



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **EP Commodities, a.s.**, IČO: 034 37 680, se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, zast. JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem, se sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2020, č. j. 33591/20/5300-22442-706033, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2022, č. j. 8 Af 34/2020-62,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2022, č. j. 8 Af 34/2020-62, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství 10. 9. 2020, č. j. 33591/20/5300-22442-706033, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o žalobě částku 15.342 Kč k rukám jeho zástupce do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 17.342 Kč k rukám jeho zástupce do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

### I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím změnil platební výměr Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“) ze dne 28. 8. 2019, č. j. 153617/19/4230-23792-706426, jímž byl vyměřen nadměrný odpočet za zdaňovací období

říjen 2015 ve výši 31.551.546 Kč takto:

Ř. 12 - základ daně	se mění z: 11.830.255,-	na: 42.143.508,-
Ř. 12 - Daň na výstupu	se mění z: 2.484.354,-	na: 8.850.137,-
Ř. 40 - Základ daně	se mění z: 264.567.267,-	na: 266.231.049,-
Ř. 40 - Daň na vstupu	se mění z: 55.559.127,-	na: 55.908.521,-
Ř. 43 - Základ daně	se mění z: 41.525.904,-	na: 71.839.157,-
Ř. 43 - Daň na vstupu	se mění z: 8.720.440,-	na: 15.086.223,-
Ř. 46 - Odpočet daně celk.	se mění z: 64.279.572,-	na: 70.994.749,-
Ř. 62 - Daň na výstupu	se mění z: 32.728.026,-	na: 39.093.809,-
Ř. 63 - Odpočet daně	se mění z: 64.279.572,-	na: 70.994.749,-
Ř. 65 - Nadměrný odpočet	se mění z: 31.551.546,-	na: 31.900.940,-

Změna spočívala v tom, že žalovaný částečně odvolání žalobce vyhověl a uznal nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti Greenex s.r.o. a částečně odvolání nevyhověl a ve vztahu k přijatým plněním od společnost B&A Capital Trading s.r.o. (dále též „B&A CT“) stanovil daň z dodání plynu a zároveň uznal související nárok na odpočet DPH.

[2] V žalobě proti tomuto rozhodnutí žalobce v první řadě popsal, jakým způsobem prováděl obchody s plynem s B&A CT. Rozhodnutí žalovaného žalobce označil za nezákonné z důvodu nesprávného vyhodnocení skutkového stavu. Zejména je nesprávný závěr žalovaného, že žalobce neprokázal, že skutečným dodavatelem byla B&A CT. Závěr žalovaného, že údajným skutečným dodavatelem rozporovaného plnění byla britská obchodní společnost B&A Capital Limited (dále též „B&A CL“), je nepodložený. Žalovaný nesprávně posoudil dobrou víru žalobce, že plnění bylo poskytnuto deklarovaným dodavatelem.

[3] Městský soud v Praze žalobu zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Konstatoval, že dodavatelem plynu, který obchod fakticky realizuje, může být pouze společnost, která je u příslušného operátora registrovaná, byl jí přidělen shipper kód, a která tak je oprávněná na trhu s plynem v určité přenosové soustavě fakticky obchodovat. To ostatně potvrdil i operátor, který připouští, že vlastník shipper kódu může dát plnou moc jinému subjektu, nebo dokonce jej dát k dispozici třetímu subjektu, což ani nelze zjistit, tím se ale tento subjekt nestává vlastníkem, resp. dodavatelem plynu, pouze za něj určitý obchod jménem držitele shipper kódu uskuteční. Závěr žalobce, že „*shipper kód nevypovídá nic o skutečném vlastnictví plynu, jedná se pouze o určitý párovací symbol v systému operátora trhu, na jehož základě jsou spárovány nominace učiněné protistranami*“, tak je v příkrém rozporu s jeho tvrzeními ohledně fungování trhu s plynem. Neobstojí proto námitka, že nebylo dostatečně zjištěno, že skutečným dodavatelem rozporovaného plnění byla B&A CL, která byla u německého operátora registrovaná a fakticky mohla s plynem v této soustavě obchodovat. To, že se žalobce domluvil s B&A CT, která nebyla a nemohla být dodavatelem plynu, pouze byla schopna toto dodání „zařídít“, k čemuž žalobce doložil, jak sám uvádí, bezchybné daňové doklady, však skutečného dodavatele z této společnosti neučiní. Tyto doklady pouze prokazují, že tento obchodní případ byl takto dohodnut a vyúčtován, z právního hlediska však skutečným dodavatelem nebyla společnost, která jako dodavatel v dokladech figurovala, ale ta, která byla jako dodavatel plynu registrovaná u operátora trhu.

pokračování

[4] Ve shodě se žalovaným soud konstatoval, že potvrzení o úhradě daně na účet B&A CT pouze prokazuje finanční toky, nikoliv otázku, kdo mohl být a byl faktickým dodavatelem. Ani zahrnutí těchto dodávek v daňovém přiznání B&A CT z této společnosti dodavatele nečiní. Tyto důkazy pouze prokazují, že tato společnost chtěla, aby tato dodávka byla navenek takto vnímaná. To, že se žalovaný ve svém rozhodnutí touto skutečností nezabýval, ještě nečiní jeho rozhodnutí nezákonným. Ani tyto důkazy by totiž nemohly zvrátit závěr o skutečném dodavateli plynu, kterým může být pouze držitel shipper kódu.

[5] Městský soud se s žalovaným ztotožnil také v tom, že ani tzv. konfirmace neprokazují, že dodavatelem byla B&A CT, neboť tato společnost je na nich sice uvedena jako „seller“, avšak zároveň je na konfirmaci uvedena také společnost B&A Capital SrL, a nelze tudíž postavit najisto, kdo byl skutečným dodavatelem plynu. Rozsudek SD EU ve věci C-277/14 není v posuzované věci aplikovatelný, jelikož nebylo zpochybňováno samotné dodání určitým subjektem, ale bylo prokázáno, že společnost B&A CT nemohla plyn dodat nikoliv proto, že neměla právní subjektivitu, což byl ve věci C-277/14 důvod neexistence oprávnění právně nakládat se zbožím, ale proto, že obchodovat s ním prostřednictvím německého operátora trhu mohla jedině společnost B&A CL. B&A CT nemohla s předmětným plynem právně nakládat a žalobci jej dodat, a pokud tak fakticky učinila, činila tak jménem a na účet společnosti B&A CL.

[6] Pokud chtěl žalobce uplatnit režim přenesení daňové povinnosti, bylo po něm rozumné požadovat, aby měl najisto postaveno, kdo může být dodavatelem plynu. Žalobce však neprokázal, že by v této věci podnikl nějaká opatření. Z dokumentů, které měl žalobce k dispozici, (contact list a konfirmace) nemohl mít tuto skutečnost postavenou najisto, naopak z těchto dokumentů plyne, že držitelem shipper kódu mohla být kterákoliv z těchto tří společností, která má v názvu uvedené „*B&A Capital*.“

[7] Soud souhlasí se žalobcem, že samotná skutečnost, že společnost B&A CT měla nízký základní kapitál, by sama o sobě ještě nemusela nic znamenat. Avšak s ohledem na znalosti žalobce o obchodování s plynem bylo na místě rovněž tuto skutečnost vyhodnotit jako nestandardní. Bylo na žalobci, aby prokázal, že přijal opatření, která po něm mohla být rozumně požadována (např. dotaz na osobu držitele shipper kódu adresovaný skupině B&A Capital). Žalobce však ani v žalobě netvrdil, že nějaká opatření přijal. Žalovaný tak správně dovodil, že za situace, kdy žalobce uplatňoval určitý daňový režim při obchodování se speciální komoditou (zemním plynem), jehož fungování žalobce dobře znal, bylo možné po něm požadovat vyšší rozsah opatrnosti a v dobré víře nebyl.

## II. Obsah kasační stížnosti a další podání účastníků řízení

[8] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) **kasační stížnost**. Popsal obchodní spolupráci s B&A CT, která probíhala prostřednictvím německého operátora trhu NetConnect Germany (dále též „NCG“) za použití tzv. shipper kódů, unikátní alfanumerické řady znaků, který do určité míry slouží jako interní identifikátor subjektu pro operátora trhu NCG. Díky shipper kódu jsou konkrétnímu obchodníkovi (subjektu na trhu NCG) přiřaditelné jednotlivé objednávky. Obchodování prostřednictvím NCG potom probíhá na základě tzv. nominací, které se zadávají do

systému NCG, nominace obsahuje shipper kód protistrany, dohodnuté množství plynu, který má být zobchodován v rámci dané dodávky, a plynárenský den. V případě, že NCG obdrží od kupujícího i prodávajícího shodnou nominaci, tyto propojí a obchod vypořádá. Shipper kód, s jehož použitím probíhala obchodní spolupráce mezi stěžovatelem a B&A CT, byl stěžovateli sdělen na seznamu kontaktních údajů B&A CT. Pouhý shipper kód ovšem pro spárování dodávky nepostačuje.

[9] Shipper kód nebyl veřejně dostupným údajem a identita konkrétní osoby, které shipper kód náleží, byla známa pouze operátorovi trhu. Nemožnost ověřit identitu subjektu, kterému byl konkrétní shipper kód přidělen, potvrdilo ve svém vyjádření i samotné NCG a svědecká výpověď jeho zaměstnankyně, paní T. Shipper kód nesloužil jako veřejný identifikátor, na základě kterého by mohly být identifikovány subjekty operující na trhu NCG, nelze jej tedy připodobňovat k identifikačnímu číslu či jinému číslu osoby. Ze shipper kódu nelze dovodit identitu subjektu, neexistovala ani přístupná databáze či registr přidělených shipper kódů. Shipper kód lze přirovnat k určitému variabilnímu symbolu, který umožňuje spolu s dalšími údaji (zejména množstvím plynu) jednoznačně spárovat transakci zadanou oběma předem dohodnutými účastníky trhu (kupujícím a prodávajícím). K veškerým obchodům je následně vystavena faktura. Stěžovatel dále poukázal na důkazní prostředky, které podle jeho názoru prokazují, že dodavatelem předmětného plynu byla česká společnost B&A CT.

[10] Vadu řízení před městským soudem stěžovatel spatřuje v tom, že nahradil roli žalovaného a dospěl k novým skutkovým zjištěním, se kterými se žalovaný vůbec nevypořádal, když vychází z premisy, že B&A CT vystupovala při sjednávání obchodu se stěžovatelem pouze jako zprostředkovatel skutečného dodavatele B&A CL, neboť jen ta byla na základě registrace u NCG oprávněna obchodovat s plynem na energetické burze. Takový závěr je však zcela nový, neboť žalovaný spojuje povinnost odvést DPH a nárok na odpočet z toho plnění pouze s domnělým skutečným dodavatelem B&A CL. Městský soud uvedený závěr o postavení B&A CT pouze konstatuje, aniž by uvedl, z jakých důkazů k němu dospěl. Závěr městského soudu je tedy nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Městský soud procesně pochybil, když rozhodnutí žalovaného nezrušil a nezavázal žalovaného, aby doplnil skutkový stav o posouzení zapojení B&A CT do předmětných dodávek a aby tento doplněný skutkový stav vyhodnotil z hlediska DPH. Chybí posouzení, zda se jedná o zastoupení přímé či nepřímé a jaké z něj vyplývají dopady do oblasti DPH. Městský soud se nezabývá důsledky, které by takové jednání B&A CT za B&A CL v daném případě z pohledu DPH mělo.

[11] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel dále v absenci přezkoumatelné úvahy stran posouzení žalobní námitky o dobré víře stěžovatele. Závěr městského soudu v bodu 53 rozsudku stěžovatel označil za rozporný s důkazy uvedenými v kasační stížnosti a také za vnitřně rozporný, neboť městský soud v bodu 43 rozsudku uzavřel, že doložené důkazy prokazují, že B&A CT chtěla, aby dodávka plynu byla navenek vnímána jako plnění dodané pouze touto společností. Městským soudem zmíněný dotaz na osobu držitele shipper kódu adresovaný skupině B&A Capital, který stěžovatel neučinil, se stěžovateli jeví nadbytečný, neboť to byl právě dodavatel B&A CT, který stěžovateli tento shipper kód pro vypořádání obchodu sám sdělil. Stěžovatel navíc objektivně nemohl zkontrolovat osobu spojenou s konkrétním shipper kódem ani u

pokračování

samotného operátora trhu NCG. Soud se nevypořádal s předloženými důkazy, které snahu stěžovatele ověřit si identitu a možnost dodat sjednaná plnění prokazují.

[12] S poukazem na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 55/2016–38 stěžovatel konstatoval, že je potřeba vzít v úvahu, že se jednalo o specifickou komoditu (zemní plyn) obchodovanou u operátora trhu, kdy nedochází k „fyzickému“ předání zboží a v zásadě pouze na základě nominací a obchodů realizovaných u operátora trhu dochází ke změně právních vztahů (vlastnictví plynu, který je k dispozici v přenosové soustavě). Fyzicky se při realizaci obchodování s plynem mezi obchodníky s plynem v přenosové soustavě nic neděje, pouze dochází ke změně vlastnictví.

[13] Městský soud i žalovaný se zaměřili pouze na jeden údaj sloužící k nominaci a spárování pokynů k převodu vlastnického práva k smluvenému množství plynu – shipper kód. Nijak se však nevyjádřili k tomu, že unikátní kombinací údajů nutných pro převod práva na využití určitého množství plynu v přenosové soustavě (tedy optikou DPH na prodej plynu jako zboží) disponoval pouze stěžovatel a dodavatel B&A CT, s nímž ji stěžovatel, jako s jediným obchodním partnerem, sdílel. Těmito údaji byl shipper kód stěžovatele a shipper kód používaný B&A CT, shodné množství plynu a shodný obchodní den, kdy bylo sjednané shodné množství plynu oběma stranami nominováno. Jak vyplývá ze sdělení NCG, bez těchto údajů ke spárování objednávky s nabídkou nedojde. Kombinaci těchto údajů znala pouze B&A CT.

[14] Pro převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, které je pro stanovení dodavatele plynu rozhodné, není z pohledu DPH určující, na koho byl registrován shipper kód, který byl pro převod tohoto práva na stěžovatele využit, nýbrž skutečnost, že dodavatel B&A CT platně převedl na stěžovatele právo nakládat s dohodnutým množstvím plynu jako vlastníkem. Předložené důkazní prostředky dokládají, že stěžovatel byl v právním vztahu s B&A CT, se kterým komunikoval a kterému rovněž hradil převedený plyn. V takovém vztahu či komunikaci s jinými osobami, které uvádí žalovaný či městský soud, nebyl, a nemohl tudíž od nich nabýt právo nakládat s plynem jako vlastníkem. Konfirmace společnosti B&A CT dokládají nejen množství dodávaného plynu, ale rovněž osobu dodavatele.

[15] Městský soud se stěžovatelem předloženými důkazními prostředky jednoznačně prokazujícími, že skutečným dodavatelem předmětných dodávek plynu byla B&A CT, jednotlivě ani v celkovém kontextu nezabýval a vyvodil stejně jako žalovaný závěr o tom, že společnost B&A CT nebyla dodavatelem, pouze na základě skutečnosti, že shipper kód nebyl registrován na tohoto dodavatele. Lze si jen těžko představit, proč by B&A CT vystavovala daňové doklady, vystavovala a předkládala konfirmace, přijímala finanční prostředky na účet a uváděla tato plnění ve svých daňových tvrzeních k DPH, než z důvodu, že tato plnění stěžovateli skutečně dodala.

[16] Z § 1109 písm. f) zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, vyplývá, že se stěžovatel stal vlastníkem plynu dodaného B&A CT, neboť z důkazů předložených v průběhu daňové kontroly lze mít za prokázanou jeho dobrou víru v to, že plyn vlastnila B&A CT, když jednala jako registrovaný obchodník s plynem, dodala stěžovateli smluvený objem plynu na komoditní burze NCG a také na něj převedla vlastnické právo

k sjednanému objemu plynu, s nímž stěžovatel dále nakládal. Hypotéza tohoto ustanovení je tak naplněna, neboť vlastnictví plynu není uvedeno v žádném veřejném seznamu.

[17] Pojem dodání zboží dle ZDPH musí být v souladu s judikaturou SDEU vykládán širěji než pojem nabytí vlastnictví dle občanského zákoníku, neboť pojem „dodání zboží“ zahrnuje podle judikatury SDEU *„veškeré převody hmotného majetku jednou stranou opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku“* (viz rozsudek SDEU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-227/14). Stal-li se stěžovatel v souladu s občanským zákoníkem vlastníkem plynu při jeho dodání a současně měl možnost s tímto plynem fakticky dále nakládat, pak nelze mít ani pochybnost o tom, že na stěžovatele byl dodavatelem B&A CT převeden plyn způsobem, který stěžovatele opravňuje k faktickému nakládání s ním, jako by byl vlastníkem tohoto plynu. B&A CT disponovala shipper kódem a vystupovala na fakturách a konfirmacích. Z pohledu DPH tedy měla právo nakládat s plynem jako vlastník a toto právo převedla na stěžovatele, tudíž uskutečnila zdanitelné plnění dodání plynu stěžovateli.

[18] Pokud by B&A CT v rámci obchodování na trhu NCG figurovala jako zprostředkovatel, jak dovozuje městský soud, jednalo by se o tzv. nepřímé zastoupení, tj. o situaci, kdy zástupce jedná svým jménem na účet někoho jiného. Smluvně nepřímému zastoupení odpovídá komisionářská smlouva podle § 2455 občanského zákoníku. S poukazem na § 13 odst. 3 ZDPH stěžovatel uvedl, že na předmětné dodávky plynu je třeba nahlížet jako na dvě transakce, a to dodání zboží společností B&A CL (v roli komitenta) B&A CT (v roli komisionáře) a dodání zboží B&A CT (v roli komisionáře) stěžovateli jakožto třetí osobě. Plnění mezi B&A CT jako dodavatelem a stěžovatelem jako odběratelem by za této situace bylo standardním zdanitelným plněním s nárokem na odpočet DPH. Z pohledu uplatnění DPH a nároku na odpočet uplatněné DPH je tedy nepodstatné, zda B&A CT vystupovala v pozici dodavatele či komisionáře. V obou případech se pro účely DPH jedná o dodání zboží touto společností, které podléhá standardnímu DPH režimu.

[19] Ve vztahu k dobré víře stěžovatel v první řadě zmínil, že před uzavřením smluv s B&A CT provedl standardní proces kontroly, kdy si tohoto dodavatele prověřil a neshledal žádné důvody, ze kterých by mohl usuzovat, že skutečným dodavatelem plynu není tato společnost. Před začátkem obchodního vztahu i v jeho průběhu stěžovatel od B&A CT obdržel množství dokumentů prokazujících, že je dodavatel plnění. Městský soud i žalovaný nesprávně pomíjí, že B&A CT byla registrovaným obchodníkem s plynem, což stěžovatel ověřil jak ze získané licence pro obchod se zemním plynem udělené Energetickým regulačním úřadem, tak ze skutečnosti, že B&A CT bylo celním úřadem povoleno nabytí zemního plynu bez daně. Tyto orgány veřejné moci zvýšily kredibilitu B&A CT a stěžovatel mohl důvodně předpokládat, že takto silně regulovaném odvětví budou licence či potřebné registrace uděleny pouze osobě, která standard tohoto odvětví splní.

[20] Městský soud i žalovaný naproti tomu vyzdvihují okrajové skutečnosti (nízký základní kapitál B&A CT, uvedení více společností na kontaktním listu, které pro stěžovatele, ale ani pro Energetický regulační úřad či příslušný celní úřad nepředstavovaly natolik silné důvody, aby došel k závěru, že B&A CT není schopna dostát svým závazkům

pokračování

a svým jménem a na svůj účet dodat sjednané množství plynu. V průběhu obchodního vztahu dohodnuté dodávky plynu probíhaly standardně a dle dohodnutých podmínek. Dobrá víra stěžovatele ve spolupráci s B&A CT tudíž na počátku vztahu ale ani v jeho průběhu nebyla nijak narušena. Posouzení dobré víry ze strany městského soudu není správné, neboť městský soud ji hodnotí nikoliv s ohledem na skutečnosti, které mohly být stěžovateli známy v době uskutečnění obchodu, nýbrž současným pohledem ovlivněným zjištěními z dlouhotrvajícího vyšetřování. Dobrou víru totiž nelze posuzovat optikou informací získaných následným aktivním prověřováním ze strany správních orgánů s využitím nástrojů, které jim svěřuje zákon. Ty totiž nejsou běžnému podnikatelskému subjektu k dispozici v daném čase. Při běžné obchodní činnosti není možné bezbřehé prověřování každého obchodního partnera.

[21] Soud zakládá své pochybnosti stran dobré víry převážně na registraci shipper kódu. V rámci řízení před správními orgány bylo opakovaně NCG potvrzeno, že stěžovatel neměl v době probíhající spolupráce možnost ověřit, na jakou osobu je používán shipper kód registrován. Proto je posouzení dobré víry stěžovatele touto optikou nesprávné a nespravedlivé. To dokládá i konstatování městského soudu, že stěžovatel předložil důkazy, které se ukázaly jako nepravdivé (smlouva, faktury). Tyto důkazy však nepravdivé nejsou (stěžovatel je nezfalšoval), pouze zachycují realitu tak, jak byla stěžovateli známá v době, kdy se transakce uskutečnily. To, že se později podle městského soudu ukázalo, že domnělým dodavatelem plnění je jiná společnost, nemůže mít na posouzení dobré víry vliv.

[22] Nadto městský soud nevyhodnotil zdaleka všechny informace, které stěžovatel o dodavateli zjistil a na které v rámci žaloby upozornil (zejména veřejnoprávní rozhodnutí ohledně obchodování s plynem). Městský soud i žalovaný vyzdvihují ve svých rozhodnutích nevýznamné skutečnosti (kontaktní list a konfirmace obsahující vedle B&A CT uváděné vždy v pozici „Seller“ i název jiné entity ze skupiny BA Capital v rámci označení interního identifikačního čísla, aniž by vzali do úvahy všechny dokumenty, které si stěžovatel od B&A CT před začátkem spolupráce vyžádal a mohl objektivně opatřit. Zároveň nezohlednil skutečnost, že stěžovatel o obchodování s plynem jednal pouze s B&A CT, a informace jí poskytnuté tak logicky vztahoval primárně k této společnosti. Stěžovatel tak je přesvědčen, že předložil dostatek důkazů, které podporují jeho dobrou víru v to, že dodavatelem plynu byla B&A CT.

[23] **Žalovaný ve vyjádření** ke kasační stížnosti uvedl, že městský soud postupoval při posouzení žaloby správně a jeho rozsudek je zákonný. Městský soud nedospěl k závěru, že B&A CT v transakci figurovala jako zprostředkovatel, tudíž ani nebyl povinen postupovat podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Důvodná není ani námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku z důvodu absence úvahy stran stěžovatelovy dobré víry, neboť napadený rozsudek obsahuje zcela přezkoumatelnou úvahu, proč stěžovatel nemohl být v dobré víře o osobě dodavatele, která plyne z jím předložených důkazů, jakož i jeho znalostí poměrů na trhu s plynem.

[24] Rozporovaný závěr v bodu 53 rozsudku městského soudu stěžovatel vytrhává z kontextu. Městským soudem navržený dotaz na ověření osoby držitele shipper kódu byl zcela na místě. Ze strany městského soudu šlo pouze o příklad opatření, nikoli

konstatování, že muselo být provedeno zrovna toto opatření. Nelze přisvědčit ani tvrzení stěžovatele, že se městský soud nevypořádal s předloženými důkazy, které prokazují snahu ověřit si identitu dodavatele. Ohledně prokázání skutečného dodavatele ze strany stěžovatele žalovaný uvedl, že B&A CT neměl žádné oprávnění obchodovat s plynem svým jménem a na svůj účet, neboť neměl s operátorem trhu uzavřenou smlouvu, nebyl u operátora trhu registrován, a neměl tudíž ani vygenerován shipper kód, jehož prostřednictvím by mohl zobchodovat jednotlivé dodávky plynu na trhu. Dokonce neměl udělenou ani plnou moc k použití shipper kódu B&A CL. Stěžovatel přehlíží, že B&A CT a B&A CL byly personálně propojeny osobou Shavez Ijaz Awan, který byl jednatelem české B&A CT a současně ředitelem britské B&A CL. Údaje komunikované údajně pouze s B&A CT tak byly s velkou pravděpodobností známy i britské B&A CL, který byl jediný řádným obchodníkem na trhu s plynem. Mylná je rovněž námitka, že B&A CT převedl na stěžovatele právo nakládat s věcí jako vlastník, když nemohl činit rozhodnutí, kterými by ovlivnil právní situaci předmětného zboží, mimo jiné s ohledem na absenci smluvní dokumentace mezi B&A CL a B&A CT, kterými by právo mezi oběma společnostmi týkající se sporných dodávek bylo převedeno. Jakýkoliv projev vůle mezi stěžovatelem a B&A CT je za této situace irelevantní.

[25] K argumentaci stěžovatele možností nabytí vlastnictví od nevlastníka podle § 1109 písm. f) občanského zákoníku žalovaný namítl, že se jedná o nepřípustnou námitku podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel neuplatnil v žalobě. Z procesní opatrnosti žalovaný uvedl, že toto ustanovení na posuzovanou věc nedopadá, když nutnou podmínkou nabytí vlastnického práva podle tohoto ustanovení je dobrá víra nabyvatele v oprávnění druhé strany vlastnické právo převést. Žalovaný i městský soud však dospěli k závěru, stěžovatel nemohl být v dobré víře ohledně dodavatele plynu. Stěžovatel tedy nemohl tímto způsobem nabytí vlastnické právo od B&A CT. Nadto je podstatné, že nabytí vlastnického práva stěžovatelem není vůbec sporováno. Nabyl jej od skutečného vlastníka plynu, kterým byl B&A CL. V rozsudku SDEU C-277/14 se jednalo o specifickou situaci, která se zásadně odlišuje od posuzované věci.

[26] Ohledně dobré víry stěžovatele žalovaný uvedl, že stěžovatel při posuzování dodavatele B&A CT nezohlednil fakta z obchodního rejstříku. B&A CT byl zapsán do obchodního rejstříku pouhé dva měsíce před uzavřením smlouvy EFET, přičemž samotná společnost vznikla o necelý rok dříve, tedy neměla prakticky žádnou historii, včetně nezveřejněných účetních závěrek, jež poskytují údaje o hospodaření a finanční situaci. Dalším varovným signálem byl nepoměr výše základního kapitálu ve výši 60 Kč k objemům prováděných obchodních transakcí, pro který stěžovateli mohly důvodně vzniknout pochybnosti, zda B&A CT bude v budoucnu schopen dostát svým závazkům. Na listině kontaktních údajů jsou uvedeny názvy tří společností – britské B&A CL, italské BA Capital Srl a české B&A CT, avšak pouze jeden shipper kód, přičemž z listiny není vůbec zřejmé, které ze tří uvedených společností shipper kód náleží. Obsah předložených konfirmací je nejednoznačný, neboť jsou zde uvedeny údaje o dvou subjektech, když je zde uveden jak BA Capital Srl (u identifikace podmínek konkrétní transakce, jež se konfirmace týká), tak i B&A CT označený jako prodávající, a proto ani z nich nelze jednoznačně postavit najisto, kdo je skutečným dodavatelem plynu. Stěžovatel s B&A CT neuzavřel (nepředložil) úplnou rámcovou smlouvu EFET, přičemž s ostatními dodavateli uzavřel (předložil) rámcové smlouvy kompletní. Okolnosti dodávek plynu tak ponechal do



pokračování

značné míry náhodě, aniž je řádně ošetřil. Předložené faktury byly vystaveny v rozporu se smlouvou, což stěžovatel akceptoval.

[27] Okolnost, že dodávky plynu na základě spárování nominací na trhu probíhaly, neprokazuje dobrou víru stěžovatele, když shipper kód, pod kterým musel dodavatel nominaci provést a který musel v rámci nominace zadat jako kód protistrany i stěžovatel, byl shipper kód B&A CL. Stěžovatelem zmiňované udělení licence od Energetického regulačního úřadu a povolení celního úřadu k nabytí zemního plynu bez daně nemají na posouzení dobré víry žádný vliv, neboť pro nově vzniklý subjekt není nikterak náročné dané podmínky splnit. Tvrzení stěžovatele, že městský soud hodnotil dobrou víru dnešním pohledem, a zatížil tak své závěry prizmatem zpětného ohlednutí, je nedůvodná. Městský soud vycházel ze skutečností tvrzených samotným stěžovatelem, který se prezentuje jako znalý podmínek obchodování na trhu NCG, tedy mu podmínka registrace u operátora trhu byla známa a tuto si měl řádně ověřit, když z dostupných informací a podkladů neměl ohledně B&A CT tuto skutečnost postavenou na jisto.

[28] Stěžovatel v **replíce** k vyjádření žalovaného ze dne 7. 6. 2023 uvedl, že městský soud se zcela správně neztotožnil s ignorováním B&A CT v celé transakci, neboť vzhledem k předloženým důkazům není možné tvrdit (jak to činí žalovaný), že tato společnost v dodávkách vůbec nevystupovala. Městský soud dospěl k závěru, že B&A CT figurovala v zásadě jako zprostředkovatel obchodu, tj. dospěl k novým skutkovým zjištěním, a měl proto postupovat podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a zrušit žalobou napadené rozhodnutí. Tvrzením, že stěžovatel nepředložil žádné důkazy, kterými by bylo prokázáno, že ověřoval skutečného dodavatele, žalovaný překrucuje faktický stav a opomíjí, že takové důkazy stěžovatel uvedl v kasační stížnosti. Městský soud v bodu 43 rozsudku uznává, že B&A CT chtěla být vnímána jako dodavatel. O to méně tak lze stěžovateli přičítat k tíži, že B&A CT takto vnímal. Stěžovatel neměl žádné konkrétní indicie, které by měly vyvolat potřebu ověřovat shipper kód. B&A CT deklarovala, že předmětný shipper kód může používat na základě interního zmocnění, a tuto skutečnost dokonce operátorovi trhu NCG oznámila, jak vyplývá ze sdělení B&A CT zachyceného na str. 6 zprávy o daňové kontrole č. j. 7138361/17/2008-60563-109767 k daňové kontrole B&A CT, která je součástí spisu k daňové kontrole stěžovatele.

[29] Argumentace stěžovatele ohledně nabytí vlastnictví od nevlastníka podle § 1109 písm. f) občanského zákoníku není nepřipustná, jak se domnívá žalovaný. Stěžovatel tak pouze reagoval na názor městského soudu, že B&A CT se nikdy nemohla stát vlastníkem plynu, neboť nebyla registrována u operátora trhu NCG. Žalovaný podstatu dobré víry z pohledu občanského práva vykládá nesprávně. Zcela opomíjí úpravu § 1113 občanského zákoníku. Úvaha o roli B&A CT jako zprostředkovatele se objevila v rámci napadeného rozsudku poprvé. Žalovaný s touto argumentací nikdy neoperoval, a proto je tato argumentace v kasační stížnosti přípustná. Základní kapitál je pouze účetní a právní veličinou, která nic nevypovídá o reálné finanční situaci dané společnosti. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas se žalovaným, že jelikož B&A CT byla relativně nově vzniklým subjektem, měl mít o ní stěžovatel pochybnosti. Neměl tudíž ani důvod pochybovat o tom, že je shipper kód registrován na B&A CT. Zdůraznil, že pozdější zjištění, že domnělým dodavatelem je jiná společnost, nemůže mít vliv na posouzení dobré víry stěžovatele.

[30] Žalovaný v **duplice** ze dne 24. 7. 2023 uvedl, že bylo povinností stěžovatele prokázat svůj tvrzený nárok, tedy splnění podmínek podle § 72 a § 73 ZDPH, včetně dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu, což se mu nepodařilo. Naopak bylo nade vší pochybnost prokázáno, že tímto dodavatelem byla B&A CL. Stěžovatelem předložené důkazní prostředky neprokazují, že by přijal nějaké opatření k ověření skutečného dodavatele. Potvrzení o úhradě a daňové přiznání B&A CT nebyly posuzovány stran prokázání dobré víry stěžovatele, nýbrž stran doložení, kdo byl skutečným dodavatelem plynu. Tyto důkazy nemohou být ve vztahu k dobré víře posuzovány vůbec, jedná se o listiny, jež mohl stěžovatel získat až poté, co vstoupil do obchodního vztahu. Ze zjištěného skutkového stavu je evidentní, že si stěžovatel svého obchodního partnera před začátkem spolupráce řádně neproověřil. Jakkoli nemohl provést dotaz na držitele shipper kódu u operátora trhu, mohl zvolit jiný způsob ověření. Stěžovatel však žádné prověřování ani netvrdí. Žalovaný nespornuje, že jedna fyzická osoba může jednat za více právnických osob a tato jednání je následně třeba posoudit individuálně. Nahlíženo touto optikou právní jednání pana S. I. A. nemůže být přičitatelné B&A CT, když by v takovém případě nedošlo k předmětné dodávce (B&A CT není registrovaným obchodníkem s plynem s přiděleným shipper kódem). Na tom nemůže nic změnit ani interní zmocnění mezi B&A CT a B&A CL k používání shipper kódu. Skutečným dodavatelem na základě získaných důkazů mohla být pouze B&A CL. Důvod pro postup podle § 1109 občanského zákoníku není dán, neboť stěžovatel plyn nabyl od skutečného vlastníka plynu, kterým byla B&A CL. U obchodníků s plynem je nízký základní kapitál zcela nestandardní a je hodnocen rizikově, což ostatně potvrdilo i svědectví C. T. Stěžovateli jakožto znalci prostředí obchodování s plynem musela být tato skutečnost dobře známa. Nadto nelze tuto skutečnost hodnotit izolovaně, ale v souhrnu s dalšími zjištěními, mj. i se skutečností, že B&A CT byla novým subjektem bez historie.

[31] Stěžovatel v **triplice** ze dne 12. 10. 2023 uvedl, že městský soud roli B&A CT v transakci nijak nehodnotí, resp. neposuzuje režim DPH plnění poskytnutého B&A CT, což způsobuje nezákonnost jeho rozhodnutí. Důkazy předložené stěžovatelem prokazují, že přijal opatření, kterými mohl ověřit skutečného dodavatele plnění. Dobrá víra v B&A CT stěžovateli vznikla díky prověření celé řady informací, které měl před zahájením obchodování k dispozici, neboť si je aktivně vyžádal. Stěžovatel především objektivně nebyl schopen v době zahájení obchodování s B&A CT zjistit, které konkrétní společnosti patří shipper kód sdělený dodavatelem B&A CT. To nerozporuje ani žalovaný. Operátor trhu tuto informaci totiž neposkytoval a nebyla s jistotou ověřitelná ani jiným způsobem. Nezákonnost napadeného rozsudku zakládá též nehodnocení dopadu role B&A CT jako zprostředkovatele dodávky plynu na daňovou povinnost stěžovatele.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[32] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední

pokračování

povinnosti.

[33] Kasační stížnost je důvodná.

[34] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v projednávané věci se jedná o posouzení, zda stěžovatel za zdaňovací období říjen 2015 prokázal nárok na odpočet DPH z přijatých plnění (zemní plyn) od české společnosti B&A CT.

[35] Nejvyšší správní soud uvedl v bodech 43 a 44 rozsudku ze dne 19. 11. 2021, č. j. 3 Afs 116/2020 – 83, že *„podmínky pro vznik a uplatnění nároku na odpočet DPH jsou, pokud jde o vnitrostátní prodej a nákup zboží, upraveny v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) a odst. 3 uvedeného zákona platí, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti. K tomu dochází dodáním zboží. V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), a na ni navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu, současně platí, že nárok na odpočet daně je spojen jen a pouze se skutečným zdanitelným plněním, tedy výhradně se skutečným dodáním zboží. Pokud ke skutečnému dodání zboží nedochází, nárok na odpočet daně nevzniká. Fiktivní plnění, tedy takové, které se odehrává toliko v rovině účetních a dalších dokladů, aniž by mělo reálný základ, nárok na odpočet daně nezakládá (viz rozsudek SDEU ve spojených věcech SGI a Valériane SNC proti Ministre de l'Action et des Comptes publics, ze dne 27. 6. 2018, C-459/17 a C-460/17, ECLI:EU:C:2018:501, zejména body 33 až 40).“*

[36] Poukázat lze rovněž na bod 51 rozsudku NSS ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016 – 70, z něž vyplývá, že *„podle ustálené judikatury Soudního dvora 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 (rozsudek ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe). ... Ve vztahu k pojmu »dodání zboží« se vyjádřil Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014 - 46, v němž výslovně dovodil, že dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, [...] právo nakládat se zbožím jako vlastníkem zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu lze rovněž odkázat na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 8. 2. 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88). Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci“.*

[37] V posuzované věci se jednalo o obchodování se specifickou komoditou (zemním plynem) při kterém nedochází ke „standardnímu“ fyzickému předání zboží, ale k převodu vlastnického práva k plynu nacházejícímu se v přenosové soustavě. Obchodování probíhalo prostřednictvím operátora trhu NCG na základě tzv. nominací, které se zadávají do systému NCG, nominace obsahuje shipper kód protistrany, dohodnuté množství plynu, který má být zobchodován v rámci dané dodávky a plynárenský den. V případě, že NCG obdrží od kupujícího i prodávajícího shodnou nominaci, tyto propojí a obchod vypořádá. Tato odlišnost způsobená fyzickou podstatou plynu však podle Nejvyššího správního soudu neznamená, že by nebylo na místě vycházet z výše uvedené judikatury, neboť zemní plyn je s popsány odlišnostmi při obchodování předmětem obchodních

vztahů stejně jako jiné zboží.

[38] Stěžovatel namítl, že městský soud nahradil odůvodnění žalovaného novými skutkovými zjištěními a dospěl ke zcela novému závěru, že B&A CT vystupovala při sjednávání obchodu se stěžovatelem pouze jako zprostředkovatel skutečného dodavatele B&A CL. Nejvyšší správní soud k tomu v první řadě pro přehlednost konstatuje, že městský soud se nejprve v bodu 41 ztotožnil se závěrem žalovaného, že skutečným dodavatelem plynu mohla být pouze B&A CL a v bodu 45 navázal, že B&A CT nemohla s předmětným plynem právně nakládat a žalobci jej dodat a pokud tak fakticky učinila, činila tak jménem a na účet B&A CL. Stěžovateli nelze přisvědčit, že městský soud dospěl k novým skutkovým zjištěním, neboť městský soud žádné nové skutečnosti v řízení nezjišťoval. K výše zmíněnému právnímu závěru ohledně jednání B&A CT dospěl v souvislosti s vypořádáním poukazu stěžovatele na rozsudek SDEU ve věci C-277/14. Jedná se o vskutku nový závěr, neboť žalovaný tento závěr neučinil, když na základě zjištěných skutečností dospěl k závěru, že B&A CT dodavatelem plynu ve vztahu ke stěžovateli nebyla, neboť neměla u operátora trhu NCG registrovaný shipper kód a dodavatelem plynu stěžovateli byla B&A CL, která shipper kód měla, a tudíž mohla s plynem obchodovat. Formulace uvedeného právního závěru ohledně jednání B&A CT městským soudem však nemá za následek nezákonnost napadeného rozsudku, neboť městský soud k tomuto závěru dospěl na základě skutkového stavu zjištěného žalovaným, který byl stěžovateli znám. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že nelze správním soudům upírat možnost do jisté míry modifikovat právní posouzení věci ze strany žalovaného, za předpokladu, že účastníci jsou se skutkovým stavem řádně seznámeni.

[39] Neobstojí ani námitka stěžovatele, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný, neboť neuvedl, na základě čeho k uvedenému závěru ohledně postavení B&A CT dospěl. Z rozsudku městského soudu je zřejmé, že k tomuto závěru dospěl na základě skutečnosti, že B&A CT neměla u operátora trhu NCG registrovaný shipper kód, a nemohla tudíž s plynem právně nakládat. K tomuto závěru o postavení B&A CT bylo možné dospět na základě doposud zjištěných skutečností, a neobstojí proto ani námitka stěžovatele, že městský soud procesně pochybil, když rozhodnutí žalovaného nezrušil a nezavázal žalovaného, aby doplnil skutkový stav o posouzení zapojení B&A CT do předmětných dodávek a tento doplněný skutkový stav vyhodnotil z hlediska DPH.

[40] Za opodstatněnou Nejvyšší správní soud nepovažuje ani výtku stěžovatele, že chybí posouzení, zda se jedná o zastoupení přímé či nepřímé a jaké z něj vyplývají dopady do oblasti DPH, neboť za situace, kdy městský soud dospěl stejně jako žalovaný k závěru, že skutečným dodavatelem mohla být pouze B&A CL, je logické, že se již těmito otázkami nezabýval. Při přijetí závěrů ohledně postavení B&A CL a B&A CT při obchodování s plynem tedy městský soud procesně nepochybil a jeho závěry nejsou nepřezkoumatelné, to však neznamená, že tyto závěry obstojí, jak bude uvedeno níže.

[41] Rovněž stěžovatelem namítanou nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku z důvodu absence přezkoumatelné úvahy ohledně dobré víry stěžovatele Nejvyšší správní soud neshledal. Městský soud v bodu 53 rozsudku důkazy ve shodě s žalovaným vyhodnotil tak, že stěžovatel nemohl být v dobré víře o tom, kdo je

pokračování

dodavatelem plynu, a zmínil v této souvislosti, že stěžovatel v žalobě netvrdí, že přijal rozumná opatření k ověření dodavatele plynu (např. dotazem na osobu držitele shipper kódu adresovaným skupině B&A Capital). Otázkou dobré víry stěžovatele se tedy městský soud zabýval. Tento závěr není rozporný ani s bodem 43 rozsudku, v němž městský soud uvedl, že doložené důkazy prokazují, že B&A CT chtěla, aby dodávka plynu byla navenek vnímána jako plnění dodané pouze touto společností. Městský soud zde totiž hodnotil jednání B&A CT, nikoli dobrou víru stěžovatele. Nezpochybnil přitom, že na stěžovatelem předložených listinných důkazech je tato společnost uvedena jako dodavatel (prodávající), a tudíž se jako dodavatel plynu stěžovateli jevila. Podle městského soudu však nemohla být dodavatelem, jelikož neměla vlastní shipper kód.

[42] Městským soudem zmíněný dotaz na osobu držitele shipper kódu adresovaný skupině B&A Capital, který stěžovatel neučinil, je vskutku vhodným opatřením ke zjištění, které společnosti z této skupiny patřil používaný shipper kód. Stěžovatelem namítaná skutečnost, že objektivně nemohl zkontrolovat osobu spojenou s konkrétním shipper kódem u samotného operátora trhu NCG, na možnosti stěžovatele uskutečnit tento dotaz nic nemění. Za zcela pochopitelné nicméně Nejvyšší správní soud považuje, že stěžovatel tento dotaz neučinil v situaci, kdy B&A CT shipper kód pro vypořádání obchodu sama sdělila a obchodní spolupráce mezi stěžovatelem a touto společností probíhala bez problémů a komplikací. Stěžovatel tedy neměl žádné konkrétní indicie, které by měly vyvolat potřebu ověřovat shipper kód, jak na to příležitostně poukázal v replice ze dne 7. 6. 2023.

[43] Stěžovatel městskému soudu vytkl, že se nevypořádal s předloženými důkazy, které snahu stěžovatele ověřit si identitu a možnost dodat sjednaná plnění prokazují. Tato námitka ovšem není opodstatněná, neboť městský soud stěžovatelem předložené důkazy v napadeném rozsudku vyhodnotil.

[44] Poukaz stěžovatele na rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38, učiněný v souvislosti s popisem specifických okolností při obchodování se zemním plynem, v rámci něhož stěžovatel mimo jiné uvedl, že fyzicky se při realizaci obchodování s plynem mezi obchodníky s plynem v přenosové soustavě nic neděje, pouze dochází ke změně vlastnictví, považuje ovšem Nejvyšší správní soud za příležitostně pro posuzovanou věc. V bodech 22 a 23 tohoto rozsudku zdejší soud konstatoval, že *„pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že »prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění«* (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). *Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. »Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila*

*osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá» (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45).*

[45] *Po daňovém subjektu nicméně nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS, obdobně též náleze Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99). 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 odtrhovat, naopak se jedná o skutečnosti na sebe úzce navazující (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 – 156).“*

[46] Žalovaný ve stručnosti dospěl k závěru (zejm. body 69 a 71 napadeného rozhodnutí), že zboží bylo fakticky dodáno v deklarovaném rozsahu, ovšem nebylo dodáno osobu deklarovanou na daňových dokladech (B&A CT), neboť tato společnost nemohla na trhu NCG obchodovat, neboť neměla přidělený shipper kód nezbytný k obchodování. Důkazy předložené stěžovatelem (rámcová smlouva EFET mezi stěžovatelem a B&A CT, faktury, confirmace, listina s kontaktními údaji společností skupiny B&A Capital) žalovaný vyhodnotil tak, že nedokládají dodání zboží společností B&A CT, resp. dobrou víru stěžovatele, že mu předmětné zboží dodával dodavatel uvedený na daňových dokladech, tj. B&A CT. Městský soud se s tímto hodnocením důkazů i závěrem žalovaného ztotožnil. Z výše uvedeného tak je zřejmé, že městský soud i žalovaný zohlednili při posouzení věci také důkazy předložené stěžovatelem a z nich vyplývající skutečnosti, a nelze proto stěžovateli přisvědčit, že se zaměřili pouze na shipper kód, byť posouzení věci založili zejména na absenci vlastního shipper kódu B&A CT.

[47] Stěžovateli však je třeba plně přisvědčit v tom, že žalovaný a městský soud nezohlednili faktický průběh obchodování s plynem, kdy unikátní kombinací údajů nutných pro převod práva na využití určitého množství plynu v přenosové soustavě disponoval pouze stěžovatel a dodavatel B&A CT, s nímž ji stěžovatel, jako s jediným obchodním partnerem sdílel. Stěžovatel uvedl, že se jednalo o shipper kód stěžovatele a shipper kód používaný B&A CT, shodné množství plynu a shodný obchodní den, kdy bylo sjednané shodné množství plynu oběma stranami nominováno.

[48] Ve stěžovatelem předloženém kontaktním listu skupina B&A Capital navenek deklarovala, že používá shipper kód NCHB400200350000, neboť v kontaktním listu jsou uvedeny kontakty, adresy a bankovní účty společností tvořících tuto skupinu (jedná se o společnosti B&A CL, B&A Capital Srl, a B&A CT). Stěžovatel tudíž oprávněně vycházel z toho, že B&A CT byla oprávněna uvedený shipper kód používat, přičemž nebylo povinností stěžovatele dále zjišťovat, jakým způsobem bylo používání shipper kódu v rámci skupiny B&A CT ošetřeno. Skutečnost, že při prošetřování věci správními orgány později vyšlo najevo, že tento shipper kód patří B&A CL, na tomto závěru nic nemění. O správnosti tohoto závěru je Nejvyšší správní soud přesvědčen také s ohledem na zprávu o

pokračování

daňové kontrole ze dne 19. 9. 2017, č. j. 7138361/17/2008-60563-109767, kontrolovaného daňového subjektu B&A CT, v níž je mimo jiné uvedeno, že dle sdělení B&A CT ze dne 8. 12. 2015 je výše uvedený shipper kód NCG alokován B&A CL, nicméně na základě interního zmocnění, je toto číslo používáno i pro jiné společnosti skupiny B&A Capital. Potvrzení o alokaci kódu bylo NCG učiněno formou e-mailu.

[49] Z informací získaných v rámci dožádání u operátora NCG vyplynulo, že jiná společnost může získat přístup k shipper kódu a jednat jménem majitele smlouvy na základě plné moci, neoprávněné předání ovšem nelze vyloučit. Nejvyšší správní soud je s ohledem na výše uvedené přesvědčen, že předložený kontaktní list není na místě vykládat tak, že není zřejmé, která ze společností v něm uvedených byla oprávněna užívat předmětný shipper kód, jak to činí žalovaný a městský soud, nýbrž tak, že z kontaktního listu vyplývá, že tento shipper kód mohly (na základě interního zmocnění) užívat všechny společnosti na něm uvedené, tj. i B&A CT. S ohledem na tento závěr neobstojí úvaha městského soudu i žalovaného, že stěžovatel na základě kontaktního listu nemohl mít postaveno najisto, kdo může být dodavatelem plynu.

[50] Nejvyšší správní soud nahlíží na shipper kód jako na jeden z několika administrativně technických údajů nutných k provedení a zaregistrování obchodu se zemním plynem prostřednictvím operátora trhu NCG, čímž dojde uskutečnění převodu vlastnického práva k plynu v přenosové soustavě. Absence vlastního shipper kódu nevyklučuje převod práva nakládat s plynem jako vlastník. Bez shipper kódu sice nelze fakticky realizovat převod plynu, neboť operátor NCG obchod nezaregistruje, veškerá práva k plynu však stále jeho vlastníkovu náleží v plném rozsahu ať už má či nemá vlastní shipper kód. Mezi účastníky je nesporné, že B&A CT při obchodech se stěžovatelem (zadávání nominací) používala shipper kód, který měla u operátora NCG registrovaný jiná společnost ze skupiny B&A Capital – společnost B&A CL. Užití administrativního údaje v podobě shipper kódu jinou společností, než která jej měla zaregistrovaný u operátora trhu NCG, nic nemění na tom, že ze stěžovatelem předložených důkazů (smlouva EFET, faktury, konfirmace) vyplývá, že obchody s plynem mezi stěžovatelem a B&A CT fakticky proběhly a operátor trhu NCG je zaregistroval. Ostatně také žalovaný konstatoval, že v posuzovaném případě nebylo pochyb o tom, že zboží bylo fakticky dodáno v deklarovaném rozsahu.

[51] Nejvyšší správní soud proto stěžovateli přisvědčil, že pro převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, které je pro stanovení dodavatele plynu rozhodné, není z pohledu DPH určující, na koho byl registrován shipper kód, který byl pro převod tohoto práva na stěžovatele využit, nýbrž skutečnost, že dodavatel B&A CT platně převedl na stěžovatele právo nakládat s dohodnutým množstvím plynu jako vlastník. Zcela na místě je přisvědčit také další argumentaci stěžovatele, že k převodu vlastnického práva k plynu nepostačoval pouze shipper kód, ale bylo nutné jej použít v systému NCG spolu s dalšími údaji, přičemž předložené důkazní prostředky dokládají, že stěžovatel byl v právním vztahu se společností B&A CT, s níž komunikoval a které hradil převedený plyn. V takovém vztahu či komunikaci s B&A CL nebyl, a z tohoto důvodu od ní nemohl nabýt právo nakládat s předmětným plynem jako vlastník. Nejvyšší správní soud tak má stejně jako stěžovatel za to, že důkazní prostředky předložené stěžovatelem v daňovém řízení (faktury, konfirmace, smlouva EFET mezi stěžovatelem a B&A CT) prokazují, že skutečným dodavatelem

předmětných dodávek plynu byla B&A CT. S přihlédnutím k uvedenému Nejvyšší správní soud přisvědčil také navazujícímu závěru stěžovatele, že na něj byl dodavatelem B&A CT převeden plyn způsobem, který stěžovatele opravňuje k faktickému nakládání s ním, jelikož B&A CT prakticky shipper kódem disponovala a vystupovala na fakturách a konfirmacích, a z pohledu DPH tedy měla právo nakládat s plynem jako vlastník, tudíž uskutečnila zdanitelné plnění dodáním plynu stěžovateli.

[52] Argumentace stěžovatele § 1109 písm. f) občanského zákoníku v doplnění kasační stížnosti a § 1113 občanského zákoníku v replice ze dne 27. 6. 2023 je nepřípustná, neboť ji stěžovatel neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Pouze pro úplnost tak Nejvyšší správní soud k této argumentaci konstatuje, že uvedená ustanovení občanského zákoníku se v posuzované věci neuplatní, neboť se týkají nabytí vlastnictví od neoprávněného, tj. od osoby, která není oprávněna vlastnické právo převést. B&A CT však oprávněna plyn převést byla, neboť jej měla k dispozici a měla k dispozici všechny k převodu potřebné údaje, včetně shipper kódu, byť se nejednalo (formálně) o její shipper kód.

[53] Nejvyšší správní soud se nezabýval argumentací stěžovatele ohledně daňových důsledků (režimu DPH) v situaci, kdy by B&A CT v obchodech s plynem vystupovala jako zprostředkovatel svým jménem na účet někoho jiného, neboť o takovýto případ se v posuzované věci nejednalo, jelikož B&A CT byla dodavatelem plynu stěžovateli.

[54] Nejvyšší správní soud se ztotožnil se stěžovatelem také v tom, že při obchodování s B&A CT byl v dobré víře, že dodavatelem plynu je právě tato společnost, jelikož od ní před začátkem obchodování i v jeho průběhu obdržel dokumenty prokazující, že je dodavatelem plnění (dotazník KYC, smlouva EFET, konfirmace, faktury), tak veřejnoprávní rozhodnutí osvědčující, že B&A CT byla kvalifikovaným obchodníkem s energiemi (licence pro obchod se zemním plynem udělená Energetickým regulačním úřadem, povolení k nabytí zemního plynu bez daně celním úřadem). Uvedení stejného shipper kódu na kontaktním listu pro B&A CT a další dvě společnosti ze skupiny B&A Capital Nejvyšší správní soud nepovažuje za okolnost, která by mohla dobrou víru stěžovatele narušit a snížit důvěryhodnost B&A CT, neboť obchodování stěžovatele se společností B&A CT probíhalo řádně a z kontaktního listu vyplývá, že tento shipper kód mohly užívat společnosti na něm uvedené, tj. i B&A CT. Ani z nízkého základního kapitálu B&A CT není bez dalšího možné bez dalšího dovozovat, že by B&A CT nebyla schopna dostát svým závazkům a svým jménem a na svůj účet dodat sjednané množství plynu, tím spíše, když dohodnuté dodávky plynu probíhaly standardně a dle dohodnutých podmínek. Obstojí proto také závěr stěžovatele, že dobrá víra stěžovatele ve spolupráci s B&A CT na počátku vztahu, ale ani v jeho průběhu nebyla nijak narušena.

[55] Stěžovateli lze přisvědčit také v tom, že městský soud se nevyjádřil k veřejnoprávním rozhodnutím ohledně obchodování s plynem. Uvedení identifikačního čísla společnosti B&A Capital Srl na konfirmaci o uzavření obchodu s plynem mezi stěžovatelem a B&A CT tuto konfirmaci nezpochybňuje, neboť veškeré další údaje na těchto konfirmacích (odkaz na EFET smlouvu, datum transakce, množství plynu, cena, odkaz na systém a bod doručení NCG, B&A CT je uvedena jako prodávající a stěžovatel jako kupující) zřetelně dokládají a potvrzují uzavření obchodu (dodání zboží) mezi



pokračování

stěžovatelem a B&A CT.

[56] Výtka stěžovatele, že městský soud nezohlednil, že stěžovatel o obchodování s plynem jednal pouze s B&A CT, a informace jí poskytnuté tak logicky vztahoval primárně k této společnosti neobstojí, neboť městský soud se s touto skutečností vypořádal v bodu 41 rozsudku, kde konstatoval, že komunikace stěžovatele právě s B&A CT závěr, že skutečným dodavatelem nebyla společnost, která jako dodavatel v dokladech figurovala, ale ta, která byla jako dodavatel plynu registrovaná u operátora trhu, pouze potvrzuje a nijak jej nevyvrací.

[57] Důvodná je též námitka stěžovatele týkající se nesprávného posouzení dobré víry ze strany městského soudu. Městský soud svůj závěr založil převážně na tom, že dodavatel B&A CT neměla vlastní shipper kód, a nemohla tudíž být dodavatelem plynu. Z výše uvedeného však je zřejmé, že tento závěr neobstojí. Argumentace stěžovatele, že dobrou víru nelze posuzovat optikou informací získaných následným aktivním prověřováním ze strany správních orgánů s využitím nástrojů, které jim jako orgánům veřejné moci svěřuje zákon, je příliš zobecňující, neboť jestliže při tomto následném prověřování jsou zjištěny skutečnosti vyvracející dobrou víru, kterých by si daňový subjekt v důsledku svého nezodpovědného, nedbalého či neobezřetného jednání při obchodování nepovšiml, nemůže mu dobrá víra svědčit. Naproti tomu je na místě stěžovateli přisvědčit, že cílem podnikání v zásadě není bezbřehé prověřování obchodního partnera.

[58] K upozornění stěžovatele, že v rámci řízení bylo NCG potvrzeno, že neměl v době probíhající spolupráce možnost ověřit, na jakou osobu je používán shipper kód registrován, Nejvyšší správní soud uvádí, že NCG vskutku v rámci mezinárodního dožádání sdělilo, že na jeho webových stránkách je zveřejněn seznam shipper kódů pouze od společností, které s tímto zveřejněním souhlasily. Stěžovateli však nic nebránilo dotazem na B&A CT ověřit, na jakou společnost ze skupiny B&A Capital je tento kód registrován. Možnost ověřit vlastníka shipper kódu tedy stěžovatel měl. Pro posouzení věci však to, zda a jakým způsobem stěžovatel zjišťoval společnost, která měla registrovaný u NCG předmětný shipper kód, nemá význam, neboť podstatné je, že B&A CT na stěžovatele převedla vlastnické právo k plynu a z této skutečnosti je třeba při posouzení věci vycházet.

[59] Konstatování městského soudu, že stěžovatel předložil důkazy, které se ukázaly jako nepravdivé (smlouva, faktury), neobstojí, neboť tyto důkazy nejsou nepravdivé, nýbrž zachycují obchodní transakce mezi stěžovatelem a B&A CT a jejich nepravdivost nelze dovozovat z toho, že B&A CT při používání s plynem používala shipper kód B&A CL, a z navazujícího závěru, že skutečným dodavatelem plynu byla B&A CL, jak to v podstatě činí městský soud. Závěr, že skutečným dodavatelem plynu byla B&A CL, neobstojí, jak vyplývá z výše uvedeného.

[60] Nejvyšší správní soud uzavírá, že v posuzované věci bylo prokázáno, že stěžovatel ve zdaňovacím období říjen 2015 od české společnosti B&A CT nakoupil zemní plyn a toto zboží mu bylo dodáno. Žalovaný i městský soud tudíž pochybili, když dospěli k závěru, že stěžovatel neprokázal, že plyn přijal od této společnosti, a neprokázal tedy oprávněnost nárokovaného odpočtu DPH. Důvody, pro které žalovaný stěžovateli

odepřel nárok na odpočet DPH z těchto plnění, neobstály.

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[61] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených úvah zrušil napadený rozsudek městského soudu. Jelikož již v řízení před městským soudem byly dány podmínky pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], zdejší soud zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[62] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel měl ve věci úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, a to jak v řízení před městským soudem, tak i v řízení o kasační stížnosti.

[63] Uplatnitelné náklady řízení o žalobě se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu proti rozhodnutí žalovaného ve výši 3.000 Kč a dále z nákladů právního zastoupení. V řízení před městským soudem má stěžovatel právo na náhradu odměny za právní zastupování za celkem tři úkony jeho právního zástupce - převzetí zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif)] a podání žaloby a repliky ze dne 30. 3. 2021 [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], ve výši po 3.100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. celkem 9.300 Kč. Stěžovatel má též právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce v řízení o žalobě za tyto tři úkony ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce stěžovatele doložil, že je plátcem DPH, proto se odměna za zastupování zvyšuje o tuto daň ve výši 21 %, tedy o 2.142 Kč. Za řízení před městským soudem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů v částce celkem 15.342 Kč.

[64] V řízení před Nejvyšším správním soudem má stěžovatel, vedle zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč, právo na náhradu odměny za tři úkony jeho právního zástupce podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, tj. podání kasační stížnosti, repliky ze dne 6. 6. 2023 a tripliky 12. 10. 2023 ve výši po 3.100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. celkem 9.300 Kč. Stěžovatel má dále právo na náhradu hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tj. celkem 900 Kč. Již výše bylo uvedeno, že zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani, tj. o 21 % na 12.342 Kč. Stěžovatel tak má nárok na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce celkem 17.342 Kč. K plnění soud určil přiměřenou lhůtu.

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

V Brně dne 22. ledna 2024

Mgr. Aleš Roztočil

pokračování

4 Afs 65/2023-74

předseda senátu