodu vlastnického, popř. jiného práva k zemnímu plynu a vymezení povahy zemního plynu jako předmětu práv a povinností zůstávají upraveny pouze zákonem a nejsou obchodními podmínkami NCG jakkoliv dotčeny. Také judikatura SD EU a NSS potvrzuje, že zapojení třetí osoby jednající dle pokynů prodávajícího (např. přepravce, či v daném případě vlastník shipper kódu) nemá na posouzení dodavatele pro účely DPH rozhodující vliv.

[29] Tvrzení žalovaného ohledně výpovědi pana Rekice jsou v rozporu se skutečností. Provedení důkazního prostředku vyjádření pana Rekice stěžovatelka navrhla v bodech 9 – 14 doplnění odvolání ze dne 27. 11. 2020. Výpověď pana Rekice v trestním řízení má zásadní vypovídající schopnost v souvislosti s významem nominací a tzv. shipper kódu pro identifikaci dodavatele plynu. Jednoznačně vyvrací závěr žalovaného, že teprve nominací plynu v systému NCG dochází k jeho dodání. Nelze tedy uzavřít, že by stěžovatelka nepředložila o výpovědi pana Rekice žádný důkaz. Žalovaný měl vyhodnotit jako důkazní prostředek jak samotnou reprodukci výpovědi pana Rekice v trestním řízení, tak i návrh na doplnění dokazování o důkaz listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení. Užití takového důkazu v daňovém řízení je rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu akceptováno (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57). Žalovaný spolu s městským soudem tedy vychází z chybného předpokladu, že obsah výpovědi pana Rekice v trestním řízení lze do dokazování v daňovém řízení přenést toliko jeho opakovaným výsledkem. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem, že skutkový stav věci byl náležitě zjištěn již na základě důkazů provedených v daňovém řízení. Výpověď pana Rekice v trestním řízení představuje důkaz doplňující řadu důkazů předložených stěžovatelkou a vyvracejících závěr žalovaného, že k dodání plynu dochází nominací v systému NCG.

[30] Žalovaný opírá své závěry o svědeckou výpověď paní Tuppat (ze stejného trestního řízení, v rámci kterého proběhla výpověď pana Rekice), která je pouze řadovou zaměstnankyní NCG. Oproti tomu pan Rekic je vedoucím právního oddělení NCG, a jeho výpověď je tedy ve vztahu k řešené otázce dodavatele plynu pro účely DPH průkaznější. Městským soudem i žalovaným požadovaný návrh na provedení svědecké výpovědi pana Rekice v daňovém řízení je v dané věci zcela irelevantní, protože stěžovatelka řádně a včas navrhla důkazní prostředky (reprodukce vyjádření pana Rekice, odkaz na písemný protokol), které měly nezpochybnitelnou vypovídající hodnotu. Žalovaný zatížil řízení závažnou vadou, když stěžovatelkou navrhované důkazní prostředky neprovedl a v řízení je ignoroval, ačkoliv nebyly naplněny podmínky pro jejich neprovedení. V odkazovaných bodech 127 až 129 rozhodnutí se žalovaný s tvrzeními pana Rekice nevypořádal, přestože ve vyjádření tvrdí opak.

[31] Stěžovatelka setrvala na své námitce nepřezkoumatelnosti kasační stížností

pokračování

napadeného rozsudku. Argumentaci žalovaného, podle které nelze závěry městského soudu považovat za vnitřně rozporné, považuje stěžovatelka za nepřesvědčivou.

[32] V doplnění kasační stížnosti ze dne 24. 3. 2023 stěžovatelka poukázala na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2023, č. j. 4 Afs 251/2022-18, ohledně zohlednění rozsudku v související trestní věci v daňovém řízení.

[33] Žalovaný v dalším vyjádření ze dne 6. 4. 2023 uvedl, že stěžovatelkou citovaný rozsudek NSS č. j. 6 Afs 125/2021-51 o kterém stěžovatelka nesprávně uvádí, že se jedná o rozsudek č. j. 4 Afs 251/2022-18, není pro posuzovanou věc přílehlavý. V rámci odvolacího řízení nebyl předložen jako důkazní prostředek rozsudek v trestní věci. Nedošlo tedy k situaci obdobné v rozsudku č. j. 6 Afs 125/2021-56, kdy by žalovaný nezohlednil rozsudek v trestní věci.

[34] Stěžovatelka v podání ze dne 4. 5. 2023 uvedla, že tvrzení žalovaného v jeho vyjádření ze dne 6. 4. 2023 neobstojí, jelikož je chybně založené na odlišnosti daňového a trestního řízení.

[35] V dalším doplnění kasační stížnosti ze dne 31. 5. 2023 stěžovatelka poukázala na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 262/2021-55. I pokud by žalovaný dospěl k tomu, že provedení dalších důkazních prostředků nemohlo nic změnit na výsledku dokazování, měl se v souladu s výše citovaným rozsudkem NSS s touto skutečností ve svém rozhodnutí vypořádat. To však neučinil a poprvé se ke skutečnostem z trestního řízení namítaným stěžovatelkou vyjádřil až v řízení před městským soudem. Městský soud žalovanému nesprávně nevytkl, že se nevypořádal s řadou informací z trestního řízení předložených stěžovatelkou.

III. Posouzení kasační stížnosti

[36] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Než přistoupil k přezkumu důvodnosti kasační stížnosti v rozsahu uplatněných námitek, zkoumal zdejší soud, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je nutné přihlédnout z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud přitom shledal jinou vadu řízení před městským soudem, která měla za následek nezákonnost kasační stížností napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], pro kterou je kasační soud povinen rozsudek zrušit i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[37] Stěžovatelka ve své argumentaci v kasační stížnosti odkazuje mimo jiné na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 11. 2020, č. j. 56 T 1/2020-43009. Městský soud se k tomuto rozsudku vyjádřil v bodech 88 – 90 kasační stížností napadeného rozsudku. Z obsahu spisu městského soudu Nejvyšší správní soud zjistil, že tento trestní rozsudek stěžovatelka přiložila k doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021, v němž poukázala na jeho body

13, 159, 315, 316, 318, 319, 321, 323, 327, 348, 359, 395, 406 a 416 a namítala, že městský soud se v této trestní věci zabýval shodnou otázkou, která je rozhodná v posuzované věci, tj. zda plyn stěžovatelce dodala britská korporace B&A CT, registrovaná u NCG, nebo česká korporace B&A CL. Stěžovatelka uvedla v této souvislosti také další argumentaci uvedenou v bodu [7] tohoto rozsudku. V tomto doplnění žaloby tedy stěžovatelka upozornila na závěry městského soudu v rozsudku č. j. 56 T 1/2020-43009, v němž se zabýval procesem nominace a dospěl k závěru, že plyn stěžovatelce dodala B&A CT.

[38] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že tyto závěry jsou významné také pro meritorní posouzení této věci. Procesem nominace a tím, kdo stěžovatelce dodal plyn, se ostatně podrobně zabýval i městský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku a na posouzení těchto otázek založil své rozhodnutí. Totéž platí pro rozhodnutí žalovaného.

[39] Z obsahu soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že městský soud výše uvedené doplnění žaloby nezaslal žalovanému k vyjádření. Jednalo se přitom o řádné rozšíření žaloby o další žalobní body. Z obsahu spisu nevyplývá, že by žalovaný v průběhu řízení před městským soudem nahlížel do spisu, tímto způsobem se s doplněním žaloby seznámil, a mohl se tak k němu vyjádřit. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že ani ve správním spisu se výše uvedený trestní rozsudek nenachází, a z ničeho tedy nevyplývá, že by jej žalovaný měl k dispozici a mohl se k němu v průběhu řízení před městským soudem kvalifikovaně vyjádřit. Žalovaný přitom na jiná podání žalobce, která mu městský soud zaslal, reagoval.

[40] Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v bodech 16 a 17 rozsudku ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Ads 244/2019-37, *„žalovaný správní orgán je v řízení před správním soudem povolán k hájení zákonnosti a správnosti jím vydaného správního rozhodnutí resp. dosavadního postupu v řízení. Proto je ve vztahu k němu, stejně jako k žalobci popírajícímu onu zákonnost, třeba respektovat zásadu rovnosti zbraní účastníků řízení zakotvenou v § 36 odst. 1 s. ř. s. Tato zásada se projevuje vytvářením přiměřeně stejných procesních podmínek a procesního postavení, které účastníka podstatně neznevýhodňují oproti protistraně. Zásada rovnosti ve vztahu k žalovanému tak v sobě zahrnuje jednak jeho možnost seznámit se s námitkami žalobce a jednak právo se k nim adekvátně vyjádřit, tedy přednést své protiargumenty. Komunikaci soudu s účastníky po podání žaloby upravuje zejména § 74 odst. 1 s. ř. s., podle něhož předseda senátu doručí žalobu žalovanému do vlastních rukou a současně mu umožní uplatnit své vyjádření k žalobě.*

Posledně uvedené ustanovení soudního řádu správního však neupravuje komunikaci soudu s účastníky řízení po podání žaloby vyčerpávajícím způsobem, neboť nepostihuje vyrozumívání účastníků řízení o dalších podáních, jež mohou být ve věci (i k výzvě soudu) učiněna. V rozsudku ze dne 6. 12. 2007, č. j. 2 Afs 91/2007-90, se Nejvyšší správní soud těmito otázkami podrobně zabýval. Identifikoval jednotlivé okolnosti, ke kterým je nutno přihlížet při hodnocení intenzity vady řízení spočívající v tom, že soud nedoručil vyjádření účastníka řízení ostatním účastníkům. Na daném skutkovém půdorysu poté uzavřel, že účastníci musí být seznámeni s každým důkazem nebo stanoviskem, jejichž účelem je ovlivnit rozhodování soudu,

pokračování

a musí mít možnost se k nim vyjádřit. Na odůvodnění tohoto rozsudku a v něm citovanou judikaturu Evropského soudu pro lidská práva, jakož i na navazující rozhodovací praxi zdejšího soudu (např. rozsudky ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 As 85/2009-108, ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85, či ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Ans 6/2011-153) lze na tomto místě pro stručnost odkázat.“

[41] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021, o němž nebyl žalovaný městským soudem vyrozuměn, mělo za cíl ovlivnit rozhodnutí městského soudu ve věci samé. Městský soud přitom předmětné doplnění žaloby nepominul, neboť jej zmínil v bodu 29 rekapitulační části rozsudku, která by měla zachycovat skutečnosti relevantní pro posouzení věci a jak již bylo uvedeno výše, vyjádřil se také k předmětnému trestnímu rozsudku městského soudu.

[42] Zásada procesní rovnosti v sobě zahrnuje právo žalovaného seznámit se se všemi podklady, o něž městský soud opřel své rozhodnutí, stejně jako jeho právo předestřít soudu svůj pohled na věc. Městský soud byl povinen žalovaného o doplnění žaloby vyrozumět a umožnit mu se k němu vyjádřit.

[43] Městský soud navíc rozhodl bez jednání, při němž by se žalovaný mohl s nově uplatněnými tvrzeními v doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021 seznámit a reagovat na ně, a je proto nezbytné, aby účastníci řízení měli k dispozici veškeré podklady, ze kterých soud hodlal při svém rozhodování vycházet. Žalovanému tak bylo upřeno právo se s předmětným doplněním žaloby řádným způsobem seznámit a vyjádřit se k němu. Rovněž městský soud v napadeném rozsudku hodnotil stěžovatelkou zasláný rozsudek v trestní věci (č. j. 56 T 1/2020-43009), jehož závěrů se dovolávala, a to nikoli z hlediska právních závěrů v něm vyjádřených (tj. jako judikatury), nýbrž v něm učiněných skutkových závěrů. Žalovaný přitom nebyl účastníkem trestního řízení v oné věci, rozsudek není ani součástí správního spisu. Za těchto okolností bylo na místě, aby městský soud v nyní projednávané věci provedl rozsudkem v trestní věci dokazování, popř. vysvětlil, proč toho pro rozhodnutí ve věci není třeba. I pokud by městský soud uvedený rozsudek považoval za skutečnost jemu známou z úřední činnosti, bylo namístě, aby byla účastníkům náležitě předestřena: *„Je též nezbytné, aby soud, jenž vzal v úvahu skutečnosti úředně známé a nadto na nich založil své rozhodnutí ve věci, náležitě vyložil v odůvodnění rozhodnutí, ze které jeho konkrétní úřední činnosti či postupu jsou mu takové skutečnosti známé, jak se o nich dozvěděl...“* (rozsudek Nejvyššího soudu z 9. 7. 2008, sp. zn. 28 Cdo 1885/2008). Obdobné požadavky na nakládání se skutečnostmi známými soudu z úřední činnosti vyplývají z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu: *„Jestliže soud rozhoduje o věci samé bez jednání, je nezbytné, aby účastníci řízení měli k dispozici všechny podklady, ze kterých bude soud při samotném rozhodování vycházet, resp. mohli rozumně předpokládat, že z určitých skutečností soud vycházet bude. Účastníci totiž mohou legitimně očekávat, že budou soudem dotázáni, zda určitý dokument vyžaduje jejich specifické vyjádření (...) Pokud účastník řízení nemůže dle okolností dané věci rozumně předpokládat, že určitá skutečnost známá soudu z úřední činnosti bude tímto soudem použita v jeho rozhodnutí, musí soud účastníka o této skutečnosti informovat a poskytnout mu možnost*

se k ní vyjádřit. Neseznámí-li soud účastníka s touto skutečností, upře tím právo účastníka vyjádřit se k takovéto skutečnosti, uplatnit odlišná tvrzení a navrhnout provedení důkazů k prokázání svých odlišných tvrzení. Takovýto postup je proto v rozporu s ústavním zákazem překvapivých rozhodnutí, resp. ústavním požadavkem, aby rozhodnutí bylo pro účastníky předvídatelné.“ (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2010, č. j. 1 As 100/2009-129, č. 2038/2010 Sb. NSS, bod 29).

[44] Procesní pochybení městského soudu spočívající v nezaslání doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021 žalovanému k vyjádření (respektive v tom, že v napadeném rozsudku hodnotil cit. rozsudek v trestní věci a jeho dopady na projednávanou věc, aniž by jej provedl jako důkaz či jinak s jeho obsahem účastníky seznámil) tak představuje jinou vadu řízení před městským soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a Nejvyšší správní soud k ní musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 4 s. ř. s. ve spojení s § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na to, že polemika stěžovatelky s posouzením vlivu zjištění vyplývajících z trestního řízení na projednávanou věc tvoří jednu ze stěžejních kasačních námitek. Je proto založena důvodná pochybnost o zákonnosti kasační stížnosti napadeného rozsudku v příčinné souvislosti se zjištěnou vadou řízení (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2010, č. j. 7 As 70/2009-190).

[45] S ohledem na charakter uvedené vady se již Nejvyšší správní soud nevyjadřoval k ostatním námitkám stěžovatelky. V dalším řízení před městským soudem je totiž třeba nejprve dát žalovanému možnost adekvátně reagovat na žalobní argumentaci stěžovatelky obsaženou v doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021 vycházející z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 11. 2020, č. j. 56 T 1/2020-43009. Bude tedy na městském soudu, aby zaslal doplnění žaloby stěžovatelky ze dne 26. 3. 2021 a přdestřel trestní rozsudek, který tvoří tohoto doplnění žaloby, žalovanému k vyjádření. Poté bude na městském soudu, aby znovu posoudil důvodnost žaloby.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[46] Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2022, č. j. 6 Af 2/2021-97 podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[47] Městský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. června 2023

pokračování

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu