



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **Pražská plynárenská, a.s.**
sídlem Národní 37, Praha 1
zastoupena společností Ernst & Young, s.r.o.
sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2020, č.j. 43962/20/5300-22441-711776

takto:

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

Odůvodnění

Vymezení věci a průběh řízení před správními orgány

- 1 Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“, kterým je obecně označován i správní orgán 1. stupně, pokud rozlišení nemá význam pro samotný text odůvodnění) ze dne 7. 12. 2020, č.j. 43962/20/5300-22441-711776 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

žalovaný k odvolání žalobkyně změnil sedm rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“ nebo „správní orgán 1. stupně“) ze dne 20. 12. 2019, a to dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „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,

dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období 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,

dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období 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,

dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období 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,

dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období 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,

platební výměr na DPH za zdaňovací období září 2015, č.j. 214760/19/4200-11771-050925, kterým byla vyměřena vlastní daň ve výši 64.233.096 Kč,

dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období 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

(dále též společně „platební výměry“ nebo „prvostupňová rozhodnutí“).

- 2 Uvedené platební výměry žalovaný změnil jednak tak, že na základě podaného odvolání přiznal žalobkyni nárok na odpočet daně dle ust. § 72 a 73 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) v souvislosti s přijatým zdanitelným plněním od dodavatele CZENERGIE4U (byť dle správního orgánu 1. stupně mělo jít u předmětných zdanitelných plnění o dodavatele Greenex s.r.o.), a jednak tak, že na základě závěru o dodání zdanitelného plnění nikoli od společnosti B&A Capital Trading s.r.o., ale od společnosti B&A Capital Limited 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 ust. § 108 odst. 1 písm. c) bodu 3 zákona o DPH. Ve zbytku žalovaný platební výměry potvrdil.
- 3 Na základě obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným Městský soud v Praze stručně shrnuje, že u žalobkyně byla správcem daně dne 11. 12. 2015 zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období duben až září 2015, o čemž svědčí protokol o ústním jednání č.j. 263925/15/4200-11772-108241. Dále byla u žalobkyně správcem daně dne 10. 8. 2016 zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období říjen 2015, o čemž svědčí protokol o ústním jednání č.j. 219175/16/4200-11771-108207. Správce daně provedenou daňovou kontrolou dospěl k závěru, že žalobkyně byla součástí řetězců stížených podvodem na DPH.

- 4 Nárok na odpočet daně z nákupu plynu na trhu německého operátora NetConnect Germany GmbH & Co. KG (dále jen „NCG“) od českých obchodních společností B&A Capital Trading s.r.o., (dále jen „B&A Capital Trading“) a Greenex s.r.o., (dále jen „Greenex“) správce daně posoudil jako neoprávněný z důvodu, že žalobkyně věděla nebo minimálně vědět měla a mohla, že se účastnila plnění, která byla zasažena podvodem na DPH. Dále správce daně provedenou daňovou kontrolou dospěl k závěru, že žalobkyně vykázala hodnoty na řádcích 1 daňových přiznání k DPH za zdaňovací období duben až říjen 2015 v nesprávné výši. Na základě svých zjištění správce daně vyloučil žalobkyniní uplatněný nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od českých obchodních společností B&A Capital Trading a Greenex a zvýšil hodnoty deklarované na ř. 1 daňových přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období.
- 5 V napadeném rozhodnutí žalovaný uznal žalobkyninu odvolací argumentaci ohledně vědomostního testu při realizaci obchodů s dodavatelem Greenex, byť shledal, že zdanitelné plnění bylo fakticky dodáno obchodní společností CZENERGIE4U a nikoli společností Greenex.
- 6 Žalovaný v napadeném rozhodnutí neuznal žalobkyninu odvolací argumentaci ohledně realizace obchodů s dodavatelem B&A Capital Trading. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že správce daně posoudil nárok na odpočet daně z přijetí zdanitelného plnění prostřednictvím německého operátora trhu NCG uplatněný na základě daňových dokladů vystavených jménem české obchodní společnosti B&A Capital Trading jako neoprávněný z důvodu, že žalobkyně věděla nebo minimálně vědět měla a mohla, že se účastnila plnění stížených podvodem na DPH. Žalovaný se ovšem se závěry správce daně neztotožnil, neboť shledal, že k faktickým dodávkám zdanitelného plnění docházelo mezi jinými subjekty, než bylo deklarováno na daňových dokladech, a není tak zřejmé, zda došlo ke splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, přičemž případná vědomá účast na podvodu na DPH jako sekundární důvod pro odepření nároku na odpočet daně se posuzuje až druhotně.
- 7 Z obsahu spisového materiálu k tomu žalovaný zjistil, že ačkoli dle shromážděných daňových dokladů měla žalobkyně nakoupit plyn od společnosti B&A Capital Trading, tato v jí předložených dokumentech vůbec nefiguruje. Z údajů získaných od německé finanční správy pak žalovaný zjistil, že shipper kód používaný deklarovaným dodavatelem B&A Capital Trading je registrován na britskou obchodní společnost B&A Capital Limited, která jediná je oprávněna ho využívat. Společnost B&A Capital Limited neudělila plnou moc společnosti B&A Capital Trading, přičemž i kdyby plná moc udělena byla, i v takovém případě dochází k obchodování jménem a na účet vlastníka shipper kódu, nikoli zmocněnce.
- 8 Dále žalovaný na základě údajů získaných od německé finanční správy konstatoval, že obchod s plynem je realizován pouze tím způsobem, že dojde k nominaci dotčeného množství plynu oběma obchodními partnery u operátora trhu NCG a dojde k převedení („přeregistraci“) dotčeného množství plynu z účtu jednoho obchodního partnera na účet druhého obchodního partnera. K tomu dle odůvodnění napadeného rozhodnutí v posuzovaném případě nedošlo, neboť nedošlo k nominaci ze strany společnosti B&A Capital Trading. Společnost B&A Capital Trading nenabyla právo nakládat s plynem jako vlastník, neboť nebyla u německého operátora trhu registrována a na její účet tak nebyly

připsány žádné nominace plynu. Žalovaný tak učinil závěr, že v předmětných zdaňovacích obdobích žalobkyně nakoupila plyn od britské obchodní společnosti B&A Capital Limited, a nikoli od společnosti B&A Capital Trading deklarované na daňových dokladech jako dodavatel.

- 9 Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí uvedl, že správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda žalobkyně nárok na odpočet daně z nákupu plynu od české obchodní společnosti B&A Capital Trading prostřednictvím německého operátora trhu NCG uplatnila v souladu s ust. § 72 a 73 zákona o DPH, tj. zda tato plnění přijala od české obchodní společnosti B&A Capital Trading deklarované na daňových dokladech jako dodavatel. Správce daně proto výzvou ze dne 26. 8. 2016 vyzval žalobkyni k prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ust. § 72 a 73 zákona o DPH.
- 10 Žalobkyně dle odůvodnění napadeného rozhodnutí na výzvu nepředložila žádné důkazní prostředky, ze kterých by bylo zřejmé, že jí plyn na německém trhu operátora NCG skutečně dodala česká obchodní společnost B&A Capital Trading. Doklady o úhradě daňových dokladů vystavených jménem společnosti B&A Capital Trading žalovaný nemohl považovat za dostatečný důkaz o tom, že žalobkyně nakoupila plyn prostřednictvím německého operátora trhu NCG právě od uvedené společnosti, neboť neprokazují, že plyn byl žalobkyni skutečně dodán právě uvedenou společností. Žalovaný poté hodnotil dílčí skutková zjištění učiněná ve správním řízení před správcem daně (viz body 59 až 75 napadeného rozhodnutí), kde za podstatné žalovaný považoval mimo jiné i okolnost, že pan X. X. X. (dále jen „L. S. S.“), který vystavil a podepsal příslušné daňové doklady, nebyl jednatelem ani společníkem ani zaměstnancem společnosti B&A Capital Trading, dále okolnost, že společnost B&A Capital Trading nebyla dceřinou společností britské B&A Capital Limited, jak tvrdila žalobkyně, naopak šlo o tzv. ready-made společnost vlastněnou americkou společností B&A Capital Consultants, Inc., a šlo o společnost zcela bez obchodní historie, do 31. 7. 2015 bez zápisu obchodu s plynem jako předmětu své činnosti, s výší základního kapitálu 60 Kč, se sídlem na virtuální adrese, bez provozovny. Žalovaný na základě skutkových zjištění dospěl k závěru, že žalobkyně nemohla být v dobré víře v to, že plyn nakoupila právě od této společnosti. S tímto hodnocením a změnou právního názoru žalovaný žalobkyni v průběhu odvolacího řízení seznámil písemností ze dne 18. 8. 2020 a poté žalobkyni seznámil s hodnocením důkazů předložených žalobkyní v reakci na tuto písemnost, a to dopisem ze dne 12. 10. 2020. Následně žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal argumenty žalobkyně vznesené v průběhu odvolacího řízení v reakci na seznámení se se změnou právního názoru žalovaného (viz body 77 a násl. napadeného rozhodnutí).
- 11 Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že jelikož žalobkyni fakticky dodala zboží britská obchodní společnost, tj. osoba neusazená v tuzemsku, vznikla žalobkyni dle ust. § 108 odst. 1 písm. c) bodu 3 zákona o DPH povinnost přiznat daň z nákupu plynu od osoby neusazené v tuzemsku, což však žalobkyně neučinila, a proto žalovaný vyčíslil daň z nákupu plynu ve výroku napadeného rozhodnutí. Žalovaný při výpočtu daně postupoval dle ust. § 37 odst. 1 zákona o DPH. Současně se však jedná o zdanitelná plnění dle ust. § 2 odst. 2 zákona o DPH a žalobkyni tak při splnění zákonem stanovených podmínek náleží nárok na odpočet daně dle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že nebyly zjištěny důvody pro odepření nároku na odpočet daně ve vztahu k britské obchodní

společnosti B&A Capital Limited, přiznal žalovaný žalobkyni nárok na odpočet daně z těchto přijatých plnění.

- 12 V bodech 112 až 129 se pak žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami, které jsou obdobné jako námitky žalobní.

Obsah žaloby

- 13 Proti napadenému rozhodnutí směřuje podaná žaloba, v níž se žalobkyně domáhá zrušení nejen napadeného rozhodnutí, ale i rozhodnutí prvostupňového. Žalobkyně v podané žalobě zejména napadá závěr žalovaného, že plyn žalobkyni nedodala česká obchodní společnost B&A Capital Trading, ale britská obchodní společnost B&A Capital Limited, a že tedy dodání plynu nepodléhalo české dani ve standardním režimu, ale podléhalo české dani v režimu přenesení daňové povinnosti. Pro uvedený závěr jsou dle žalobkyně rozhodující tři dílčí závěry žalovaného, a ty žalobkyně rozporuje ve třech žalobních bodech.
- 14 V prvním žalobním bodu žalobkyně nesouhlasí s tím, jak žalovaný vyložil pojem dodání zboží pro účely DPH. Namítá, že výklad žalovaného je nezákonný a nereflektuje judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí akcentoval ve vymezení pojmu „dodání zboží“ převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník, uváděl, že dle ustálené judikatury Soudního dvora EU pojem „dodání zboží“ neodkazuje na převod vlastnictví způsobu, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Dle žalovaného úprava vlastnického práva dle tuzemských soukromoprávních předpisů na dodání plynu nemá vliv, ani není rozhodující, s kým byl obchod uzavřen.
- 15 Žalobkyně tomuto závěru oponovala, citovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019 č.j. 9 Afs 137/2016-176, dle něž není pravdou, že by se k vnitrostátní úpravě převodu vlastnictví za žádných okolností nemělo přihlížet. Zároveň upozornila, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku potvrdil význam smluvních ujednání obchodujících stran v otázce posouzení dodání zboží.
- 16 Připomněla i ustálenou judikaturu Soudního dvora EU k významu fyzického převzetí zboží pro převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, kdy z rozhodnutí z 15. 7. 2015 ve věci Itales, C-123/14, plyne, že Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále jen „Směrnice o DPH“) pro převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nevyžaduje pro převod hmotného majetku faktické držení majetku. I s ohledem na to je dle žalobkyně z pohledu převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nerozhodné, že zboží není předáno přímo pořizovateli, ale jím určenému jinému subjektu, což vyplývá z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 20. 6. 2018, ve věci Enteco Baltic, C-108/17. Směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že *„brání tomu, aby orgány členského státu upřely dovozci nárok na osvobození od DPH podle tohoto ustanovení pro zboží, které dovezl do tohoto členského státu a které bylo následně dodáno uvnitř Společenství, z důvodu, že toto zboží nebylo předáno přímo pořizovateli, ale převzal jej pořizovatelem určený přepravní podnik a sklad s daňovým dozorem, jestliže dovozce převedl právo nakládat s uvedeným zbožím jako vlastník na pořizovatele.“* (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 20. 6. 2018, ve věci Enteco Baltic, C-108/17.)

- 17 Žalobkyně dále na podporu své argumentace odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021 č.j. 4 Afs 146/2020-67, v němž soud hodnotil postavení dopravce, který dané zboží (pohonné hmoty) pro někoho jiného naložil a přepravoval, a uzavřel, že pouhé zajištění dopravy zboží nemůže z dopravce učinit osobu, která se zbožím oprávněně nakládá jako vlastník. Dále zmínila, že soud v citovaném rozsudku také upozornil, že při posuzování nároku na odpočet DPH z plnění uskutečněných v rámci řetězových obchodů je nutné mít na zřeteli všechny okolnosti posuzovaných plnění, které nelze posuzovat izolovaně a uměle je od sebe oddělovat, neboť z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.
- 18 Dále žalobkyně namítla, že dle rozsudku Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2015 ve věci PPUH Stehcamp, C-277/14, zároveň není osoba povinná k dani uplatňující si nárok na odpočet z přijatých plnění ověřovat, že vystavitel faktury na dané plnění má dotčené zboží k dispozici a je schopen uvedené zboží dodat.
- 19 V druhém žalobním bodu žalobkyně nesouhlasila s tím, že žalovaný nepovažoval za rozhodující pro posouzení obchodního vztahu též skutečnost, že chtěla uzavřít a uzavřela obchod s B&A Capital Trading a nikoliv s B&A Capital Limited. Namítla, že správce daně měl v této souvislosti v prvostupňovém rozhodnutí uvést, zda je zpochybňováno samotné plnění, nebo zda je plnění zasažené podvodem. Žalobkyně správce daně opakovaně upozorňovala, aby uvedl, zda domnělé pochybení identifikoval v otázce dodání plynu nebo podvodu, přičemž oboje současně dle judikatury Nejvyššího správního soudu správce daně tvrdit nemůže. Prvostupňový správce daně s ohledem na poznatky z rozsáhlého dokazování tvrdil, že došlo k podvodu, žalovaný však v průběhu odvolacího řízení překvapivě změnil právní hodnocení.
- 20 Žalobkyně trvala na tom, že v odvolacím řízení prokázala, že plyn pořídila od společnosti od B&A Capital Trading. Namítla, že žalovaný důkazy předložené žalobkyní vyvracel pouze jednotlivě, a nikoliv ve vzájemných souvislostech, proto žalobkyně navrhla další důkazní prostředky k podpoře svého tvrzení. Žalobkyně současně prokázala, že tvrzení žalovaného o dodání plynu společností B&A Capital Limited nemůže obstát, protože pro něj nesvědčí žádné důkazní prostředky, protože je v rozporu s vůlí zúčastněných stran (vyjádřenou smlouvou, doklady, konfirmacemi, e-mailovou komunikací) obchodovat mezi českými subjekty, protože je v rozporu s funkcí platformy NCG, která funguje jako prostředník k administrativnímu potvrzení obchodů (viz např. praxe nettování), nikoliv jako prostředník k uzavírání těchto obchodů, a protože je v rozporu s praxí při obchodování na trzích s plynem, kde je možné (jak prokazují rámcová smlouva EFET, vyjádření NCG na webu a v mezinárodních dožádáních) a běžné (jak prokazuje vyjádření řady obchodníků s plynem) využívat shipper kód v rámci skupiny více subjektů.
- 21 S ohledem na to, že v daňovém řízení je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu rozhodující dostatečná míra pravděpodobnosti, důvodné pochyby správce daně, které musí prokazovat dle ust. § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) měly zpochybnit pravděpodobnost toho, že plyn dodala společnost B&A Capital Trading a tedy vést k tomu, že pravděpodobnější varianta je, že dodala B&A Capital Limited. Žalovaný dle žalobkyně takové důvodné pochybnosti ohledně důkazních prostředků předložených žalobkyní

v odvolacím řízení neprokázal. Po navržení dalších důkazních prostředků žalovaný další dokazování již neprovedl a žalobkyni neseznámil s výsledkem dokazování a nedal jí možnost vyjádření ust. § 115 daňového řádu.

- 22 Ve třetím žalobním bodu žalobkyně namítla, že rozhodující pro posouzení obchodního vztahu je též okolnost, jaký vliv na danou transakci mělo fungování německého operátora s plynem NCG. Žalobkyně následně v žalobě popsala princip obchodování na trhu s plynem v Německu vč. funkce operátora NCG. Objasnila, že plyn se fyzicky nachází v německé plynárenské soustavě, pokud chtějí strany obchodovat s plynem, musí obvykle nejprve uzavřít rámcovou smlouvu EFET, pro každý dílčí obchod se pak podmínky (zejm. cena a množství) sjednají individuálně. Obchod se obvykle uzavírá prostřednictvím e-mailu, přičemž prodávající zasílá konfirmaci o provedeném obchodu. S výjimkou dodávek plynu do koncových odběrných míst plynárenské soustavy nelze množství plynu obsažené v plynárenské soustavě reálně rozdělit. Plyn nicméně fyzicky protéká soustavou plynovodů a obchodování s ním probíhá kontinuálně, dokud plyn neopustí soustavu. Evidenci plynu v plynárenské soustavě zajišťuje operátor trhu. Předmětem jeho činnosti je evidence obchodovaných objemů plynu, tzn. zejména organizování trhu s plynem ve spolupráci s provozovatelem přenosové soustavy, vyhodnocování tzv. odchylek a s tím spojené informační a statistické činnosti. Operátor nezkoumá subjekty obchodu ani cenu, ale pouze pro účely zajištění funkčnosti dodávek kontroluje množství plynu v soustavě. V rámci systému NCG jsou registrovány subjekty, které s NCG uzavrou smlouvu o bilančním okruhu a NCG přidělí registrovanému subjektu tzv. shipper kód, který slouží jako identifikace subjektu v systému NCG. Před uzavřením smlouvy může NCG požadovat po registrovaném subjektu složení jistoty jako záruky na úhradu závazků, které subjektu budou vůči NCG vznikat, typicky odměna za evidenci jednotlivých nominací. Pokud subjekt uzavře na německém trhu smlouvu o dodávce plynu (na základě rámcové smlouvy EFET), obvykle následuje nominace obchodu do systému NCG. Ta 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. Nominace předchází samotnému předání plynu, jež probíhá ve stranami určeném pozdějším čase (tzv. plynárenský den). V okamžiku nominace nemusí prodávající prodávaným objemem plynu disponovat, může jej obstarat až později těsně před sjednaným termínem dodávky. Žalobkyně poukázala na svědeckou výpověď zaměstnankyně NCG paní X. X. (dále jen „C. T.“) v rámci trestního řízení.
- 23 Dále žalobkyně uvedla, že při nominaci obchodů v roce 2015 v rámci systému nebylo vidět, na jaký subjekt je zadávaný shipper kód u NCG registrován. Seznam vlastníků shipper kódů je veřejný, ale jsou do něj zapsáni pouze vlastníci shipper kódu, kteří k tomu dají souhlas. Dále uvedla, že je běžnou obchodní praxí, a bylo to ve správním řízení prokázáno, že spojené osoby pro účely nominace obchodů v rámci NCG registrují pouze jednu entitu (např. kvůli povinnosti složit jistinu pouze za jeden shipper kód). Tato registrovaná entita pro účely NCG svým jménem nominuje u NCG obchod s plynem, se kterým však soukromoprávně obchoduje jiná spojená osoba.
- 24 Žalobkyně dále ke skutkovému stavu objasnila, že měla u NCG registrovaný vlastní shipper kód. B&A Capital Trading i B&A Capital Limited patřily do skupiny B&A. B&A Capital Trading nebyla u NCG registrována a neměla vlastní shipper kód. Britská entita byla

registrována a její shipper kód používali pro své obchody členové skupiny B&A. Smlouvy na dodávky plynu (rámcovou smlouvu EFET i veškerou dokumentaci k dílčím obchodům včetně confirmací) měly mezi sebou uzavřeny žalobkyně a B&A Capital Trading. Na základě smlouvy došlo mezi stranami k převodu vlastnického práva a k úhradě kupní ceny. Dále se EFET smlouvou řídí také veškerá odpovědnost stran, s výjimkou odpovědnosti vůči NCG, kterou má držitel shipper kódu. V systému NCG došlo pro účely NCG k potvrzení obchodu mezi žalobkyní a britskou společností B&A Capital Limited, které měly registrovány shipper kódy. Plyn v rámci plynárenské soustavy byl fakticky dodán v plynárenský den označený v confirmaci obchodu.

- 25 Žalobkyně namítla, že věděla, že v rámci skupiny B&A má shipper kód registrována společnost B&A Capital Limited. Použití shipper kódu jiné společnosti pro potvrzení obchodu pro účely NCG žalobkyně považovala za běžnou obchodní praxi, které nic nebránilo. Žalobkyně nebyla povinna blíže ověřovat, zda je B&A Capital Trading jako vystavitel faktury sto fakturované plnění dodat. Žalobkyně nesouhlasila s právním posouzením žalovaného, dle něž systém NCG znemožňoval, aby plyn byl právně a pro účely DPH dodán jiným subjektem, než který měl v NCG registrovaný shipper kód. Dle žalobkyně naopak toto bylo možné, a to na základě soukromoprávní dohody mezi držitelem shipper kódu a tímto subjektem.
- 26 Žalobkyně nesouhlasila se závěrem žalovaného, že praxe využívání shipper kódů jiným subjektem na základě soukromoprávní dohody je pro řízení zcela irelevantní, neboť u NCG i v takovém případě dochází k obchodování jménem a na účet vlastníka shipper kódu a k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník dochází nominací plynu mezi obchodníky. Žalobkyně upozornila, že důvody žalovaného odpovídají důvodům, pro které obžaloba vinila pana L. S. S. z vědomého podvodu ve věci identity dodavatele plynu, jelikož plyn byl dle obžaloby žalobkyni dodán britskou společností B&A Capital Limited, nikoliv českou B&A Capital Trading. Žalobkyně namítla, že dokazování v trestním řízení o fungování systému NCG lze interpretovat různými způsoby, v rámci dokazování došlo k vysvětlení a upřesnění dřívějších vyjádření NCG, kvalifikovaně dle žalobkyně vypovídal vedoucí právního oddělení NCG pan X. X. (dále jen „S. R.“), jehož výpověď žalobkyně v podané žalobě reprodukovala. V této souvislosti pak zdůraznila zpřesnění významu předchozích vyjádření NCG a jejich zaměstnanců, že i v případě udělení plné moci či postupu dle instrukcí udělených jiným subjektem je „*obchodováno jménem a na účet vlastníka shipper kódu*“. Zatímco žalovaný z uvedeného dovodil, že k dodání plynu mezi stranami obchodu dochází i v tomto případě jménem a na účet vlastníka shipper kódu, pan S. R. jasně uvedl, že uvedené vyjádření míří čistě na vztah mezi registrovaným subjektem a NCG ohledně potvrzení, evidence nominace a vystavení faktury na související odměnu NCG, a o soukromoprávních dohodách obchodujících stran NCG nic neví. Žalobkyně poukázala na to, že sám žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uznal, že Městský soud v Praze v trestním řízení dospěl k závěru, že používání shipper kódu jiným subjektem je běžnou praxí. Nicméně na základě svého výkladu vyjádření NCG o obchodování „jménem a na účet vlastníka shipper kódu“ považoval žalovaný toto zjištění městského soudu z pohledu DPH za irelevantní. Výklad žalovaného se však díky výpovědi pana S. R. v trestním řízení dle žalobkyně ukázal jako mylný. Žalobkyně poté odkázala na ústní odůvodnění zprošťujícího rozsudku ve věci obžaloby pana L. S. S., když písemné vyhotovení rozsudku nebylo ke dni podání žaloby k dispozici. Uvedla, že městský soud měl za podstatné, zda nominací je

uzavřen obchod s plynem, nebo nikoliv. Městský soud dospěl k závěru, že registrace u NCG a provedení nominace není pro určení dodavatele plynu rozhodující, a že je možné a v praxi běžné uzavřít soukromoprávní dohodu mezi držitelem shipper kódu a vlastníkem plynu, na základě které dochází k potvrzení nominací v rámci NCG; samotné podmínky obchodu jsou upraveny EFET smlouvou a dílčí dohodou pro každou dodávku plynu mezi kupujícím a prodávajícím; právo nakládat s plynem jako vlastník má jeho právní vlastník, právo nakládat s tímto plynem pro účely evidence v NCG je mezi držitelem shipper kódu a právním vlastníkem upraveno jejich soukromoprávní dohodou, na základě dohody je povinen držitel shipper kódu provést nominaci obchodu dle instrukcí právního vlastníka plynu; dodavatelem plynu z pohledu vlastnického práva byla B&A Capital Trading, z pohledu převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník byla dodavatelem také B&A Capital Trading, protože vypořádání obchodu s plynem v rámci pro účely NCG proběhlo na základě jejich instrukcí.

27 Z uvedených závěrů městského soudu v trestní věci dle žalobkyně jednoznačně vyplývá, že zapojení třetí osoby jednající dle pokynů prodávajícího (např. přepravce) by nemělo mít na posouzení dodavatele pro účely DPH rozhodující vliv, k čemuž ostatně dospěl i správce daně. Navíc, i pokud by obstarání nominace na základě soukromoprávní dohody pro jiného dovoleno hypoteticky nebylo, 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, když je plyn fakticky dodán až ve zvolený plynárenský den. Spárováním nominací nedochází k převodu práva nakládat s plynem jako vlastník – pokud plynárenský den následuje až po nominaci, pak spárování nominací nabyvateli s plynem neumožňuje volně nakládat, dokud nenastane plynárenský den. Ze všech výše uvedených skutečností dle žalobkyně vyplývá, že k dodání plynu pro účely DPH došlo mezi žalobkyní a českou obchodní společností B&A Capital Trading. Žalovaný tedy nedostatečně zjistil skutkový stav, když odmítl vyčkat na výsledek dokazování v rámci trestního řízení, přičemž dokazování bylo pro věc klíčové a v zájmu hospodárnosti nedávalo smysl jej provádět samostatně i v daňovém řízení, a následně nesprávně posoudil právní otázku dodavatele plynu pro účely DPH.

28 Ve čtvrtém žalobním bodu žalobkyně namítla procesní pochybení žalovaného při dokazování. Zopakovala, že žalovaný hodnotil důkazní prostředky vždy jednotlivě nikoliv ve vzájemné souvislosti a považoval je za rozporné s jinými důkazními prostředky, zejm. vyjádřeními NCG a svědeckou výpovědí paní C. T. Právě její výpověď přitom byla v rámci trestního řízení opakována, aby byly vysvětleny nesrovnalosti ve vztahu k jiným důkazním prostředkům. K jejich vysvětlení nakonec došlo až na základě výpovědi pana S. R. Žalovaný tedy nehodnotil shromážděné důkazní prostředky ve vzájemné souvislosti, nýbrž bez odůvodnění upřednostňoval ty důkazní prostředky, které podporovaly jeho závěr vedoucí k doměření daně. Žalovaný pochybil, pokud nevyčkal na ukončení trestního řízení a nezahrnul důkazní prostředky prováděné během hlavního líčení v trestní věci do správního řízení. Ke skutečnostem vyplývajícím z výsledek zaměstnanců NCG a zprošťujícího rozsudku, na které žalobkyně upozornila v doplnění odvolání, se žalovaný vyjádřil jen velmi stroze a řádně se s nimi nevypořádal. Žalobkyně namítla, že žalovaný tímto postupem porušil ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, když s hodnocením skutečností uvedených v doplnění odvolání žalobkyni obeznámil až v napadeném rozhodnutí, nikoliv před jeho vydáním.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

- 29 V doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021 žalobkyně upozornila na v mezidobí doručené písemné vyhotovení trestního rozsudku městského soudu Městského soudu v Praze ze dne 26. 11. 2020, č.j. 56 T 1/2020-43009 ve věci obžaloby pana L. S. S., z rozsudku citovala a argumentovala jím na podporu žalobních námitek.

Vyjádření žalovaného k žalobě

- 30 Žalovaný ve vyjádření ze dne 6. 4. 2021 s podanou žalobou nesouhlasil a navrhol ji zamítnout jako nedůvodnou, přičemž vzhledem k podobnosti odvolacích a žalobních námitek odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a věcně se vyjádřil stejně jako v napadeném rozhodnutí. Setrval zejména na svém právním názoru, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník došlo v daném případě fakticky nominací požadovaného množství plynu. Jelikož česká obchodní společnost B&A Capital Trading nenabyla právo nakládat s plynem jako vlastník, neboť nebyla u německého operátora trhu registrována a na její účet tak nebyly připsány žádné nominace plynu, nemohla toto právo dále převést na žalobce. Žalovaný obhajoval svůj závěr obsažený v napadeném rozhodnutí ohledně nominací plynu tak, že tento vyplývá z vlastních tvrzení žalobce, z informací poskytnutých německým operátorem trhu NCG, ze svědecké výpovědi paní C. T. provedené v trestním řízení a ze svědecké výpovědi zaměstnance společnosti ČEZ Ing. X. X. (dále jen „R. W.“) provedené v trestním řízení. Dále zdůraznil, že v předmětném případě je místem plnění dle ust. § 7a odst. 1 zákona o DPH sídlo žalobkyně, tj. Česká republika, v dané věci tedy došlo k dodání zboží plátcí (žalobkyni) osobou neusazenou v tuzemsku (britská obchodní společnost B&A Capital Limited). Žalobkyni tak dle ust. § 108 odst. 1 písm. c) bodu 3 zákona o DPH vznikla povinnost přiznat daň z nákupu plynu od osoby neusazené v tuzemsku. Žalovaný rovněž ve vyjádření k žalobě odmítl, že by mělo být ve správním řízení prokázáno, že používání cizího shipper kódu je běžnou praxí. Zdůraznil, že ze zjištění správce daně vyplynulo, že na rozdíl od případu společnosti B&A Capital Trading u ostatních dodavatelů i odběratelů žalobkyně na trhu NCG souhlasí název společnosti uvedený na rámcové smlouvě EFET, confirmacích a daňových dokladech s názvem společnosti dle operátora trhu NCG.

Další podání účastníků řízení

- 31 V replice ze dne 14. 5. 2021 žalobkyně polemizovala s jednotlivými body vyjádření žalovaného k žalobě, setrvala přitom na dosavadním stanovisku, opakovala argumenty uplatněné v žalobě. Zdůraznila zejména význam dokazování provedeného v trestním řízení pro projednávanou věc, kdy mimo jiné nesouhlasila s hodnocením výpovědi R. W. žalovaným, poukázala na obsah svědecké výpovědi pana S. R.
- 32 Rovněž žalovaný ve vyjádření k replice ze dne 10. 9. 2021 setrval na svém dosavadním stanovisku. K námitce nezohlednění výpovědi pana S. R. uvedl, že o tvrzení svědka nebyl v průběhu správního řízení předložen žádný důkaz, a nelze přenášet dokazování do soudního řízení.
- 33 V podání ze dne 2. 12. 2021 žalobkyně namítla, že na relevantní důkazní prostředky upozornila při první možné příležitosti, a uvedla, že žalovaný pochybil, pokud nevyčkal s rozhodnutím na ukončení trestního řízení a, patrně pod tlakem běžící lhůty pro stanovení daně, řízení i přes neúplně a nesprávně zjištěný skutkový stav řízení uzavřel. V této souvislosti poznamenala, že dle důvodové zprávy k daňovému řádu a dle odborné literatury trestní řízení mohlo mít vliv na běh lhůty pro stanovení daně dle ust. § 148 odst. 4 písm. c)

daňového řádu i v případě, že nebylo vedeno s žalobcem ani jeho statutárním orgánem. Dle žalobkyně tedy lhůta pro stanovení daně po dobu trestního řízení neběžela.

- 34 V podání ze dne 20. 4. 2022 žalobkyně doplnila, že pokud by se městský soud přiklonil k výkladu žalovaného, dle kterého se lhůta z důvodu probíhajícího trestního řízení nestavěla, potom by lhůta pro stanovení daně uplynula již před vydáním platebních výměrů správce daně, a došlo by k prekluzi práva stanovit daň. Svůj závěr o prekluzi odůvodnila tím, že daňová kontrola byla materiálně zahájena již místními šetřeními předcházejícími formálnímu zahájení daňové kontroly. Uvedla, že již v návaznosti na místní šetření žalovaný přistoupil k prověření okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Žalovaný vyžadoval po žalobkyni informace velkého rozsahu, navíc tyto informace pouze neshromažďoval, nýbrž se s nimi podrobně seznamoval a vyhodnocoval je. Tím naplnil materiální znaky daňové kontroly. Svůj závěr žalobkyně podložila judikaturou Nejvyššího správního soudu. Dle žalobkyně tak byla daňová kontrola materiálně zahájena pro zdaňovací období duben až srpen 2015 již dne 12. 10. 2015 a nikoli 11. 12. 2015 (tj. lhůta pro stanovení daně uplynula 23. 11. 2019), pro zdaňovací období září 2015 již dne 6. 11. 2015 a nikoli 11. 12. 2015 (tj. lhůta pro stanovení daně uplynula 18. 12. 2019), pro zdaňovací období říjen 2015 již dne 6. 11. 2015 a nikoli 10. 8. 2016 (tj. lhůta pro stanovení daně uplynula 14. 11. 2019). Dle žalobkyně tak prekluzivní lhůta ve všech případech uplynula před doručením platebních výměrů dne 27. 12. 2019.
- 35 Žalovaný v podání ze dne 12. 5. 2022 považoval argumentaci žalobkyně, kterou je rozporováno datum zahájení předmětné daňové kontroly, za novou žalobní námitku, jíž by se soud pro opožděnost neměl zabývat. I přes opožděnost námitky k ní uvedl, že ji nepovažuje za důvodnou, neboť v posuzované věci správce daně před zahájením daňové kontroly především přebíral podklady, a k rozsáhlejšímu prověřování přistoupil až po zahájení daňové kontroly.

Další procesní situace ve věci

- 36 O podané žalobě rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 29. 9. 2022 č.j. 6 Af 2/2021-97 tak, že žalobu zamítl.
- 37 Městský soud nepřisvědčil námitce prekluze vycházející z přesvědčení žalobkyně o dřívějším materiálním zahájení daňové kontroly. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že plyn byl žalobkyni fakticky dodán britskou společností B&A Capital Limited, nikoli českou společností B&A Capital Trading deklarovanou na daňových dokladech. Za podstatné městský soud označil, že deklarované dodávky plynu byly nominovány dodavatelem plynu označeným shipper kódem registrovaným na britskou společnost B&A Capital Limited. Žalobkyně ve správním řízení neprokázala, že právě česká společnost B&A Capital Trading, která vlastní shipper kód neměla a nedisponovala právem užívat shipper kód společnosti B&A Capital Limited, 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 Capital Limited. 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.

- 38 Městský soud v odkazovaném rozsudku ze dne 29. 9. 2022 č.j. 6 Af 2/2021-97 neshledal přílehlavou argumentaci žalobkyně judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU. Neshledal ani vady v dokazování. Měl za to, že ve správním řízení nebylo ani prokázáno, že by používání cizího shipper kódu bylo běžnou praxí. Nebyl prokázán jakýkoli smluvní vztah mezi B&A Capital Trading a B&A Capital Limited. Za této situace nesvědčil společnosti B&A Capital Trading právní titul k dodání plynu, a proto nemůže být důvodná ani námitka o vůli společnosti B&A Capital Trading 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 společnosti B&A Capital Trading deklarované na daňových dokladech jako dodavatel.
- 39 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 S. R. 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. 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 vlastník. Žalobkyně v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno k tvrzení, že skutečným dodavatelem plynu byla B&A Capital Trading.
- 40 Odkazovaný rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 9. 2022 č.j. 6 Af 2/2021-97 byl zrušen ke kasační stížnosti podané žalobkyní rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2023 č.j. 4 Afs 251/2022-75. Nejvyšší správní soud shledal procesní pochybení městského soudu spočívající v nezaslání doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021 žalovanému k vyjádření (v tomto doplnění žaloby žalobkyně upozornila na závěry trestního soudu v rozsudku č.j. 56 T 1/2020-43009, v němž se trestní soud zabýval procesem nominace a dospěl k závěru, že plyn žalobkyni dodala B&A Capital Trading), respektive v hodnocení rozsudku trestního soudu v trestní věci sp.zn. 56 T 1/2020 a jeho dopadů na projednávanou věc, aniž by jej provedl jako důkaz či jinak s jeho obsahem žalovaného seznámil. Věc byla Městskému soudu v Praze vrácena se závazným právním názorem, že je třeba dát žalovanému možnost adekvátně reagovat na žalobní argumentaci 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. Nejvyšší správní soud uložil Městskému soudu v Praze, aby nejprve zaslal doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021 a předestřel trestní rozsudek, který tvoří přílohu tohoto doplnění žaloby, žalovanému k vyjádření; poté aby znovu posoudil důvodnost žaloby.
- 41 Městský soud v Praze následně doručil žalovanému doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021 a předmětný trestní rozsudek.
- 42 Žalobkyně zaslala soudu doplnění žaloby ze dne 9. 8. 2023, v němž zejména zopakovala, že žalovaný byl povinen zohlednit skutečnosti ze související trestní věci, jak vyplývá například

z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2023 č.j. 6 Afs 125/2021-56, v němž ve srovnatelné věci soud žalovanému vytkl, že nezohlednil související trestní rozsudek při vyhodnocování skutkového stavu případu. Žalovaný dle žalobkyně pochybil, když vydal napadené rozhodnutí, aniž by vyčkal na žalobkyní avizovaná vyhotovení protokolů z výslechnů zaměstnanců NCG (mj. pana S. R.) a vyhotovení zprošťujícího trestního rozsudku; a sám nadto ze stejného trestního řízení vybrané skutečnosti podporující jeho výklad přebral a v napadeném rozhodnutí na ně odkazoval. Žalobkyně dále odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2023 č.j. 8 Afs 262/2021-55, z něž plyne závěr o povinnosti zabývat se z moci úřední informací vtaahující se k projednávanému případu, dostane-li se do sféry daňového orgánu, bez ohledu na to, zda byla taková skutečnost výslovně daňovým subjektem navrhována jako důkaz. Žalobkyně připomněla, že pan S. R. ve své svědecké výpovědi v trestním řízení uvedl zásadní skutečnosti k fungování shipper kódu při obchodování s plynem a jeho dodávání. Jeho výpověď relevantním způsobem rozporovala dosavadní závěry žalovaného v této věci, a naopak podporovala dosavadní tvrzení a důkazy předkládané žalobkyní. Pokud by žalovaný uvedené skutečnosti zohlednil, a přesto přetrvávaly jeho pochybnosti o podmínkách dodání plynu a související identity dodavatele, měl v zájmu náležitého zjištění skutkového stavu vyčkat na písemná vyhotovení dokumentů avizovaných žalobkyní či případně provést svědeckou výpověď pana S. R., a neměl uzavřít skutkový stav. I pokud by žalovaný dospěl k tomu, že provedení dalších důkazních prostředků nemohlo nic změnit na výsledku dokazování, měl se s touto skutečností v napadeném rozhodnutí vypořádat, což však neučinil.

43 Žalovaný zaslal soudu doplnění vyjádření k žalobě ze dne 16. 8. 2023, v němž po seznámení se s doplněním žaloby ze dne 26. 3. 2021 a s trestním rozsudkem č.j. 56 T 1/2020-43009 setrval na své dosavadní argumentaci, kde kromě zřejmé odlišnosti daňového a trestního řízení zejména zdůrazňoval, že předmětem daňového řízení v dané věci byla otázka oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od české společnosti B&A Capital Trading, naproti tomu předmětem trestního řízení byla otázka, zda došlo mimo jiné ke spáchání zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a zda tento trestný čin byl spáchán obviněným panem L. S. S. Jednalo se tedy nejen o řízení, která jsou svojí povahou zcela odlišná, ale navíc i o řízení vedená proti zcela odlišným osobám. K tomu žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu i krajských soudů, z níž citoval a formuloval její závěry.

44 Následně se žalovaný vyjádřil k jednotlivým závěrům trestního rozsudku, na které žalobkyně odkázala v doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021. Zejména uvedl, že dle jeho názoru skutečnost, že použití shipper kódu jiného subjektu pro nominaci obchodu s plynem na virtuálním obchodním bodě je legální, přípustnou a přinejmenším částí i renomovaných subjektů obchodujících s plynem užívanou obchodní praxí, je pro daňové řízení zcela irrelevantní. Žalovaný se dále vymezil proti jednotlivým závěrům trestního soudu. Ten dle žalovaného pominul, že v případě použití cizího shipper kódu dochází k obchodování jménem a na účet vlastníka shipper kódu, tj. britské společnosti B&A Capital Limited, čemuž nasvědčují skutečnosti týkající se obchodů s RWE Supply & Trading GmbH uvedené napadeném rozhodnutí. Dále trestní soud pominul, že pan L. S. S., který měl sjednávat obchody se žalobkyní, nebyl jednatelem, společníkem ani zaměstnancem české společnosti B&A Capital Trading a nebyl tedy oprávněn jednat jménem této společnosti. Trestní soud pominul i to, že žalobkyně si musela být vědoma, že užívaný shipper kód patří britské

společnosti a nikoli české společnosti, jakož i to, že na všech žalobkyní předložených dokumentech uzavřených s českou společností jsou uvedeny kontaktní údaje britské společnosti. Žalobkyně tedy nemohla být v dobré víře v to, že plyn nakupuje od české společnosti B&A Capital Trading. Žalovaný se vymezil i proti závěru trestního soudu, v němž trestní soud považoval za relevantní uzavření obchodu a nikoli nominaci. Podle žalovaného není pro uplatnění nároku na odpočet daně rozhodující, s kým byl obchod uzavřen, nýbrž je v souladu s judikaturou Soudního Dvora EU i Nejvyššího správního soudu třeba vycházet z faktického stavu, tj. z toho, kým byl plyn ve skutečnosti dodán. Žalovaný zopakoval, z čeho dovedl, že v daném případě došlo k dodávkám plynu nominací plynu z účtu britské společnosti B&A Capital Limited na účet žalobkyně, britská společnost nabyla právo nakládat s plynem jako vlastník, následně toto právo převedla na žalobkyni. Uvedl, že zde nebyl dán prostor k tomu, aby česká společnost B&A Capital Trading nabyla právo nakládat s plynem jako vlastník, neboť nebyla u německého operátora trhu registrována a na její účet tak nebyly připsány žádné nominace plynu. Jelikož česká společnost nenabyla právo nakládat jako vlastník, nemohla jej z logiky věci ani následně převést na žalobkyni. Dále žalovaný setrval na svém stanovisku ohledně obchodů s RWE Supply & Trading GmbH a toto stanovisko zrekapituloval. Vyjádřil se i k prohlášení Macquarie Bank Limited ze dne 20. 11. 2019, kterým trestní soud argumentoval ve svém rozsudku, s tím, že se jedná o obchodování na jiných trzích provozovaných jinými operátory, přičemž obchody byly uskutečněny ve zcela jiném období, dokument tedy nemá vypovídací schopnost o obchodování s plynem prostřednictvím německého operátora trhu NCG v předmětných zdaňovacích obdobích. K trestním soudem odkazovanému znění čl. 4 odst. 2 písm. b) EFET smlouvy uvedl, že tato ustanovení smlouvy se vztahují pouze na obchody související s fyzickým odběrem plynu ze soustavy za účelem dodání konečným zákazníkům, a nikoliv na předmětné obchody žalobkyně, kdy k žádnému fyzickému odběru plynu ze soustavy nedošlo. Ani další žalobkyní odkazované body trestního rozsudku žalovaný neshledal relevantní pro danou věc.

- 45 Žalobkyně následně zaslala soudu repliku ze dne 5. 9. 2023, v níž zejména zopakovala dosavadní argumentaci, nesouhlasila se stanoviskem žalovaného k trestnímu rozsudku, zdůraznila, že trestní soud se v trestním rozsudku zabýval údajným podvodným jednáním pana L. S. S., které mělo spočívat ve vylákání DPH pomocí uvedení odběratelů plynu (mimo jiné i žalobkyně) v omyl ohledně skutečného dodavatele plynu. Trestní soud tak meritorně posuzoval otázku identifikace dodavatele plynu z pohledu DPH ve vztahu k žalobkyni, tj. identickou otázku, která je jádrem sporu v této věci. Trestní soud se přitom specificky věnoval významu nominace plynu pro určení dodavatele. Relevanci trestního rozsudku pro meritorní posouzení věci shledal i Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku ze dne 28. 6. 2023 č.j. 4 Afs 251/2022-75. Žalobkyně se dále vyjádřila k jednotlivým rozhodnutím správních soudů uvedených ve vyjádření žalovaného ze dne 16. 8. 2023, přičemž namítala, že žalovaným citované rozsudky jsou na nyní posuzovanou věc nepřiléhavé. Zopakovala, že žalovaný sám ze souvisejícího trestního řízení vycházel, vybral si ovšem svévolně pouze skutečnosti podporující podporují jeho argumentaci, jako skutečnosti z protokolu Policie České republiky o výslechu paní C. T. a skutečnosti z obžaloby Vrchního státního zastupitelství v Praze. Žalobkyně nemá za to, že by měl žalovaný trestní rozsudek bez dalšího převzít a rozhodnout čistě na jeho základě; pokud však v souběžně vedeném trestním řízení vyšly najevo skutečnosti, které mohly ovlivnit jeho rozhodnutí ve věci, měl povinnost se jimi zabývat a vypořádat se s nimi. Žalobkyně namítla porušení ust. § 115 odst. 2 daňového

řádu žalovaným. Pokud žalovaný považoval skutečnosti, které vyšly najevo v trestním řízení a se kterými jej žalobkyně prokazatelně seznámila, za nerelevantní, byl povinen žalobkyni s takovým hodnocením seznámit, to však neučinil a se závěry trestního soudu se nevypořádal ani v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobkyně se ztotožnila se závěry trestního rozsudku, poukázala na to, že v trestním řízení bylo vyjádření NCG, z něhož vycházel žalovaný, překonáno průkaznějšími důkazními prostředky, v trestním rozsudku pak trestní soud jednoznačně dospěl (i na základě výpovědi svědka S. R.) ke zcela opačnému závěru než žalovaný. Žalobkyně opakovaně vyzdvihla klíčovou roli této svědecké výpovědi a rekapitulovala její obsah. Žalobkyně setrvala na tom, že napadené rozhodnutí je nezákonné z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu a následně nesprávného posouzení právní otázky dodavatele plynu pro účely DPH a z důvodu vady řízení spočívající v neobeznámení žalobkyně s hodnocením skutečností uvedených v doplnění odvolání před vydáním napadeného rozhodnutí.

Jednání před soudem

- 46 Při jednání konaném před Městským soudem v Praze dne 19. 10. 2023 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích. Zástupce žalobkyně při jednání zejména zdůraznil, že ve správním spisu se nachází důkazní prostředky svědčící o tom, že mezi společnostmi B&A Capital Trading a B&A Capital Limited existovala smlouva; konkrétně uvedl, že jde takovým důkazním prostředkem je výpověď pana L. S. S.
- 47 Městský soud v Praze při jednání provedl důkaz rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 26. 11. 2020 č.j. 56 T 1/2020-43009, který byl doručen účastníkům trestního řízení dne 1. 3. 2021 a žalobkyni dne 25. 3. 2021.
- 48 Dalšími důkazy soud při jednání dokazování nedoplňoval, neboť dospěl k závěru, že skutkový stav věci byl dostatečně zjištěn již na základě důkazů provedených finančními orgány v průběhu daňového řízení a zdokumentovaných ve správním spise; provádění jakýchkoliv dalších důkazů tak soud shledal nadbytečným. K tomu je nutno dodat, že při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud nutně vycházel z obsahu správního spisu, neboť jeho povinností bylo mj. posoudit, zda skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, je se správním spisem v souladu a zda v něm má oporu (ust. § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.)
- 49 Blíže k neprovedeným důkazním návrhům městský soud uvádí, že nevyhověl návrhu provést nově (tj. poprvé až v žalobě) vznesený důkazní návrh, a to výslech svědka S. R., z důvodu, že žalobkyni nic nebránilo uplatnit tento důkaz již ve správním řízení, a jde k její tíži, pokud tak neučinila. Městský soud podotýká, že řízení před soudem v této věci je řízením přezkumným, kde soud mimo jiné přezkoumává, zda žalobce unesl své důkazní břemeno. Soud proto nemůže v tomto směru nahrazovat řízení před správním orgánem a provádět dokazování, které mohlo být provedeno ve správním řízení. Žalobkyně tak nemůže svůj procesní postup v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. (Srovnej: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č.j. 2 Afs 35/2009-91, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS). Provést důkaz výslechem svědka S. R. soud nadto považuje za nadbytečné, neboť důkazní návrh směřuje k dokazování skutečností, které, jak bude rozvedeno níže, soud považuje za nerelevantní. Z důvodu nadbytečnosti pak soud neprovedl důkaz protokolem o hlavním líčení konaném dne 24. 11. 2020 v trestní věci sp.zn. 56 T 1/2020, který byl vyhotoven dne 4. 1. 2021 a žalobkyni

doručen dne 20. 1. 2021. Městský soud má za to, že tento důkaz není způsobilý zvrátit závěry žalovaného učiněné v daňovém řízení ke dni vydání napadeného rozhodnutí o dodání zdanitelného plnění nikoli od společnosti B&A Capital Trading, ale od společnosti B&A Capital Limited, a to z důvodů, které budou rovněž rozvedeny níže v tomto rozsudku. Pro úplnost pak městský soud uvádí, že žalobkyně v žalobě navrhla i provedení jiných než v tomto odstavci zmíněných důkazů, nicméně městský soud ověřil, že navržené důkazy jsou v listinné podobě součástí správního spisu, tudíž nejsou předmětem dokazování při jednání před soudem.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

- 50 Městský soud v Praze znovu přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (ust. § 75 odst. 2 s. ř. s.). Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.).
- 51 Městský soud v Praze na tomto místě připomíná, že Nejvyšší správní soud se ve zrušujícím rozsudku ze dne 28. 6. 2023 č.j. 4 Afs 251/2022-75 z důvodu předčasnosti nijak nevyjádřil k právnímu závěru městského soudu ohledně věci samé. Nejvyšší správní soud zrušil předchozí rozsudek městského soudu pro procesní pochybení spočívající v neumožnění žalovanému reagovat na žalobní argumentaci obsaženou v doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021 vycházející z trestního rozsudku č.j. 56 T 1/2020-43009. Městský soud vytčené procesní pochybení napravil a konstatuje, že žalovaný v rámci uplatnění procesního práva vyjádřit se k doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021 a k trestnímu rozsudku č.j. 56 T 1/2020-43009 setrval na svém dosavadním stanovisku. Za této procesní situace má městský soud za to, že zde není důvod odchytil se od dosavadního právního názoru na věc samotnou a není důvod dospět ohledně stejného skutkového základu k opačným právním závěrům než v předchozím řízení.
- 52 Městský soud v Praze proto následně, v bodech 53 až 100 tohoto rozsudku, predestirá posouzení věci tak, jak to učinil ve zrušeném rozsudku ze dne 29. 9. 2022 č.j. 6 Af 2/2021-97.
- 53 Městský soud v Praze se nejprve zabýval námitkou týkající se prekluze daně, přičemž soud podotýká, že není podstatné, že žalobkyně tuto námitku vznesla až po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty pro podání žaloby a uplatnění žalobních bodů (ust. § 71 odst. 2 s. ř. s.). Městský soud má povinnost námitku věcně vypořádat, protože následky, které jsou s prekluzí spojeny, dosahují takové závažnosti, že soudy k nim mají povinnost přihlížet i z moci úřední.
- 54 Podle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle ust. § 101 odst. 1 zákona o DPH je plátce povinen podat daňové přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovacího období (tedy v případě žalobkyně za nejstarší kontrolované období, kterým byl duben 2015, do 25. 5. 2015, atd.), a tímto dnem proto počala lhůta pro stanovení daně běžet.
- 55 Podle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání

řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

- 56 Den, který byl rozhodný pro určení počátku nového běhu lhůty podle ust. §148 odst. 3 daňového řádu, žalobkyně zpochybnila v doplnění žaloby ze dne 20. 4. 2022. Zatímco v podané žalobě žalobkyně tvrdila, že daňové kontroly byly v posuzované věci zahájeny dne 11. 12. 2015 a dne 10. 8. 2016 (viz bod 8 žaloby, poznámka pod čarou), v doplnění žaloby ze dne 20. 4. 2022 žalobkyně rozšířila žalobu o argument, že zahájení daňových kontrol v uvedené dny bylo pouze formálním aktem, a materiální zahájení daňových kontrol nastalo v souvislosti s místními šetřeními a dalšími úkony správce daně dne 12. 10. 2015 a dne 6. 11. 2015.
- 57 Městský soud v Praze však nemůže k nově vznesené námitce materiálního zahájení daňové kontroly přihlídnout, neboť jde o námitku vznesenou opožděně. Žalobkyně vznesla námitku po uplynutí dvouměsíční lhůty podle ust. § 71 odst. 2 s. ř. s., neuvedla přitom žádné objektivní okolnosti, které by jí zabránily předmětnou námitku uplatnit již v žalobě. Soud proto k vznesené námitce nepřihlédl a vycházel z toho, že daňové kontroly byly zahájeny dne 11. 12. 2015 a dne 10. 8. 2016, přičemž nad rámec uvádí, že tento závěr považuje za souladný s obsahem správního spisu, neboť z něj vyplývá, že úkony správního orgánu 1. stupně před zahájením daňových kontrol směřovaly především k převzetí pokladů a nebyly takového charakteru, aby se daly považovat za úkony daňové kontroly. Lhůta dle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu tedy počala znovu běžet dne 11. 12. 2015 a dne 10. 8. 2016.
- 58 Následně byla lhůta zastavena dle ust. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu v souvislosti s úkony mezinárodní spolupráce při správě daní, a to na dobu 407 dní (respektive v případě zdaňovacího období říjen 2015 na dobu 373 dnů), jak vyplývá z obsahu správního spisu. Lhůta by proto uplynula dne 23. 1. 2020, respektive dne 19. 8. 2020. Napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 27. 12. 2019, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Námitce prekluze proto nelze přisvědčit.
- 59 Městský soud v Praze v souvislosti s vypořádáním námitky prekluze doby pro stanovení daně doplňuje, že nepřehlédl, že mezi účastníky řízení je mimo jiné sporný výklad ust. § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, podle kterého lhůta pro stanovení daně neběží po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní. Městský soud však ve vypořádání této sporné otázky pro posouzení daně žalobní námitky nevidí žádný praktický význam, neboť v obou případech by lhůta pro stanovení daně zůstala zachována a námitka prekluze by nebyla důvodná. Městský soud proto ponechal otázku stavění daně dle ust. § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu stranou, a zabýval se žalobními námitkami k věci samotné.
- 60 Při jejich posouzení městský soud vycházel zejména z následující právní úpravy.
- 61 Podle ust. § 2 odst. 1. písm. a) zákona o DPH je předmětem daně dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku.
- 62 Podle odst. 2 téhož ustanovení se zdanitelným plněním rozumí plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně.

- 63 Podle ust. § 4 odst. 1 písm. m) zákona o DPH osobou neusazenou v tuzemsku se rozumí osoba povinná k dani, která 1. nemá sídlo v tuzemsku, 2. uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku a 3. v tuzemsku nemá provozovnu nebo v tuzemsku má provozovnu, která se tohoto plnění neúčastní.
- 64 Podle ust. § 7a odst. 1 zákona o DPH je místem plnění při dodání zboží soustavami nebo sítěmi obchodníkovi místo, kde má tento obchodník sídlo nebo kde má provozovnu, které je toto zboží dodáno. Obchodníkem se pro tyto účely rozumí osoba povinná k dani, která nakupuje plyn za účelem jeho dalšího prodeje.
- 65 Podle ust. § 13 odst. 1 zákona o DPH se dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.
- 66 V odst. 2 až 7 téhož ustanovení je vymezeno, jaké skutečnosti jsou pro účely tohoto zákona považovány nebo naopak jaké skutečnosti nejsou považovány za dodání zboží.
- 67 Podle čl. 14 odst. 1 Směrnice o PDH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
- 68 Podle ust. § 108 odst. 1 písm. c) bodu 3 zákona o DPH je plátce, kterému je osobou neusazenou v tuzemsku poskytnuto plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud se jedná o dodání zboží soustavami nebo sítěmi, povinen přiznat daň.
- 69 Podstatou posuzovaného případu je otázka, zda žalovaný pochybil, když žalobkyni odepřel nárok na odpočet daně z nákupu plynu prostřednictvím německého operátora trhu NCG uplatněný na základě daňových dokladů vystavených jménem české obchodní společnosti B&A Capital Trading. Pro zodpovězení této otázky je třeba posoudit, zda byl žalobkyni plyn fakticky dodán českou obchodní společností B&A Capital Trading deklarovanou na daňových dokladech, nebo britskou obchodní společností B&A Capital Limited.
- 70 Žalovaný ohledně předmětné otázky dospěl k závěru, že k dodání plynu dochází převodem práva nakládat s plynem jako vlastník, a k převodu tohoto práva (dále jej prodat či nárokovat jeho vydání) dochází nominací množství plynu a jeho převodem z účtu obchodníka A na účet obchodníka B. Žalovaný pak zjistil, že v posuzované věci nominovala plyn z účtu svých dodavatelů na svůj účet registrovaný u německého operátora trhu NCG britská obchodní společnost B&A Capital Limited, tedy tato společnost nabyla právo nakládat s plynem jako vlastník. Následně toto právo převedla na žalobkyni, když nominací plynu došlo k převodu množství plynu z jejího účtu na účet žalobkyně. Vzhledem k uvedenému zjištění žalovaný shledal, že v posuzovaném případě se fakticky jedná o dodání zboží plátcí (žalobkyni) osobou neusazenou v tuzemsku (britskou obchodní společností B&A Capital Limited), a žalobkyni tak dle ust. § 108 odst. 1 písm. c) bodu 3 zákona o DPH vznikla povinnost přiznat z nákupu plynu od osoby neusazené v tuzemsku.
- 71 Městský soud v Praze se po přezkoumání obsahu správního spisu a napadeného rozhodnutí se závěry žalovaného ztotožňuje.

- 72 Při přezkumu vzal městský soud za relevantní následující skutečnosti: Předně soud považuje za podstatné, že deklarované dodávky plynu v průběhu dotčených zdaňovacích období byly nominovány dodavatelem plynu označeným shipper kódem NCHB400200350000, přičemž ve správním řízení bylo spolehlivě zjištěno, že tento kód byl registrován na britskou obchodní společnost B&A Capital Limited. V předmětných zdaňovacích obdobích byl žalobkyni na základě nominací ze strany dodavatele označeného shipper kódem NCHB400200350000, tj. britskou obchodní společností B&A Capital Limited, dodán plyn v úhrnném množství 1.796.120.000 kWh. Žalobkyně ve správním řízení neprokázala, že právě česká obchodní společnost B&A Capital Trading byla oprávněna využívat tento shipper kód pro obchodování s plynem u německého operátora trhu NCG, zároveň žalovaný prokázal, že žalobkyni muselo být zřejmé, že předmětný shipper kód náleží právě společnosti B&A Capital Limited, neboť totožný kód je uveden již v žalobkyní předložených dokumentech vztahujících se výlučně k britské obchodní společnosti B&A Capital Limited. Tato společnost neudělila společnosti B&A Capital Trading plnou moc pro využívání shipper kódu.
- 73 Městský soud v Praze shodně s žalovaným považuje pro určení, zda došlo k dodání plynu, za zásadní právě okolnost, že plyn je ve stejné hodnotě nominován dodavatelem i odběratelem v systému operátora trhu a poté převeden z účtu dodavatele na účet odběratele.
- 74 Pojem „*nakládat se zbožím jako vlastník*“ dle ust. § 13 odst. 1 zákona o DPH vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2016 č.j. 5 Afs 24/2016-40, kde uvedl, že tento pojem není identický s právním pojetím vlastnictví ve smyslu občanského zákoníku z roku 2012.
- 75 Nejvyšší správní soud pak rozsudkem ze dne 30. 5. 2019 č.j. 9 Afs 137/2016-176 názor vyslovený v rozsudku č.j. 5 Afs 24/2016-40 posunul. Shrnuje, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník nelze sice zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, ale ve většině případů k dodání zboží dochází převodem vlastnického práva. Z tohoto obecného pravidla existují výjimky, pokud jsou na nabyvatele převedena taková práva, která ho opravňují nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako může činit vlastník, ačkoliv na něj vlastnické právo podle vnitrostátního práva převedeno nebylo. Převod vlastnického práva tedy zásadně představuje „dodání zboží“, ale nevyčerpává je. Není pravda, že by se k vnitrostátní úpravě převodu vlastnictví za žádných okolností nemělo přihlížet.
- 76 Z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že pojem „dodání zboží“ neodkazuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (viz např. rozsudky ve věci C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV ze dne 8. 2. 1990, ve věci C-291/92 Armbrrecht ze dne 4. 10. 1995 a ve věci C-185/01 Auto Lease Holland ze dne 6. 2. 2003, ve věci C-25/03 HE ze dne 21. 4. 2005, ve věci C-435/03 Tobacco a Newman ze dne 14. 7. 2005, ve věci C-237/09 De Fruytier ze dne 3. 6. 2010, ve věci C-108/17 Enteco Baltic ze dne 20. 6. 2018 a ve věci C-414/17 AREX CZ ze dne 19. 12. 2018). Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na niž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela ani, aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela (usnesení Soudního dvora EU ve věci C-123/14 Itales ze dne 15. 7. 2015, EU:C:2015:511, bod 36).

- 77 Uvedené závěry ovšem nelze vykládat tak, jak to činí žalobkyně, a dovést z nich, že žalovaný vyloučil vnitrostátní právní úpravu vlastnického práva, a tudíž postupoval v rozporu s předestřenou judikaturou. Žalovaný posoudil věc po právní stránce tak, že shledal, že česká obchodní společnost B&A Capital Trading vůbec nenabyla právo nakládat s plynem jako vlastník, tudíž nebyla a nemohla být tím subjektem, který realizoval dodání zboží žalobkyni. Následně žalovaný z uvedeného závěru dovedl, že v takovém případě není relevantní, jakým způsobem upravuje vnitrostátní právní úprava převod vlastnického práva, neboť takové posouzení by se týkalo až případného budoucího právního vztahu mezi B&A Capital Trading a žalobkyní. Ten však nemohl vzniknout už proto, že společnost B&A Capital Trading právem nakládat s plynem jako vlastník vůbec nedisponovala. Žalovaný tedy shledal, že společnost B&A Capital Trading neměla právo nakládat s plynem jako vlastník, proto neaplikoval vnitrostátní právní úpravu dalšího převodu takového práva ze společnosti B&A Capital Trading na žalobkyni. Žalovaný dále shledal, že právem nakládat s plynem jako vlastník disponovala britská společnost B&A Capital Limited, a právě ta dále převedla toto právo, a tudíž realizovala dodání zboží, na žalobkyni.
- 78 Městský soud k převodu práva nakládat s plynem jako vlastník ve smyslu ust. § 13 odst. 1 zákona o DPH, resp. čl. 14 odst. 1 Směrnice o DPH a související judikatury Soudního Dvora EU, tj. v posuzovaném případě k dodání plynu britskou společností B&A Capital Limited žalobkyni, shledal, že k němu došlo nominací plynu mezi britskou společností B&A Capital Limited jako dodavatelem a žalobkyní jako odběratelem. Ve správním řízení bylo prokázáno, a to zejména vlastními tvrzeními žalobkyně, informacemi poskytnutými německým operátorem trhu NCG, svědeckými výpověďmi provedenými v trestním řízení, že nominaci provedla britská společnost B&A Capital Limited prostřednictvím svého shipper kódu, a nikoli česká společnost B&A Capital Trading, která vlastní shipper kód neměla a nedisponovala právem užívat shipper kód britské společnosti B&A Capital Limited vlastním jménem a na vlastní účet. Teprve nominací požadovaného množství plynu byla žalobkyně oprávněna s plynem fakticky nakládat, jako by byla jeho vlastník, tj. jej dále prodávat nebo fyzicky odebrat. Jinými slovy, městský soud považuje za zásadní, kým byl plyn žalobkyni fakticky dodán (nikoli, s kým žalobkyně uzavřela obchod), přičemž v posuzovaném případě byl plyn dodán subjektem, kterému byl přidělen shipper kód a který plyn nominoval u operátora trhu NCG, tedy šlo o britskou obchodní společnost B&A Capital Limited.
- 79 K žalobním námitkám, v nichž žalobkyně nesouhlasí se skutkovými zjištěními žalovaného a s právním posouzením učiněných skutkových zjištění, Městský soud v Praze nejprve společně uvádí následující. Žalobkyně v žalobních námitkách rozporovala jednotlivá zjištění učiněná žalovaným, a to jak z hlediska dokazování a správnosti zjištěného skutkového stavu, tak z hlediska závěrů, které z uvedených zjištění žalovaný učinil. K tomu městský soud uvádí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a vzhledem k tomu, že se názor městského soudu shoduje s odůvodněním napadeného rozhodnutí, odkazuje toto odůvodnění (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č.j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č.j. 2 Afs 37/2012 – 47, a ze dne 30. 6. 2014, č.j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19.12.1997, č. 20772/92, odst. 59-60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního

soudu ze dne 27. 7. 2011, sp.zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp.zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4.7.2012, sp.zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp.zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp.zn. IV. ÚS 3391/12 atd.). Zejména městský soud odkazuje na body 59 až 75 a bod 93 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde žalovaný pečlivě popsal zjištěný skutkový stav, konkretizoval důkazy, z kterých vyšel. Dále městský soud odkazuje na body 59 až 75 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný rozvedl, jak tyto důkazy hodnotil, jakož i na body 77 až 85, 87 až 90 a 94 až 97 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný podrobně zdůvodnil, proč nepovažoval za relevantní některé důkazní prostředky navržené žalobkyní v daňovém řízení. Dále městský soud odkazuje na body 56 až 58, 91 a 92, 98 a 99, v nichž žalovaný zjištěné skutečnosti právně posoudil. Městský soud je přesvědčen, že žalovaný zjistil skutkový stav správně, jednotlivá zjištění mají oporu ve spisovém materiálu. Žalovaný do detailu vysvětlil, v čem spočívaly jeho prvotní pochybnosti, a proč dle jeho názoru žalobkyně neprokázala, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak bylo deklarováno na příslušných daňových dokladech. Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí dostatečně podrobně a věcně správně vypořádal odvolacími námitkami, které brojí jednak proti nesprávně zjištěnému skutkovému stavu, jednak proti závěrům neunesení důkazního břemene žalobkyní a unesení důkazního břemene žalovaným a jednak proti právnímu posouzení zjištěného skutkového stavu, v této souvislosti žalovaný objasnil i principy rozložení důkazních břemen v daňovém řízení, správně vysvětlil právní závěry o převodu práva nakládat se zbožím (plynem) jako vlastník na žalobkyni společností B&A Capital Limited, o obchodním vztahu žalobkyně s B&A Capital Trading, o fungování operátora s trhem NCG a jeho vlivu na dodání plynu; vysvětlil, k jakým důkazům přihlédl a jak je hodnotil a z jakého důvodu neshledal relevantní žalobkyní navržené důkazy, veškeré své závěry podložil právní úpravou i relevantní judikaturou. Městský soud přitom zdůrazňuje, že námitky vznesené v odvolacím řízení jsou do značné míry shodné s vznesenými žalobními námitkami. Jelikož tedy soud považuje vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného za věcně správné, zákonné a vyčerpávající, plně odkazuje na odůvodnění jeho rozhodnutí a k jednotlivým žalobním námitkám pouze dodává následující.

80 Městský soud v Praze setrvává na svém právním názoru, že pod pojem „dodání zboží“ je třeba zahrnout takový převod zboží, který opravňuje nabyvatele zboží k faktickému nakládání s ním, jako by byl jeho vlastník. Bez ohledu na to, jaký smluvní vztah mezi sebou měly česká obchodní společnost B&A Capital Trading a žalobkyně a co konkrétně měly ohledně převodu plynu sjednáno, nemohlo v posuzované věci dojít k převodu práva nakládat s plynem jako vlastník ze společnosti B&A Capital Trading na žalobkyni, neboť uvedená společnost neměla vůbec právo nakládat s plynem jako vlastník, a to z důvodu absence registrace a absence nominací plynu na její účet u německého operátora trhu, respektive z důvodu absence plné moci k registraci a nominaci plynu jménem B&A Capital Limited. Z tohoto důvodu nemohla právo převést dále na žalobkyni, a k dodání plynu tedy mezi uvedenými subjekty nedošlo. K projevům vůle žalobkyně a společnosti B&A Capital Trading za této situace nelze přihlédnout, neboť nedisponuje-li společnost příslušným právem, pak je její vůle s takovým právem nakládat nerelevantní.

81 Městský soud v Praze nepovažuje za přílehlavou žalobkyninu argumentaci judikaturou Nejvyššího správního soudu (zejména rozsudek ze dne 30. 5. 2019 č.j. 9 Afs 137/2016-176) a Soudního Dvora EU, neboť odkazovaná judikatura cílí na jinou skutkovou situaci. Týká se

totiž dodání zboží, s nímž je obchodováno fyzikou přepravou, zatímco v posuzovaném případě dochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem bez zřetele k tomu, zda je fyzicky přepravováno, respektive, kým je fyzicky drženo.

- 82 Městský soud v Praze se neztotožňuje s názorem žalobkyně o nezákonnosti napadeného rozhodnutí z důvodu, že správní orgán 1. stupně vedl v prvostupňovém řízení dokazování směrem k otázce účasti žalobkyně na podvodu na DPH, zatímco v odvolacím řízení žalovaný zpochybnil samotné plnění a vedl dokazování k zjištění, který subjekt žalobkyni dodal zboží. K tomu městský soud uvádí, že z hlediska soudního přezkumu tvoří rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jeden celek (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č.j. 5 Afs 16/2003-56, publikováno pod č. 534/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2007, č.j. 4 As 48/2007-80). Z tohoto pohledu proto není vadou, pokud byl právní názor na otázku dodání zboží zformulován až v průběhu odvolacího řízení a žalovaný jako správní orgán druhého stupně v návaznosti změnu právního názoru doplnil dokazování a změnil výrok prvostupňového rozhodnutí, v této souvislosti provedl korekci odůvodnění rozhodnutí správního orgánu 1. stupně, kdy úvahu dodavateli zboží do napadeného rozhodnutí doplnil.
- 83 Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 12. 2018, č.j. 6 As 286/2018-34, *„Zrušení rozhodnutí a vrácení věci odvolacím orgánem zpět na první stupeň [§ 90 odst. 1 písm. a) správního řádu] je až krajní možností, jak řešit vady rozhodnutí prvního stupně zjištěné v odvolacím řízení. Pokud je možné napadené rozhodnutí změnit [§ 90 odst. 1 písm. c) správního řádu], je odvolací orgán povinen tak v zájmu hospodárnosti řízení učinit (§ 6 odst. 2 správního řádu). Za tímto účelem je oprávněn provést v odvolacím řízení potřebné důkazy a doplnit další nezbytné podklady, musí s nimi ovšem seznámit účastníky řízení a umožnit jim se k nim vyjádřit. Stejně tak je odvolací orgán oprávněn zaujmout jiný právní názor a posoudit zjištěný skutkový stav po právní stránce odlišně než správní orgán prvního stupně. I zde ovšem musí účastníky řízení na možný odlišný právní náhled na věc předem upozornit a dát jim možnost se k němu vyjádřit, pokud by pro ně nové právní posouzení mohlo být s ohledem na dosavadní průběh řízení překvapivé.“* Uvedené lze analogicky vztáhnout i na posuzovaný případ v řízení dle daňového řádu.
- 84 Dále Městský soud v Praze poukazuje na ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, dle něž provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
- 85 Z citovaného ustanovení lze dovodit, že dospěje-li žalovaný k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a tato změna ovlivní rozhodnutí žalovaného v neprospěch odvolatele (zde žalobkyně), není možné, aby se odvolatel dozvěděl o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení poprvé až z rozhodnutí žalovaného jako odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí. To by v důsledku zbytečně přesouvalo první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad je nutné odmítnout jako popírající zásadu subsidiarity soudního přezkumu (srov. ust. § 5 s. ř. s.) (viz

bod 63 rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52). V posuzované věci žalovaný procesní postup dle ust. § 115 odst. 2 beze zbytku dodržel, když žalobkyni seznámil se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení a odlišným právním názorem dopisem ze dne 18. 8. 2020, a následně žalovaný žalobkyni seznámil s hodnocením důkazů předložených žalobkyní v reakci na dopis ze dne 18. 8. 2020, a to dopisem ze dne 12. 10. 2020.

- 86 Městský soud v Praze neshledal ani existenci vad v dokazování v odvolacím řízení. Žalobkyně namítala, že žalovaný nedůvodně nepřihlédl k navrženým důkazům, provedené důkazy vadně hodnotil, k některým navrženým důkazům se vůbec nevyjádřil.
- 87 Ve smyslu ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Nárok na odpočet daně plátce prokazuje dle ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu.
- 88 Podle ust. § 92 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odstavec 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (odstavec 5 písm. c).
- 89 Důkazní břemeno daňového subjektu je vyjádřeno také v ust. § 34 zákona o DPH, z jehož odst. 1, 2 vyplývá povinnost zajistit soulad deklarovaného stavu se stavem faktickým tím, že daňový subjekt zajistí mimo jiné věrohodnost původu daňového dokladu (tj. totožnost osoby, která plnění uskutečňuje, nebo která daňový doklad oprávněně vystavila). Jinak řečeno, daňový subjekt jakožto příjemce zdanitelného plnění musí být schopen prokázat, že osoba uvedená na daňovém dokladu jako poskytovatel zdanitelného plnění opravdu daně zdanitelné plnění poskytla.
- 90 Primární povinnost prokázat svá tvrzení leží primárně na daňovém subjektu. V posuzované věci žalobkyně své primární důkazní břemeno unesla, neboť předložila daňové doklady se všemi zákonnými náležitostmi v souladu s ust. § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.
- 91 Pro prokázání nároku na odpočet daně dle ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH je však s ohledem na výše nutno jednoznačně prokázat i to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.
- 92 Žalovanému vznikly pochybnosti ohledně toho, zda deklarované zdanitelné plnění v posuzované věci uskutečnil subjekt, který je na daňových dokladech uveden jako dodavatel. Aby žalovaný unesl své důkazní břemeno, byl povinen prokázat, že o souladu se skutečností

existují vážné a důvodné pochyby (srovnej například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012 č.j. 8 Afs 14/2012-61).

- 93 Žalovaný pojal pochybnosti z důvodu, že žalobkyně při ústním jednání v průběhu správního řízení za účelem prokázání, že si českou obchodní společnost B&A Capital Trading před zahájením spolupráce prověřovala, předložila dokumenty, které se však vztahovaly k britské obchodní společnosti B&A Capital Limited a nikoli k české obchodní společnosti B&A Capital Trading deklarované na daňových dokladech jako dodavatel. Následně žalobkyně v podání ze dne 2. 3. 2016 předložila listiny prokazující jednotlivé obchody v posuzovaném období, a také u těch měl žalovaný důvodné pochybnosti, neboť šlo o dodávky plynu nominované dodavatelem označeným shipper kódem britské společnosti B&A Capital Limited.
- 94 Městský soud v Praze je toho názoru, že podezření žalovaného bylo v posuzovaném případě podloženo racionální úvahou, že předložené daňové doklady, byť mají všechny zákonné náležitosti, nejsou bez dalšího prokazování způsobilé prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak bylo deklarováno, neboť byly zjištěny okolnosti, které nasvědčovaly tomu, že plnění ve skutečnosti poskytl subjekt odlišný od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech. Podezření (pochybnosti) bylo správními orgány v daňovém řízení řádně formulováno a odůvodněno, a to již v řízení v prvním stupni, kdy správce daně vzhledem k výše uvedeným pochybnostem v souladu s ust. § 89 odst. 1 daňového řádu a ust. § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobkyni k odstranění pochybností a k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně výzvou ze dne 26. 8. 2016.
- 95 Žalovaný tedy důvodně zpochybnil předložené daňové doklady, tedy unesl své důkazní břemeno podle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni. Bylo pak na žalobkyni, aby pochybnosti žalovaného vyvrátila a prokázala pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.
- 96 To se však žalobkyni nepodařilo. I přes součinnost s žalovaným a pokusy obhájit uzavření obchodu se společností B&A Capital Trading zůstala skutečnost, že právě tento subjekt byl dodavatelem plynu, neprokázána, přesněji řečeno byla vyvrácena jinými důkazy, z nichž žalovaný v řízení zjistil, že obchodujícím subjektem byla společnost jiná. Správní orgán 1. stupně provedl v řízení listinné důkazy a výslechy svědků, a tyto důkazy žalovaný řádně, logicky zhodnotil, a to nejen jednotlivě, ale i ve vzájemných souvislostech, neboť z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný posuzoval soulad či rozpor s ostatními zjištěními (příkladem viz body 67, 68 napadeného rozhodnutí). Žalovaný při hodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech postupoval logicky a všestranně, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu. Dílčí prověření důkazů z hlediska jejich závažnosti, zákonnosti a pravdivosti (věrohodnosti) bylo prováděno též průběžně v průběhu daňového řízení, kdy se žalovaný zaměřil zejména na dílčí posuzování, zda jednotlivé důkazy obsahují právně relevantní informaci, zda lze shledat rozpor nebo soulad s jinými provedenými důkazy, či jakou má ten který důkaz vypovídací hodnotu. O tomto dílčím prověřování důkazů byla žalobkyně v průběhu řízení informována. Důkazy označené žalobkyní v odvolacím řízení pak žalovaný vyhodnotil jako neprůkazné, neboť jsou rozporu s odpověďmi na žádosti o mezinárodní výměnu informací, ze kterých vyplývá, že se shipper kódem může obchodovat pouze subjekt, kterému byl přidělen, kdy jedinou výjimkou je

udělení plné moci jinému subjektu, přičemž české obchodní společnosti B&A Capital Trading plná moc udělena nebyla, navíc i v takovém případě by bylo obchodováno jménem a na účet subjektu, kterému byl přidělen shipper kód. Své závěry o neprůkaznosti či nadbytečnosti nově navržených důkazů žalovaný vtělil do odůvodnění napadeného rozhodnutí, zejména do bodů 77 a násl. Městský soud na jeho obsah v podrobnostech odkazuje a hodnocení, které žalovaný k jednotlivým důkazům provedl, bere za své, neboť je považuje za správné a nemá nic, co by k nim doplnil.

- 97 Městský soud v Praze se neztotožňuje s žalobkyní, odmítá-li závěr žalovaného o dodání plynu britskou společností B&A Capital Limited pro rozpor s vůlí zúčastněných českých subjektů obchodovat mezi sebou, s funkcí německého operátora trhu, který je dle žalobkyně pouze prostředníkem k administrativnímu potvrzení obchodů, a praxí při obchodování na trzích s plynem s využitím shipper kódu v rámci skupiny více subjektů. Městský soud v Praze má za to, že uvedené námitky vyvrací zjištění žalovaného učiněné zejména z mezinárodní výměny informací. Z té jednoznačně vyplývá, že pomocí nominace shipper kódů dochází k uzavírání obchodů, nikoli k pouhé evidenci vypořádání obchodů. Žalobkynina podpůrná argumentace praxí tzv. nettování nebyla ve správním řízení prokázána, neboť možnost nettování jako obecného principu byla v důkazech předložených žalobkyní připuštěna pro období roku 2018, nikoli pro rozhodné zdaňovací období. Ve správním řízení rovněž nebylo prokázáno, že by používání cizího shipper kódu bylo běžnou praxí, naopak bylo zjištěno, že na rozdíl od případu společnosti B&A Capital Trading u ostatních žalobkyniných dodavatelů i odběratelů na trhu NCG souhlasí název společnosti uvedený na rámcové smlouvě EFET, konfirmacích a daňových dokladech s názvem společnosti dle operátora trhu NCG. I kdyby ovšem používání cizího shipper kódu bylo běžnou praxí, městský soud považuje za rozhodující, zda byla tato praxe uplatněna v posuzovaném případě. Žalovaný pak ve správním řízení spolehlivě zjistil, že nikoli, neboť nebyl prokázán jakýkoli smluvní vztah mezi českou obchodní společností B&A Capital Trading a britskou B&A Capital Limited. Za této situace nesvědčil společnosti B&A Capital Trading právní titul k dodání plynu, a proto nemůže být důvodná ani námitka o vůli českých společností k obchodování mezi sebou, respektive o vůli společnosti B&A Capital Trading dodat žalobkyni plyn.
- 98 Městský soud v Praze tak shledal, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ust. § 72 a 73 zákona o DPH, neboť neprokázala, že plyn nakoupila od české obchodní společnosti B&A Capital Trading deklarované na daňových obchodech jako dodavatel. Důvody, kterými žalovaný argumentoval pro odmítnutí dalších žalobkyní navržených důkazů, městský soud považuje za zcela přílehavé. Je třeba konstatovat, že žalovaný se vždy řádně, podrobně a úplně vyjádřil k tomu, proč považuje navržené důkazy za nadbytečné či nezpůsobilé prokázat tvrzené skutečnosti, a vždy náležitě a přesvědčivě odůvodnil, proč navržené důkazy neprovede nebo proč nezopakuje výslech svědka.
- 99 Městský soud připomíná, že správní orgány nemají v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů povinnost provést každý navržený důkaz, když závisí zcela na jejich uvážení, které z důkazních prostředků provedou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č.j. 7 Afs 175/2005-103). Městský soud konstatuje, že shodně s žalovaným dospěl k závěru, že tvrzení žalobkyně týkající se navržených důkazů nejsou takové povahy, aby měla být ještě důkazně ověřena, neboť byly označeny na podporu právní argumentace, která

byla žalovaným v řízení vyvrácena. Netýkají se tedy právně relevantních skutečností, a za takových okolností není účelné důkazy provádět. Neprovedení těchto důkazů nevedlo k znemožnění žalobkyni unést důkazní břemeno. Lze tedy shrnout, že žalovaný postupoval v souladu s požadavkem správného zjištění a stanovení daně (ust. § 1 odst. 2 daňového řádu) a přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (ust. § 8 odst. 1, část věty za středníkem daňového řádu).

100 Městský soud po prostudování správního spisu nemůže přisvědčit žalobní námitce o tom, že žalovaný žalobkyni neseznámil s provedeným dokazováním u důkazů navržených v reakci na dopis žalovaného ze dne 12. 10. 2020. Žalobní námitka je nedůvodná, neboť žalobkyně v reakci navrhla pouze takové důkazy, které směřovaly k prokázání skutečností, které byly žalovaným vyhodnoceny jako nevýznamné pro posouzení věci, přičemž s tímto právním názorem žalovaný žalobkyni již seznámil (dopisy ze dne 18. 8. 2020 a 12. 10. 2020). Žalovaný pak žalobkyni dopisem ze dne 18. 11. 2020 seznámil s důvody neprovedení navržené svědecké výpovědi zaměstnance společnosti ČEZ R. W. Městský soud tak uzavírá, že žalovaný v daňovém řízení ust. § 115 odst. 2 daňového řádu neporušil.

101 V doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021, a dále v podáních ze dnů 14. 5. 2021, 2. 12. 2021, 9. 8. 2022 a 5. 9. 2022 žalobkyně poukazovala na vyhotovení trestního rozsudku č.j. 56 T 1/2020-43009, v němž trestní soud meritorně posuzoval otázku identifikace dodavatele plynu z pohledu DPH ve vztahu k žalobkyni, tj. identickou otázku, která je jádrem sporu v této věci, a posoudil ji opačně než žalovaný. Žalobkyně především namítala, že žalovaný pochybil nejen v právním posouzení otázky dodavatele plynu žalobkyni, ale též v tom, že nevyčkal na vyhotovení protokolů z výsledků zaměstnanců NCG (mj. pana S. R.) a vyhotovení zprošťujícího trestního rozsudku, ani se skutečnostmi zjištěnými v souběžně vedeném trestním řízení nezabýval a nevypořádal se s nimi, přičemž sám nadto ze stejného trestního řízení vybrané skutečnosti podporující jeho výklad přebíral.

102 Z obsahu napadeného rozhodnutí Městský soud v Praze zjistil, že žalovaný na str. 27 rozvedl, z jakých důvodů považuje za nadbytečné vyčkávat na ukončení trestního řízení s obviněným panem L. S. S. K odvolací námitce poukazující na vyhlášení zprošťujícího rozsudku v předmětném trestním řízení žalovaný odůvodnil na str. 51 a 52 napadeného rozhodnutí, z jakých důvodů má za to, že z žalobní námitky nevyplývá nic, co by relevantní zjištění žalovaného vyvrátilo.

103 Konkrétně žalovaný uvedl, že *„Daňové a trestní řízení jsou vedena za jiným účelem, podléhají odlišným zásadám a právním předpisům a v případě odvolatele jsou navíc vedena proti jiným osobám (viz bod [121] tohoto rozhodnutí). Výsledek trestního řízení tedy nemůže odvolací orgán zavázat. Tato skutečnost rovněž vyplývá z rozsudku NSS č. j. 7 Afs 523/2018 – 35 ze dne 12. 03. 2020, dle kterého: „Pokud stěžovatelka poukazuje na to, že zásada volného hodnocení důkazů je obdobně formulována jak v trestním tak v daňovém řízení, lze tomu v obecné rovině přisvědčit. Zásadní rozdíl však v souzené věci neplyne z toho, jak byly předložené důkazní prostředky hodnoceny, ale co bylo hodnoceno, které skutečnosti jsou pro to které řízení rozhodné. Ty se pak v návaznosti na odlišný účel toho kterého řízení mnohdy liší a bylo tomu tak i v souzené věci.“ Jak již je uvedeno v bodě [79] tohoto rozhodnutí, pro uplatnění nároku na odpočet daně je rozhodné, kým byl plyn ve skutečnosti dodán. Otázka, zda je využívání shipper kódu jiným subjektem běžnou praxí, je zcela irrelevantní, neboť na trhu NCG i v takovém případě dochází k*

obchodování jménem a na účet vlastníka shipper kódu (viz bod [119] tohoto rozhodnutí). Z řady vlastních tvrzení odvolatele, informací poskytnutých německým operátorem trhu NCG i svědecké výpovědi X. X. provedené v trestním řízení jednoznačně a ve vzájemném souladu vyplývá, že k převodu práva nakládat s plynem jako vlastník ve smyslu ust. § 13 odst. 1 ZDPH, resp. článku 14 odst. 1 Směrnice a související judikatury SDEU dochází nominací plynu mezi obchodníkem A (dodavatel) a obchodníkem B (odběratel). Tímto dojde k převodu plynu mezi obchodníky a obchodník B je oprávněn s plynem fakticky nakládat, jako by byl jeho vlastník, tj. jej prodávat nebo fyzicky odebrat (viz bod [16] tohoto rozhodnutí). Britská obchodní společnost B&A Capital Limited tedy 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 odvolatele, když nominací plynu došlo k převodu množství plynu z jejího účtu na účet odvolatele. Česká obchodní společnost B&A Capital Trading nemohla toto právo nabýt ani jej následně převést na odvolatele, neboť nebyla u německého operátora trhu registrována a na její účet tak nebyly připsány žádné nominace plynu (viz bod [70] tohoto rozhodnutí). Dle judikatury SDEU přitom pojem dodání zboží ve smyslu Směrnice (a tedy i ZDPH) neodkazuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (viz bod [16] tohoto rozhodnutí). Odvolatel tedy bez ohledu na vnitrostátní úpravu převodu vlastnického práva nabyl právo nakládat zboží jako vlastník nominací plynu mezi svým účtem a účtem britské obchodní společnosti B&A Capital Limited, neboť poté, mohl nárokovat vydání plynu ze sítě nebo jej prodat, tj. nakládat s ním jako vlastník. Odvolací orgán nerozporuje, 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 (viz bod [119] tohoto rozhodnutí). V daném případě navíc nebyl žádný vztah mezi českou obchodní společností B&A Capital Trading a britskou obchodní společností B&A Capital Limited prokázán, neboť se nejednalo o mateřskou a dceřinou společnost (viz bod [74] tohoto rozhodnutí), nebyla udělena plná moc k užívání shipper kódu (viz bod [65] tohoto rozhodnutí) a X. X. nebyl jednatelem, společníkem ani zaměstnancem české obchodní společnosti B&A Capital Trading (viz body [74] a [75] tohoto rozhodnutí). Z dokazování provedeného v daňovém řízení tedy jednoznačně vyplývá, že faktickým dodavatelem plynu odvolateli byla britská obchodní společnost B&A Capital Limited, neboť z jejího účtu a jejím jménem došlo k převodu množství plynu na účet odvolatele (viz bod [70] tohoto rozhodnutí).“ (viz bod 129 napadeného rozhodnutí).

104Se závěry trestního rozsudku, na něž žalobkyně poukázala v doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021 a prohloubila tak svoji původní žalobní argumentaci, žalovaný pochopitelně v napadeném rozhodnutí nepolemizoval, neboť v době vydání napadeného rozhodnutí předmětný trestní rozsudek neexistoval. Postup, kdy by žalovaný vyčkal na písemné vyhotovení trestního rozsudku, by byl jistě možný, nicméně v tom, že k tomu žalovaný nepřistoupil, nelze bez dalšího shledávat nezákonnost. Městský soud totiž považuje za důležité, že žalovaný v napadeném rozhodnutí přesvědčivě vysvětlil, z jakého důvodu považuje za nadbytečné vyčkat na ukončení trestního řízení, a dále to, že žalovaný na základě principů důkazních břemen v daňovém řízení sám zjistil skutkový stav potřebný pro rozhodnutí ve věci a v napadeném rozhodnutí předestřel závěry, které při srovnání se závěry předmětného později vyhotoveného trestního rozsudku obstojí.

105 Žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil, a tím se ve svém odůvodnění odlišil od odůvodnění trestního soudu v předmětném trestním rozsudku, že v případě použití cizího shipper kódu dochází k obchodování jménem a na účet vlastníka shipper kódu, tj. britské společnosti B&A Capital Limited, čemuž nasvědčují skutečnosti týkající se obchodů s RWE Supply & Trading GmbH. Dále žalovaný argumentoval, že pan L. S. S., který měl sjednávat obchody se žalobkyní, nebyl jednatelem, společníkem ani zaměstnancem české společnosti B&A Capital Trading a nebyl tedy oprávněn jednat jménem této společnosti. Žalovaný poukázal i na to, že žalobkyně si musela být vědoma, že užívaný shipper kód patří britské společnosti a nikoli české společnosti (viz body 74, 75 a 93 až 97 napadeného rozhodnutí), jakož i na to, že na všech žalobkyní předložených dokumentech uzavřených s českou společností B&A Capital Trading jsou uvedeny kontaktní údaje britské společnosti B&A Capital Limited (viz body 82 a 96 napadeného rozhodnutí). Žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil i to, že pro uplatnění nároku na odpočet daně není rozhodující, s kým byl obchod uzavřen, nýbrž je v souladu s judikaturou Soudního Dvora EU i Nejvyššího správního soudu třeba vycházet z faktického stavu, tj. z toho, kým byl plyn ve skutečnosti dodán. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal, z čeho dovodil, že v daném případě došlo k dodávkám plynu nominací plynu z účtu britské společnosti B&A Capital Limited na účet žalobkyně, britská společnost nabyla právo nakládat s plynem jako vlastník, následně toto právo převedla na žalobkyni. Trval na tom, že zde nebyl dán prostor k tomu, aby česká společnost B&A Capital Trading nabyla právo nakládat s plynem jako vlastník, neboť nebyla u německého operátora trhu registrována a na její účet tak nebyly připsány žádné nominace plynu. Jelikož česká společnost nenabyla právo nakládat jako vlastník, nemohla jej ani následně převést na žalobkyni. (viz body 63, 66, 70, 79, 80, 99, 126 a 129 napadeného rozhodnutí).

106 Městský soud má závěry žalovaného za správné a je toho názoru, že skutečnosti zjištěné trestním soudem v trestním řízení nevyvrací zjištění žalovaného o tom, že k převodu práva nakládat s plynem jako vlastník ve smyslu ust. § 13 odst. 1 zákona o DPH, resp. článku 14 odst. 1 Směrnice o DPH a související judikatury Soudního dvora EU došlo v posuzovaném případě nominací plynu mezi společnostmi B&A Capital Limited jako dodavatelem plynu a žalobkyní jako odběratelem plynu. V posuzovaném případě nebyl prokázán žádný smluvní vztah mezi britskou obchodní společností B&A Capital Limited a českou obchodní společností B&A Capital Trading, neboť žalovaný zjistil, že společnosti nebyly personálně propojeny, pan L. S. S. nebyl jednatelem, společníkem ani zaměstnancem společnosti B&A Capital Trading, společnost B&A Capital Limited neudělila plnou moc společnosti B&A Capital Trading k užívání svého shipper kódu. Z dokazování provedeného v daňovém řízení tedy jednoznačně vyplývá, že faktickým dodavatelem plynu žalobkyni byla britská obchodní společnost B&A Capital Limited, neboť z jejího účtu a jejím jménem došlo k převodu plynu na účet žalobkyně. Závěry, k nimž ohledně dodavatele plynu dospěl trestní soud v trestním rozsudku ze dne 26. 11. 2020 č.j. 56 T 1/2020-43009 jsou odlišné, neboť trestní soud na rozdíl od žalovaného považoval za relevantní, kdo uzavřel obchod a nikoli kdo učinil nominaci plynu. Žalovaný ovšem v napadeném rozhodnutí vycházel zejména z ust. § 13 odst. 1 zákona o DPH, z čl. 14 odst. 1 Směrnice o DPH a související judikatury Soudního dvora EU a měl za to, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je třeba vycházet z faktického stavu, tj. z toho, kým byl plyn ve skutečnosti dodán. Městský soud v Praze se s tímto stanoviskem žalovaného ztotožňuje.

- 107 Městský soud v Praze připomíná, že účel trestního řízení a daňového řízení, ač nelze vyloučit materiální i časovou souvislost mezi nimi, je odlišný, obě řízení podléhají jiným zásadám a řídí se jinými právními předpisy; též právní relevance skutkových zjištění je odlišná. Mezi trestním a daňovým řízením tedy není vnitřní vazba a vztah závislosti. V předmětných věcech navíc byla obě řízení vedena i proti odlišným subjektům a také předmět obou řízení byl odlišný. Výsledek trestního řízení tak není pro žalovaného závazný.
- 108 Pokud jde o vedení řízení a principy dokazování, žalovaný byl v daném případě vázán zásadou volného hodnocení důkazů (ust. § 2 odst. 3 daňového řádu), které plně dostal, když provedl vlastní dokazování, z něhož dospěl k určitým skutkovým zjištěním. Při zjišťování skutkového stavu žalovaný postupoval tak, aby si mohl učinit vlastní právní závěry o plnění či neplnění povinností stanovených daňovými zákony. Pouze jeho závěry jsou podrobeny soudní kontrole. Městský soud v této souvislosti doplňuje, že předmětný trestní rozsudek není závazný ani pro správní soud, neboť dle ust. § 52 odst. 2 s. ř. s. je soud vázán pouze odsuzujícím výrokiem trestního soudu.
- 109 K námitkám uplatněným žalobkyní v podáních ze dnů 9. 8. 2023 a 5. 9. 2023 soud doplňuje, že je neshledává důvodnými. Jak již soud uvedl, žalovaný nebyl povinen vyčkat na písemné vyhotovení trestního rozsudku a výslovně s ním polemizovat a obhajovat svůj právní názor v konfrontaci s právním názorem trestního soudu. Postačilo, že žalovaný přednesl ucelenou argumentaci a v ní svůj právní názor dostatečně argumentačně rozvedl. K námitce týkající se nezohlednění výpovědi svědka S. R. v trestním řízení soud konstatuje, že žalobkyně tvrzení svědka v průběhu daňového řízení nijak relevantně neosvědčila a nenavrhlá svědeckou výpověď jako důkaz, byť ji tížilo důkazní břemeno. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí zaujal stanovisko v bodu 129 napadeného rozhodnutí, z něž lze dovodit, že ověřování tvrzení svědka považuje za nadbytečné, neboť pro uplatnění nároku na odpočet daně pokládá za rozhodné, kým byl plyn ve skutečnosti dodán ve smyslu daňového práva. K námitce týkající se svévolného převzetí pouze určitých skutečností z trestního řízení soud uvádí, že tvrzení žalobce o výběru důkazů a preferenci těch, které potvrzují žalovaným zvolenou skutkovou verzi, nemá oporu ve správním spisu. Žalovaný postupoval zcela v souladu s ust. § 92 daňového řádu a provedl ty důkazy, které považoval za potřebné k řádnému zjištění skutkového stavu.
- 110 K námitce vznesené při jednání před soudem dne 19. 10. 2023, dle níž pan L. S. S. v daňovém řízení vypověděl, že existuje smlouva mezi B&A Capital Trading a B&A Capital Limited, soud na základě obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným konstatuje, že pan L. S. S. dne 8. 1. 2019 vypovídal jako svědek před správcem daně a mimo jiné vypověděl, že „Mezi těmito dvěma společnostmi, tj. B&A Capital Trading a B&A Capital Ltd., byla uzavřena příslušná smlouva o využití shipper kódu, tzn., že B&A Capital Ltd. umožnil B&A Capital Trading použít shipper kód společnosti B&A Capital Ltd.“ (viz Protokol o výsledku svědka ze dne 8. 1. 2019, str. 6, č.l. daňového spisu 294). Městský soud k tomu uvádí, že tvrzení svědka zůstalo v tomto bodě mezi ostatními tvrzeními osamocené, nebylo ničím osvědčeno ani důkazně doloženo, příslušná smlouva nebyla předložena ani operátoru trhu NCG, ani žalovanému v daňovém řízení. Dále soud konstatuje, že žalovaný k uvedenému tvrzení v daňovém řízení řádně přihlédl a vyhodnotil jej jako rozporné s tvrzením operátora trhu NCG, jak blíže rozvedl na str. 165 zprávy o daňové kontrole. Námitka proto není způsobilá zpochybnit správnost zjištění skutkového stavu žalovaným.

111 Žalobkyně tedy se svými námitkami neuspěla, v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti, Městský soud v Praze proto žalobu zamítl jako nedůvodnou.

112 Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

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

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

Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

Podle ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

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 dne 19. října 2023

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.