



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Pražská plynárenská, a.s.**, IČ 601 93 492, se sídlem Národní 37, Praha 1, zast. Mgr. Ing. Radkem Matušíkem, advokátem, se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2020, č. j. 43962/20/5300-22441-711776, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2023, č. j. 6 Af 2/2021-160,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2023, č. j. 6 Af 2/2021-160, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství 7.12.2020, č. j. 43962/20/5300-22441-711776, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na nákladech řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku celkem 73.824 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Ing. Radka Matušíka, advokáta, se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím změnil dále uvedená rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“) ze dne 20. 12. 2019. Jednalo se

o dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období:

- duben 2015, č.j. 214755/19/4200-11771-050925, kterým byla doměřena daň ve výši 365.191 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 73.038 Kč,
- květen 2015, č.j. 214756/19/4200-11771-050925, kterým byla doměřena daň ve výši 13.866.746 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 2.773.349 Kč,
- červen 2015, č.j. 214757/19/4200-11771-050925, kterým byla doměřena daň ve výši 37.757.268 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 7.551.453 Kč,
- červenec 2015, č.j. 214758/ 19/4200-11771-050925, kterým byla doměřena daň ve výši 46.582.706 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 9.316.541 Kč,
- srpen 2015, č.j. 214759/19/4200-11771-050925, kterým byla doměřena daň ve výši 55.703.116 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 11.140.623 Kč,
- září 2015, č.j. 214760/19/4200-11771-050925, kterým byla vyměřena vlastní daň ve výši 64.233.096 Kč a
- říjen 2015, č.j. 215438/19/4200-11771-050925, kterým byla doměřena daň ve výši 8.762.726 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z rozdílu mezi doměřenou a dodatečně tvrzenou daní oproti poslední známé dani, tj. v částce 1.750.166 Kč.

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

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

[4] Žalobkyně popsala, jakým způsobem na německém trhu probíhá obchodování s plynem a jak funguje tamní operátor s plynem – společnost NetConnect Germany

pokračování

GmbH & Co. KG (dále též „NCG“). Uvedla, že pokud subjekt uzavře na německém trhu smlouvu o dodávce plynu, obvykle následuje nominace obchodu do systému NCG, která probíhá tak, že nominující subjekty zadají do příslušného portálu NCG shipper kód protistrany, objem předávaného plynu a čas, kdy má k předání dojít. Pokud se údaje vzájemně „spárují“, dojde k potvrzení uzavřeného obchodu. B&A CT a B&A CL patřily do skupiny B&A. B&A CT nebyla u NCG registrována a neměla vlastní shipper kód. B&A CL byla registrována a její shipper kód používali pro své obchody členové skupiny B&A. Na základě smlouvy mezi žalobkyní a B&A CT došlo k převodu vlastnického práva a k úhradě kupní ceny. V systému NCG došlo pro účely NCG k potvrzení obchodu registračními kódy žalobkyně a B&A CL.

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

[6] V doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021 žalobkyně poukázala na rozsudek ze dne 26. 11. 2020, č.j. 56 T 1/2020-43009 (dále též „trestní rozsudek“), v němž Městský soud v Praze po rozsáhlém dokazování dospěl k závěru, že plyn žalobkyni dodala B&A CT, což uznal i státní zástupce, který se proti tomuto rozsudku neodvolal. Oddělení nominace od vlastního obchodu potvrdili i představitelé společností jako ČEZ či RWE.

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

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

[9] Městský soud v Praze žalobu zamítl rozsudkem ze dne 20. 9. 2022, č. j. 6 Af 2/2021-97, proti kterému podala žalobkyně kasační stížnost. Nejvyšší správní soud tento rozsudek městského soudu zrušil rozsudkem ze dne 28. 6. 2023, č. j. 4 Afs 251/2022-75, z důvodu procesního pochybení spočívajícího v nezaslání doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021 žalovanému k vyjádření, resp. v tom, že hodnotil trestní

rozsudek, který byl přílohou tohoto doplnění žaloby, aniž by jej provedl jako důkaz či jinak s jeho obsahem účastníky řízení seznámil.

[10] V doplnění žaloby ze dne 9. 8. 2023, pak žalobkyně s poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu namítla, že žalovaný pochybil, když nepřihlédl ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, a to zejména ke skutečnostem vyplývajícím ze souvisejícího trestního řízení.

[11] V dalším podání ze dne 5. 9. 2023 žalobkyně uvedla, že se žalovaný nevypořádal se skutečnostmi, které v souvisejícím trestním řízení vyšly najevo, a podotkla, že žalovaný si ze souvisejícího trestního řízení vybírá pouze skutečnosti podporující jeho argumentaci. Pokud žalovaný považoval skutečnosti, které vyšly najevo v trestním řízení a se kterými jej žalobkyně prokazatelně seznámila, za irrelevantní, měl povinnost žalobkyni s takovým hodnocením seznámit podle § 115 odst. 2 daňového řádu. S ohledem na závěry uvedené v trestním rozsudku a vyjádření pana R., vedoucího právního oddělení NCG, se úvahy žalovaného ohledně využití shipper kódu jeví jako zjevně nesprávné a překonané.

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

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

pokračování

[14] 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.

[15] K trestnímu rozsudku 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 CT.

[16] 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. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přesvědčivě vysvětlil, z jakého důvodu považuje za nadbytečné vyčkat na ukončení trestního řízení a sám zjistil skutkový stav potřebný pro rozhodnutí ve věci a předestřel závěry, které při srovnání se závěry předmětného později vyhotoveného trestního rozsudku obstojí. Městský soud se ztotožnil se závěry žalovaného a vyjádřil přesvědčení, že je skutečnosti zjištěné trestním soudem nevyvrací. S přihlédnutím k odlišnostem trestního a daňového řízení není výsledek trestního řízení pro žalovaného závazný. Důvodně městský soud proto neshledal ani námitky žalobkyně uplatněné v podáních za dne 9. 8. 2023 a 5. 9. 2023.

II. Obsah kasační stížnosti a další podání účastníků řízení

[17] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost. Poukázala na důkazní prostředky, jimiž v daňovém řízení prokazovala, že plyn pořídila od české společnosti B&A CT a že právě tato společnost byla oprávněna nakládat s plynem jako vlastník. Městský soud stejně jako žalovaný nesprávně posoudili právní otázku dodání plynu, když v přímém rozporu s ustálenou judikaturou založili svůj závěr o dodání plynu pouze na tzv. nominaci plynu a k ostatním relevantním skutečnostem prokázaným stěžovatelkou nepřihlédl. Městský soud vychází z nesprávného zjištění skutkového stavu ve věci významu nominace/shipper kódu pro identifikaci dodavatele při obchodování s plynem na platformě operátora trhu NCG, které opět nekriticky přebírá od žalovaného. Stěžovatelka popsala obchodování s plynem na německém trhu a uvedla, že NCG funguje jako operátor k administrativnímu potvrzování a evidování obchodovaných objemů plynu, nikoliv k uzavírání obchodů samotných. Na platformě NCG tak nedochází k převodu vlastnického či jiného práva na základě obchodního vztahu. Nominace a přidělení shipper kódu konkrétní osoby v systému NCG nemohou mít význam, který jim přisuzuje žalovaný a městský soud.

[18] Předpoklady, na kterých žalovaný postavil své rozhodnutí, byly důkazními prostředky navrženými stěžovatelkou vyvráceny. Stěžovatelka zejm. poukázala na výpověď pana S. R., vedoucího právního oddělení NCG v trestním řízení, podle které

registrace u NCG a přidělení není pro určení dodavatele plynu rozhodující skutečností a předchozí vyjádření NCG zmiňující porušení podmínek NCG při použití shipper kódu třetí stranou plynuly z nepochopení kladených otázek a nastíněné skutkové podstaty. Sama NCG na svých webových stránkách obchodníky upozorňovala, že pomocí nominace shipper kódů nedochází k uzavírání obchodů, ale pouze se eviduje jejich vypořádání. Svědecká výpověď paní T. je v příkrém rozporu se svědeckou výpovědí pana R. Paní T. je řadovou zaměstnankyní NCG bez právního vzdělání, zatímco pan R. je vedoucím právního oddělení NCG. Jeho výpověď je tedy pro účely určení skutečností rozhodných pro přechod oprávnění nakládat s plynem fakticky jako vlastník bez pochyby více vypovídající. Správnost této úvahy potvrdil i trestní soud v trestním rozsudku.

[19] Ve vztahu k praxi tzv. nettování se žalovaný ani městský soud nevypořádali s upřesňujícími svědeckými výpověďmi zástupců NCG provedenými i v trestním řízení. Jediné, z čeho údajně vyplývá, že nettování údajně nemělo být připuštěno, byla odpověď poskytnutá NCG v rámci mezinárodního dožádání. V této souvislosti stěžovatelka poukázala na upřesňující svědecké výpovědi zástupců NCG provedené v trestním řízení, kteří uvedli skutečnosti, s nimiž se žalovaný ani městský soud nevypořádali.

[20] Městský soud zcela odhlíží od důkazních prostředků prokazujících, že užívání cizího shipper kódu je běžnou praxí na trhu NCG. Jedná se přitom o vyjádření řady zástupců renomovaných společností aktivních na trhu s plynem, či zaměstnanců NCG, které doplňují právní základ pro takovou praxi. Připouští-li městský soud existenci běžné praxe používání cizího shipper kódu při dodávání plynu, opouští tím základní předpoklad, na kterém byla vystavěna argumentace žalovaného – tj. že dodavatelem je vždy majitel shipper kódu. Následný požadavek městského soudu na prokázání smluvního vztahu mezi entitami B&A je z pohledu určení dodavatele plynu nelogický a nesprávný. Předvídá-li vzorová smluvní dokumentace EFET použití shipper kódu třetí strany k vypořádání vlastních obchodů (tj. dodání plynu) a pravidla NCG tento postup umožňují, není možné bez dalšího dojít k závěru, že dodavatelem je v takovém případě ona třetí strana a nikoliv obchodující subjekt. Výpověď pana S. navíc smluvní vztah mezi B&A CT a B&A CL prokazovala.

[21] Žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, když nevyčkal na vyhotovení písemného odůvodnění trestního rozsudku. Žalovaný si byl vědom, že souběžně s daňovým řízením probíhá trestní řízení proti panu S., ve kterém orgány činné v trestním řízení posuzovaly totožnou otázku určení dodavatele zemního plynu. V trestním řízení vyšly najevo skutečnosti, které vyvrátily hodnocení žalovaného ohledně funkce nominace plynu prostřednictvím shipper kódu. Ze závěrů v trestním rozsudku vyplývá, že dodavatelem plynu stěžovatelce byla B&A CT. Ačkoliv žalovaný nebyl rozsudkem v trestní věci přímo vázán, judikatura NSS dovozuje povinnost správce daně se s existencí dřívějšího rozhodnutí v trestní věci vypořádat a reagovat na jeho obsah (rozsudek č. j. 6 Afs 125/2021-56). Dospěl-li trestní soud k jednoznačnému závěru ve skutkové otázce, která je stěžejní i v daňovém řízení, bylo nutné se v daňovém řízení s tímto závěrem minimálně vypořádat. Žalovaný vyhlášený rozsudek trestního soudu ignoroval a rozhodl

pokračování

se nevyčkat jeho písemného vyhotovení. Vycházel tak z nedostatečně zjištěného skutkového stavu a rezignoval na základní účel daňového řízení – správné zjištění a stanovení daně. Městský soud se nevypořádal se stěžovatelkou namítanou judikaturou potvrzující povinnost vypořádat se s existencí dřívějšího trestního rozhodnutí a skutečností, že v okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání již byl trestní rozsudek vyhlášen a žalovaný byl s jeho obsahem seznámen.

[22] Městský soud pominul, že žalovaný v bodech 128 a 129 svého rozhodnutí vedl dokazování ohledně stěžovatelkou namítaných skutečností a navrhovaných zásadních důkazních prostředků týkajících se stěžejní sporné skutkové otázky, kterými stěžovatelka vyvracela závěry správce daně, vedl dokazování, byť bylo ledabylé a nedostatečné. Měl proto povinnost stěžovatelku s výsledky dokazování seznámit v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání a ne až v jeho odůvodnění. Rozsudek městského soudu je nezákonný, když pro toto pochybení rozhodnutí žalovaného nezrušil.

[23] Žalovaný odmítl pro nadbytečnost provést důkaz výsledkem Ing. R. W., vedoucího oddělení tradingu společnosti ČEZ, který v trestním řízení uvedl skutečnosti prokazující, že nominací plynu pomocí shipper kódů nedochází k uzavření obchodu, ale jen k jeho vypořádání a že užívání shipper kódů více subjekty je obvyklou praxí při obchodu s plynem. Otázka významu a funkce shipper kódu v řízení dostatečně a nade vší pochybnost ověřena nebyla. Žalovaný tuto otázku posoudil na základě izolovaně hodnocených důkazních prostředků, z nichž některé byly vytrženy ze svého kontextu. K řadě stěžovatelkou namítaných skutečností pak žalovaný vůbec nepřihlédl.

[24] V trestním řízení provedl soud také výslech pana S. R., vedoucí právního oddělení NCG, který uvedl skutečnosti potvrzující, že registrace u NCG a přidělení shipper kódu není pro určení dodavatele plynu rozhodující skutečností. Z výpovědi dále vyplynulo, že předchozí vyjádření NCG zmiňující porušení podmínek NCG při použití shipper kódu třetí stranou plynuly z nepochopení kladených otázek a nastíněné skutkové podstaty. Žalovaný však bez jakéhokoliv zdůvodnění obsah výpovědi pana R. opomenul. Skutečnosti vyšlé najevo v trestním řízení pak žalovaný odmítl zohlednit. Žalovaný tak zjistil skutkový stav nedostatečně a neobstojí závěr městského soudu, že žalovaný se se skutečnostmi zjištěnými v trestním řízení dostatečně vypořádal.

[25] Městský soud provedl důkaz čtením trestního rozsudku při ústním jednání dne 19. 10. 2023. Skutečnosti vyšlé najevo v trestním řízení a obsah trestního rozsudku však vůbec nezohlednil, meritorně se s nimi nevypořádal a bez dalšího věcného odůvodnění setrval na svých dosavadních závěrech. Z odůvodnění napadeného rozsudku tak vzhledem k obsahu soudního spisu a provedenému dokazování nelze vyčíst důvody, proč rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku, a napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

[26] Z trestního rozsudku provedeného jako důkaz vyplynuly skutečnosti potvrzující závěr stěžovatelky, že dodavatelem plynu byla B&A CT, a naopak vyvracejí závěry, na

kterých městský soud i žalovaný postavili svá rozhodnutí. Městský soud v napadeném rozsudku skutečnosti z trestního rozsudku vyhodnotil tak, že nejsou způsobilé vyvrátit zjištění žalovaného, že dodavatelem plynu byla B&A CL. Z odůvodnění rozsudku však není zřejmé, jakým způsobem k takovému závěru dospěl. Skutečnosti, které vyplynuly z dokazování provedeném při jednání dne 19. 10. 2023, městský soud vypořádal pouze částečně v bodu 106 napadeného rozsudku, kde shledal, že nevyvrací zjištění žalovaného. Ve zbytku odůvodnění městský soud hodnotil pouze dokazování provedené žalovaným v daňovém řízení. Takový způsob vypořádání se s výsledky vlastního dokazování označila stěžovatelka za zcela nedostatečný.

[27] Trestní soud posuzoval stejnou otázku jako žalovaný, tj. otázku určení dodavatele plynu stěžovatelce. Tvrzení městského soudu, že trestní soud nepovažoval za relevantní, kdo učinil nominaci plynu, je v příkrém protikladu s průběhem dokazování při jednání dne 19. 10. 2023, při němž městský soud výslovně uvedl, že v trestním rozsudku se trestní soud zabýval procesem nominace plynu a dospěl k závěru, že plyn žalobkyni dodala česká společnost a ne britská. Stěžovatelka proto považuje posouzení skutečností, které vyšly najevo v trestním řízení a které byly předmětem dokazování při ústním jednání dne 19. 10. 2023, za nepřezkoumatelné, neboť z něj není patrné, jakým způsobem městský soud tyto skutečnosti hodnotil.

[28] Městský soud pochybil, když odmítl zohlednit skutečnosti vyplývající z trestního rozsudku pro údajnou odlišnost mezi závěry trestního soudu a žalovaného s odkazem na to, že oba při svém rozhodování považovali za relevantní jiné záležitosti. Toto odůvodnění městského soudu je totiž jednak nepravdivé a jednak v rozporu s jeho vlastními závěry učiněnými při jednání dne 19. 10. 2023. Městský soud hodnocení důkazů provedené trestním soudem zcela obrátil. Takový postup je dle stěžovatelky v rozporu se zásadami dokazování v soudním řízení i s ústavně zakotvenými zásadami spravedlivého procesu. Městský soud při jednání dne 19. 10. 2023 pochybil i v tom, že v rozporu s 49 odst. 9 s. ř. s. neudělil účastníkům řízení slovo ke konečným návrhům. Stěžovatelka tak byla zkrácena na svém právu učinit závěrečný návrh i na možnosti reagovat na vyjádření žalovaného k provedenému dokazování.

[29] Městský soud skutečnosti vyplývající z trestního rozsudku odmítl zohlednit mj. i z důvodu, že nejsou pro daňové řízení vzhledem k odlišnostem mezi oběma řízeními závazné. Tvrzenými odlišnostmi obou řízení se však podrobněji nezabýval, a z odůvodnění napadeného rozsudku tak není zřejmé, z jakých důvodů považoval rozsudek v trestní věci za nezávazný pro daňové řízení, a z jakého tak ke skutečnostem vyšlým najevo v trestním řízení nepřihlédl. I kdyby však byl výsledek trestního řízení pro daňové řízení nezávazný, nezbavovalo to žalovaného a městský soud povinnosti vypořádat se se závěry učiněnými trestním soudem. Strohá argumentace městského soudu v tomto směru je v příkrém rozporu s názorem NSS, který ve zrušujícím rozsudku naopak vyzdvihl význam trestního rozsudku pro meritorní posouzení věci. Městský soud přisuzuje důkazním prostředkům, na základě kterých žalovaný dospěl ke svým závěrům ve věci, fakticky povahu tzv. nezvratného důkazu. Městský soud totiž aproboval postup žalovaného, který pro údajný

pokračování

rozpor s těmito důkazními prostředky soustavně odmítal důkazní prostředky navržené stěžovatelkou. Dle rozsudku NSS č. j. 5 Afs 104/2006-73 však je v rozporu se zásadami dokazování, když soud některému důkazu přizná povahu nezvratného důkazu, aniž by hodnotil ostatní důkazní prostředky a další skutečnosti, které v řízení vyplynuly a které byly obsahem správního spisu. Soud fakticky přiznal status nezvratitelného důkazu vyjádření NCG v rámci mezinárodního dožádání a odmítl hodnotit ostatní stěžovatelkou navržené důkazy a skutečnosti vyšlé v řízení najevo.

[30] Závěr městského soudu o ojedinelosti výpovědi svědka S. v daňovém řízení, že mezi B&A CT a B&A CL byla uzavřena smlouva o využití shipper kódu, na základě které byla B&A CT oprávněna využívat shipper kód B&A CL, je v rozporu se závěrem trestního soudu, který dospěl k závěru, že mezi oběma společnostmi existovalo smluvní ujednání, na základě které byla B&A CT oprávněna využít shipper kód britské společnosti B&A CL. Závěr městského soudu o osamocení tvrzení pana S. tak je v rozporu s jeho vlastním provedeným dokazováním čtením trestního rozsudku.

[31] Závěrem stěžovatelka namítla nesprávné posouzení uplynutí lhůty pro stanovení daně městským soudem. Z nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, vyplývá, že soudy mají povinnost nejen přezkoumat otázku uplynutí lhůty pro stanovení daně z úřední povinnosti, nýbrž i přihlížet k námitkám v tomto směru, byť byly vzneseny až v průběhu řízení. Tvrzení stěžovatelky, že daňové kontroly byly materiálně zahájeny již úkony excesivního místního šetření, je nedílnou součástí její námitky uplynutí lhůty pro stanovení daně. Městský soud toto tvrzení stěžovatelky nepřipustně odděluje od samotné námitky a vytváří z něj zvláštní námitku, ke které dle svého výkladu procesních ustanovení nemá povinnost přihlížet. Takový postup je dle stěžovatelky nesprávný a přiči se požadavkům Ústavního soudu na řádné vypořádání se v soudním řízení i s dodatečně uplatněnými námitkami uplynutí lhůty pro stanovení daně. Nad rámec potřebného odůvodnění učiněný závěr městského soudu, že úkony správce daně před zahájením daňových kontrol směřovaly především k převzetí podkladů a nebyly takového charakteru, aby se daly považovat za úkony daňové kontroly, nelze považovat za řádné vypořádání námitky, neboť městský soud výslovně odmítl k námitce stěžovatelky přihlídnout. Z odůvodnění není zřejmé, jak k takovému závěru vzhledem k žalobní argumentaci stěžovatelky došel, a rozsudek tak je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[32] Žalovaný se ve **vyjádření ke kasační stížnosti** ztotožnil s posouzením věci městským soudem. K převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník došlo fakticky nominací požadovaného množství plynu. Britská obchodní společnost B&A CL 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 stěžovatelku, když nominací plynu došlo k převodu množství plynu z jejího účtu na účet stěžovatelky. Nebyl zde tak dán prostor k tomu, aby česká obchodní společnost B&A CT nabyla právo nakládat s plynem jako vlastník, neboť nebyla u německého operátora trhu registrována, a na její účet tak nebyly připsány žádné nominace plynu.

[33] B&A CT nebyla u operátora trhu NCG registrována a nebyl jí přidělen shipper kód. Skutečnost, že používání cizího shipper kódu je běžnou praxí, nebyla nijak prokázána. Pro uplatnění nároku na odpočet daně není rozhodující, s kým byl obchod uzavřen, nýbrž je třeba vycházet z faktického stavu, tj. z toho, kým byl plyn ve skutečnosti dodán. K dodání plynu je nutná jeho nominace a tu bylo možno provést na trhu NCG pouze prostřednictvím shipper kódů. Daný obchod tedy byl po formální stránce sice uzavřen s českou společností, ale bylo jednáno s osobou, která nebyla jejím jednatelem, společníkem ani zaměstnancem, a ve smlouvě, e-mailech a dalších dokumentech jsou uvedeny výlučně kontaktní údaje britské společnosti. K závěrům z trestního řízení žalovaný uvedl, že trestní a daňové řízení jsou svojí povahou odlišná a byla navíc vedena proti zcela odlišným osobám. K argumentaci stěžovatelky, že žalovaný byl povinen před vydáním rozhodnutí o odvolání bez dalšího vyčkat na vydání rozsudku v trestní věci, žalovaný odkázal na vypořádání této námitky městským soudem. Nedošlo k tomu, že by žalovaný nezohlednil rozsudek, resp. stav řízení v trestní věci.

[34] K závěrům trestního rozsudku žalovaný uvedl, že pomíjí, že v případě použití cizího shipper kódu dochází k obchodování jménem a na účet vlastníka shipper kódu, tj. britské společnosti B&A CL. Dále trestní senát zcela pominul, že obviněný L. S., který měl sjednávat obchody se stěžovatelkou, nebyl jednatelem, společníkem ani zaměstnancem B&A CT, a nebyl tedy oprávněn jednat se stěžovatelkou jménem této společnosti. Rovněž pominul, že si stěžovatelka musela být vědoma toho, že užívaný shipper kód patří britské společnosti B&A CL, a nikoli české společnosti B&A CT. Současně trestní senát nereflexuje ani to, že na všech stěžovatelkou předložených dokumentech uzavřených s českou společností B&A CT jsou uvedeny kontaktní údaje britské společnosti B&A CL. Z bodů 316 a 348 trestního rozsudku je zřejmé, že trestní soud považuje za relevantní uzavření obchodu a nikoli nominaci. Pro uplatnění nároku na odpočet daně není rozhodující, s kým byl obchod uzavřen, nýbrž je dle judikatury SDEU i NSS (kterou trestní senát zcela pominul) třeba vycházet z faktického stavu, tj. z toho, kým byl plyn ve skutečnosti dodán. Nebyl zde dán prostor k tomu, aby B&A CT nabyla právo nakládat s plynem jako vlastník, neboť nebyla u německého operátora trhu registrována, a na její účet tak nebyly připsány žádné nominace plynu. Jelikož B&A CT nenabyla ve smyslu zákona o DPH, směrnice a judikatury SDEU právo nakládat s plynem jako vlastník, nemohla jej z logiky věci ani následně převést na stěžovatelku. Ostatně i trestní senát uvedl, že nominace slouží k realizaci dodávky plynu na základě již uzavřeného obchodu.

[35] Ohledně neprovedení výslechu Ing. W. žalovaný odkázal na bod 89 svého rozhodnutí, kde řádně zdůvodnil jeho nadbytečnost. Stran výpovědi pana R., vedoucího právního oddělení NCG, připomenul, že v daňovém řízení nebyl o jeho tvrzeních předložen žádný důkaz a stěžovatelka v podání ze dne 27. 11. 2020 pouze uvedla, co tato osoba údajně řekla, aniž by to doložila. Stěžovatelce nic nebránilo navrhnout provedení svědecké výpovědi této osoby v odvolacím řízení, což však neučinila. Snažila se o nepřijatelné přenášení dokazování do soudního řízení. Svědeckou výpověď pana R. nebylo na místě provést, neboť to stěžovatelka nenavrhovala, a také proto, že zjištěný stav

pokračování

byl podložen kromě informací poskytnutých NCG zejména řadou vlastních tvrzení stěžovatelky a svědeckou výpovědí C. T. provedenou v trestním řízení. K námitce týkající se neseznámení s provedeným dokazováním žalovaný uvedl, že dostal svým povinnostem vyplývajícím z § 115 odst. 2 daňového řádu. Městský soud se vypořádal se závěry městského soudu adekvátně. Není pravdou, že by v trestním a daňovém řízení byla posuzována stejná otázka. Ke zkrácení práv účastníků v řízení před městským soudem nedošlo, neboť měli dostatečný prostor se k věci vyjádřit.

[36] K uplynutí lhůty pro stanovení daně žalovaný uvedl, že městský soud správně nepřehlédl, že související námitka stěžovatelky ohledně materiálního zahájení daňové kontroly představovala opožděně uplatněnou, a tudíž nepřípustnou žalobní námitku. Soud správně vycházel z toho, že daňové kontroly byly zahájeny dne 11. 12. 2015 a 10. 8. 2016. V posuzované věci v rámci místních šetření ve dnech 12. 10. 2015 a 6. 11. 2015, na která poukázala stěžovatelka, došlo toliko k převzetí dílčích podkladů (evidence pro účely DPH, seznam dodavatelů a odběratelů), aniž by správce daně zahájil rozsáhlejší prověřování. V obou protokolech je výslovně uvedeno, že se jedná o místní šetření v rámci vyhledávací činnosti správce daně. K rozsáhlejšímu prověřování pak správce daně přistoupil až v návaznosti na zahájenou daňovou kontrolu za předmětná zdaňovací období.

[37] Ve **replíce** ze dne 19. 2. 2024 stěžovatelka upozornila na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 65/2023-65. Tento rozsudek byl vydán ve skutkově i právně takřka totožné věci a podporuje tvrzení stěžovatelky, že jí plyn dodala B&A CT.

III. Posouzení kasační stížnosti

[38] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. 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 povinnosti.

[39] Kasační stížnost je důvodná.

Vymezení věci

[40] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v projednávané věci se jedná především o posouzení, zda česká společnost B&A CT převedla na stěžovatelku právo s dodaným s plynem nakládat jako vlastník a zda stěžovatelka za zdaňovací období duben až říjen 2015 prokázala nárok na odpočet DPH z přijatých plnění (zemní plyn) od B&A CT.

Námitka nepřezkoumalosti napadeného rozsudku

[41] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku městského soudu. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku je přitom vadou tak závažnou, že by se jí Nejvyšší správní soud musel podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatelka sama nenamítla.

[42] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů vykazují taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Současně však Nejvyšší správní soud setrvale zastává názor, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[43] Stěžovatelka nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku spatřovala jednak v tom, že městský soud nezohlednil skutečnosti vyšlé najevo v trestním řízení a obsah trestního rozsudku a bez dalšího věcného odůvodnění setrval na svých dosavadních závěrech. Podle stěžovatelky tak z odůvodnění napadeného rozsudku vzhledem k obsahu soudního spisu a provedení dokazování nelze vyčíst důvody, proč rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku. Tento důvod nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud neshledal, neboť městský soud v bodu 106 napadeného rozsudku zdůvodnil svůj názor, že skutečnosti zjištěné trestním soudem nevyvrací závěry žalovaného, tím, že trestní soud na rozdíl od žalovaného považoval za relevantní, kdo uzavřel obchod, a nikoli kdo učinil nominaci plynu a ztotožnil se s žalovaným, že je třeba vycházet z faktického stavu, tj. z toho, kým byl plyn ve skutečnosti dodán. V bodu 107 pak městský soud připomenul odlišný účel trestního a daňového řízení s tím, že výsledek trestního řízení není pro žalovaného závazný. Městský soud rovněž uvedl důvody, proč shledal námitky stěžovatelky nedůvodné a přisvědčil závěrům žalovaného.

[44] Na rozdíl od stěžovatelky nepovažuje Nejvyšší správní soud za nepřezkoumatelný závěr městského soudu, že úkony správce daně před zahájením daňových kontrol směřovaly především k převzetí podkladů a nebyly takového charakteru, aby se daly považovat za úkony daňové kontroly, neboť z něj vyplývá, že městský soud nepovažoval tyto úkony (místní šetření) správce daně s ohledem na jejich obsah a charakter za daňovou kontrolu.

[45] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. To však neznamená, že závěry městského stojí ob stojí, jak

pokračování

bude uvedeno níže. Zdejší soud mohl tedy přikročit k posouzení merita věci, tj. otázky zákonnosti napadeného rozsudku.

Závěry rozsudku NSS č. j. 4 Afs 65/2023-65 a jejich aplikovatelnost v posuzované věci

[46] Nejvyšší správní soud na tomto místě předesílá, že se skutkově i právně podobnou věcí zabýval v rozsudku ze dne 22. 1. 2024, č. j. 4 Afs 65/2023-65, a proto v nyní posuzované věci vycházel ze závěrů k nimž dospěl v tomto rozsudku.

[47] 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).“*

[48] 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 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 (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.“*

[49] Obchodování se zemním plynem je obchodování, při kterém často nedochází ke „standardnímu“ fyzickému předání zboží, ale k převodu vlastnického práva k plynu nacházejícímu se v přenosové soustavě. Obchodování v případě posuzovaných transakcí probíhalo prostřednictvím operátora trhu NCG na základě tzv. nominací. 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 neznámá, že by nebylo na místě vycházet z výše uvedené judikatury, neboť zemní plyn je s popsanými odlišnostmi při obchodování předmětem obchodních vztahů stejně jako jiné zboží.

[50] Přílehlavým Nejvyšším správní soud shledal rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, v jehož bodech 22 a 23 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). 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 náleží 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).“

[51] V posuzované věci žalovaný ve stručnosti dospěl k závěru, 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 stěžovatelkou žalovaný vyhodnotil tak, že nedokládají dodání zboží společností B&A CT, resp. dobrou víru stěžovatelky, že mu předmětné zboží dodával dodavatel uvedený na daňových dokladech, tj. B&A CT. Stěžovatelce 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

pokračování

v přenosové soustavě disponovali pouze stěžovatelka a dodavatel B&A CT, s nímž ji stěžovatelka jako s jediným obchodním partnerem sdílela.

[52] Ve stěžovatelkou 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). Stěžovatelka tudíž oprávněně vycházela z toho, že B&A CT byla oprávněna uvedený shipper kód používat, přičemž nebylo povinností stěžovatelky dále zjišťovat, jakým způsobem bylo používání shipper kódu v rámci skupiny B&A Capital ošetřeno. Skutečnost, že při prošetřování věci správními orgány později vyšlo najevo, že tento shipper kód patří B&A CL, na tomto závěru nic nemění. Správnost tohoto závěru Nejvyšší správní soud shledal také s ohledem na zprávu o 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.

[53] 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 s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že předloženého kontaktního listu vyplývá, že tento shipper kód mohly (na základě interního zmocnění) užívat všechny společnosti na něm uvedené, tj. i B&A CT.

[54] Nejvyšší správní soud shledal, že shipper kód je toliko jedním z několika administrativně technických údajů nutných k provedení a zaregistrování obchodu se zemním plynem prostřednictvím operátora trhu NCG, čímž dojde k uskutečnění převodu vlastnického práva k plynu v přenosové soustavě. Absence vlastního shipper kódu nevylučuje možnost převodu práva nakládat s plynem jako vlastník. Bez shipper kódu sice nelze fakticky realizovat převod plynu v systému NCG, neboť operátor 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 stěžovatelkou (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 stěžovatelkou předložených důkazů (smlouva EFET, faktury, konfirmace) vyplývá, že obchody s plynem mezi stěžovatelkou 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.

[55] Nejvyšší správní soud proto stěžovatelce 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 stěžovatelku využit, nýbrž skutečnost, že dodavatel B&A CT platně převedl na stěžovatelku právo nakládat s dohodnutým množstvím plynu jako vlastník. Přisvědčil rovněž další argumentaci stěžovatelky, 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 stěžovatelka byla v právním vztahu se společností B&A CT, s níž komunikovala a které hradila převedený plyn. V takovém vztahu či komunikaci s B&A CL nebyla, a z tohoto důvodu od ní nemohla nabýt právo nakládat s předmětným plynem jako vlastník. Nejvyšší správní soud tak má stejně jako stěžovatelka za to, že důkazní prostředky předložené stěžovatelkou v daňovém řízení (faktury, konfirmace, smlouva EFET mezi stěžovatelkou 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 stěžovatelky, že na ni byl dodavatelem B&A CT převeden plyn způsobem, který ji 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 stěžovatelce.

[56] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 1. 2024, č. j. 4 Afs 65/2023-65 uzavřel, že stěžovatel (v uvedeném řízení) 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.

[57] V nyní posuzované věci jsou dány naprosto stejné skutkové okolnosti, neboť stěžovatelka nakupovala plyn od české společnosti B&A CT v systému NCG. Shodná je rovněž důkazní situace a důvody, pro které žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatelce plyn dodala britská společnost B&A CL. Již na tomto místě tak lze konstatovat, že také v posuzované věci žalovaný i městský soud pochybili při právním posouzení věci a dospěli k nesprávnému závěru, že stěžovatelka neprokázala, že plyn přijala od této společnosti, a neprokázala tedy oprávněnost nárokovaného odpočtu DPH.

Posouzení jednotlivých námitek stěžovatelky

[58] Na základě výše uvedených závěrů Nejvyšší správní soud přisvědčil argumentaci stěžovatelky, že městský soud stejně jako žalovaný nesprávně posoudil právní otázku dodání plynu. Správný je rovněž závěr stěžovatelky, že na platformě NCG nedochází k převodu vlastnického či jiného práva na základě obchodního vztahu a nominace a přidělení shipper kódu konkrétní osoby v systému NCG nemohou mít význam, který jim přisuzuje žalovaný a městský soud.

[59] Výtka stěžovatelky, že městský soud vycházel z nesprávného zjištění skutkového stavu ve věci významu nominace/shipper kódu pro identifikaci dodavatele při

pokračování

obchodování s plynem na platformě operátora trhu NCG, není ovšem oprávněná, neboť městský soud vycházel ze skutkového stavu zjištěného žalovaným, který obstaral dostatek důkazů pro rozhodnutí ve věci samé. Důvodná tudíž není ani námitka stěžovatelky, že skutkový stav, ze kterého žalovaný vycházel, byl zjištěn nesprávně.

[60] Stěžovatelka namítala, že důkazní prostředky, na kterých žalovaný postavil své rozhodnutí, byly důkazními prostředky navrženými stěžovatelkou vyvráceny. Zdejší soud k tomu uvádí, že důkazy předložené stěžovatelkou vskutku zpochybňovaly a vyvracely důkazy, z nichž žalovaný vycházel při posouzení věci. Žalovaný nicméně zdůvodnil, proč vycházel z jiného souboru důkazů, než na které poukazovala stěžovatelka, a proč podle jeho názoru důkazy předložené stěžovatelkou neprokazují nákup plynu od B&A CT. Nedůvodná je též výtka stěžovatelky, že městský soud nekriticky přebírá závěry žalovaného ohledně významu nominace/shipper kódu. Městský soud se totiž s žalobními námitkami stěžovatelky vypořádal, přičemž uvedl také vlastní posouzení věci a neodkázal pouze na závěry žalovaného. V bodu 79 rozsudku městský soud vyhodnotil, že žalovaný řádně zjistil skutkový stav a vypořádání námitek stěžovatelky žalovaným shledal věcně správným, zákonným, vyčerpávajícím, a proto na závěry žalovaného odkázal. Takovýto postup soudu je judikaturou NSS aprobován, poukázat lze např. na rozsudek ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, v němž zdejší soud uvedl, že „[v] souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry správních orgánů; panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí shoda, není důvodu, proč by na něj nemohlo být v rozsudku v podrobnostech odkázáno.“ Obdobně v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, zdejší soud judikoval, že „[j]e-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“

[61] K námitce stěžovatelky, že ve vztahu k praxi tzv. nettování se žalovaný ani městský soud nevypořádali s upřesňujícími svědeckými výpověďmi zástupců NCG provedenými i v trestním řízení, Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka praxi nettování zmínila v bodu 37 žaloby jako skutečnost, která je v příkrém rozporu se závěrem žalovaného, že plyn musela dodat britská společnost B&A CL. Dále je nettování zmíněno v bodu 66 žaloby ve výčtu právních otázek, k jejichž zodpovězení byl kvalifikován pan S. R., vedoucí právního oddělení NCG. V bodu 4 repliky ze dne 2. 12. 2021 stěžovatelka uvedla, že se žalovaný nevypořádal s její argumentací ohledně nettování. V bodu 41 repliky ze dne 5. 9. 2023 stěžovatelka obecně uvedla, že pan R. ve své výpovědi potvrdil praxi tzv. nettování. Stěžovatelka tedy ve svých podáních ohledně tzv. nettování poukazovala zejm. na výpověď pana R. a uváděla, že se žalovaný s její argumentací nevypořádal. S ohledem na výše uvedenou argumentaci stěžovatelky se měl městský soud konkrétně vyjádřit také k výpovědi svědka R. ohledně praxe tzv. nettování. Pokud tak neučinil, jedná se o pochybení městského soudu, přestože se městský soud se k praxi nettování stručně

vyjádřil v bodu 97 svého rozsudku, kde ve shodě s žalovaným (bod 78 rozhodnutí žalovaného) konstatoval, že podpůrná argumentace stěžovatelky praxí tzv. nettování nebyla ve správním řízení prokázána, neboť možnost nettování jako obecného principu byla v důkazech předložených stěžovatelkou připuštěna pro období roku 2018, nikoli pro rozhodná zdaňovací období.

[62] Byť městský soud pochybil výše uvedeným způsobem při vypořádání argumentace stěžovatelky ohledně výpovědi pana R., nelze konstatovat, že městský soud k relevantním skutečnostem prokazaným stěžovatelkou nepřihlédl. Ohledně dalších skutečností se totiž městský soud v bodu 79 rozsudku ztotožnil se způsobem, jakým se žalovaný vypořádal s důkazy předloženými stěžovatelkou a konstatoval, že žalovaný dostatečně zjistil skutkový stav a konkretizoval důkazy, z kterých při posouzení věci vycházel. V bodu 96 rozsudku se městský soud dále ztotožnil s žalovaným, že důkazy označené stěžovatelkou v odvolacím řízení jsou neprůkazné pro rozpor s odpověďmi na žádost o mezinárodní výměnu informací. Městský soud se tudíž nedopustil nezohlednění či opomenutí důkazů, jichž se stěžovatelka dovolávala, byť se k nim vyjádřil především obecným a shrnujícím způsobem.

[63] K výtce stěžovatelky, že městský soud zcela odhlíží od důkazních prostředků prokazujících, že užívání cizího shipper kódu je běžnou praxí na trhu NCG, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Městský soud takovýmto způsobem nepochybil, jelikož svůj závěr, že užívání shipper kódu nebylo běžnou praxí, zdůvodnil v bodu 97 rozsudku tím, že ve správním řízení bylo zjištěno, že na rozdíl od B&A CT, u ostatních dodavatelů i odběratelů stěžovatelky na trhu NCG souhlasí název společnosti uvedený na rámcové smlouvě EFET, konfirmacích a daňových dokladech s názvem společnosti dle operátora trhu NCG. Jelikož se městský soud v bodu 96 rozsudku dále ztotožnil s žalovaným, že důkazy označené stěžovatelkou v odvolacím řízení jsou neprůkazné pro rozpor s odpověďmi na žádost o mezinárodní výměnu informací a předestřel také vlastní, důkazy podloženou, argumentaci, nepovažuje Nejvyšší správní soud absenci výslovného vyjádření městského soudu ke všem jednotlivým důkazům, kterými stěžovatelka dokládala, že užívání shipper kódu třetí osoby bylo běžnou praxí, za pochybení, byť nutno připustit, že napadený rozsudek by byl přesvědčivější, pokud by tak městský soud učinil. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 As 299/2016-59, *„rozsah reakce soudu na konkrétní námitky by měl být co do šíře odůvodnění přiměřený. Soudy proto nemusejí odpovídat na každou jednotlivou dílčí argumentaci, zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008–13).“*

[64] Městský soud absenci smluvního vztahu mezi jednotlivými entitami skupiny B&A zmínil v souvislosti s používáním shipper kódu třetí osoby. Vzhledem k tomu, že z mezinárodního dožádání vyplynulo, že jedinou výjimkou, kdy se shipper kódem může obchodovat jiný subjekt, než kterému byl přidělen, je udělení plné moci, není nelogické a nesprávné, že se městský zabýval existencí smluvního vztahu mezi B&A CT a B&A CL. Stěžovatelce je nicméně třeba přisvědčit, že smluvní vztah mezi B&A CT a B&A CL

pokračování

potvrdil pan S. ve své výpovědi, v níž uvedl, že B&A CT měla oprávnění využít shipper kód přidělený B&A CL (žalovaný se s výpovědí tohoto svědka vypořádal v bodu 67 svého rozhodnutí). Výpověď tohoto svědka koresponduje s obsahem kontaktního listu založeného ve skupině listin pod č. 99 ve správním spisu, jímž, jak Nejvyššího správní soud vyslovil v rozsudku č. j. 4 Afs 65/2023-65, B&A Capital navenek deklarovala, že používá shipper kód NCHB400200350000. Na místě je poukázat rovněž na zprávu o daňové kontrole ze dne 19. 9. 2017, č. j. 7138361/17/2008-60563-109767, kontrolovaného daňového subjektu B&A CT, taktéž zmíněnou v rozsudku č. j. 4 Afs 65/2023-65, 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. Potvrzení o alokaci kódu bylo NCG učiněno formou e-mailu. Pro posouzení věci tak je podstatné, že B&A CT byla oprávněna používat shipper kód patřící B&A CL (tento závěr ostatně vyplývá také z bodu 321 trestního rozsudku), přičemž jak Nejvyšší správní soud dále konstatoval v rozsudku č. j. 4 Afs 65/2023-65, absence vlastního shipper kódu nevyklučuje převod práva nakládat s plynem jako vlastník.

[65] K výtce stěžovatelky, že městský soud důkaz v podobě výpovědi pana S. odmítl nesrozumitelným způsobem, postačuje uvést, že městský soud se k této svědecké výpovědi nijak nevyjádřil (pouze v bodu 103 napadeného rozsudku poukázal na závěr žalovaného, že pan S. nebyl jednatelem, společníkem ani zaměstnancem B&A CT), což však nemá za následek nesrozumitelnost či nepřezkoumatelnost závěrů městského soudu, neboť jak již bylo uvedeno výše, městský soud se v bodu 96 rozsudku ztotožnil s žalovaným, že důkazy označené stěžovatelkou v odvolacím řízení jsou neprůkazné pro rozpor s odpověďmi na žádost o mezinárodní výměnu informací.

[66] K námitce stěžovatelky, že žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, když nevyčkal na vyhotovení písemného odůvodnění trestního rozsudku, Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že trestní a daňové řízení jsou řízení s odlišným předmětem, smyslem a účelem, byť v nich mohou být řešeny stejné otázky, jako tomu bylo i v posuzované věci. Není však zpravidla nutné, aby správní orgány vyčkávaly výsledku trestního řízení a rozhodnutí a závěrů orgánů činných v trestním řízení. Žalovaný navíc v bodu 77 svého rozhodnutí zdůvodnil, proč považoval za nadbytečné vyčkávat s rozhodnutím do ukončení trestního řízení, když poukázal na odlišnou povahu daňového a trestního řízení s tím, že v posuzované věci se jedná o řízení vedená proti odlišným osobám, jejichž předmět je jiný. Konstatoval, že předmětem posuzované věci je otázka oprávněnosti stěžovatelkou uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od B&A CT. Naproti tomu předmětem trestního řízení je otázka, zda došlo ke spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a zda tento trestný čin byl spáchán panem L. S.

[67] V nyní posuzované věci však bylo vhodné, aby žalovaný vyčkal vyhotovení trestního rozsudku (za předpokladu, že by v důsledku tohoto postupu nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně), jeho závěry zohlednil a vypořádal se s nimi, neboť soud se v trestním rozsudku zabýval okolnostmi (zejm. významem, funkcí shipper kódu,

jeho využitím třetími osobami a převodem vlastnického práva k plynu v systému NCG), které jsou relevantní rovněž pro posouzení věci v daňovém řízení. Zároveň však platí, že pokud tak žalovaný neučinil a vyhotovení trestního rozsudku nevyčkal, nemá to automaticky za následek nezákonnost jeho rozhodnutí (byť se nejednalo o nejhodnější postup), ani nedostatečné zjištění skutkového stavu žalovaným či rezignaci na správné zjištění a stanovení daně, jak se domnívá stěžovatelka.

[68] Již výše bylo uvedeno, že trestní rozsudek obsahuje závěry relevantní pro posouzení této věci. Pokud by tedy trestní rozsudek byl vyhotoven před vydáním rozhodnutí žalovaného a žalovaný by se se závěry v něm uvedenými žádným způsobem nevypořádal a nezohlednil by je, jednalo by se o pochybení, neboť jak vyplývá, že ze stěžovatelkou zmíněného rozsudku zdejšího soudu č. j. 6 Afs 125/2021-56, pokud trestní rozsudek rozhodl o otázce, která je podstatná i pro rozhodnutí žalovaného, nelze už jen s ohledem na princip právní jistoty aprobovat situaci, kdy orgán veřejné moci zcela ignoruje učiněné závěry jiného orgánu veřejné moci o stejné věci. Naopak je jeho povinností se s existencí dřívějšího rozhodnutí vypořádat a reagovat na jeho obsah a z něj plynoucí závěry. Stěžovatelce je tudíž na místě přisvědčit, že dojde-li trestní rozsudek k jednoznačnému závěru, který je relevantní i pro daňové řízení, je na místě se s tímto závěrem v daňovém řízení vypořádat.

[69] O takovýto případ se však v posuzované věci nejednalo. Stěžovatelkou zmíněná skutečnost, že v okamžiku vydání rozhodnutí žalovaného o odvolání již byl trestní rozsudek vyhlášen, nic nemění na tom, že žalovaný nemohl k závěrům uvedeným v trestním rozsudku přihlížet, zohlednit je, či s nimi polemizovat, neboť v době vydání a vyhotovení rozhodnutí žalovaného (dne 7. 12. 2020) předmětný trestní rozsudek ze dne 26. 11. 2020 nebyl doposud písemně vyhotoven. Posuzovaná věc tak je skutkově odlišná od stěžovatelkou zmíněného rozsudku NSS č. j. 6 Afs 125/2021-56, v němž se jednalo o situaci, kdy žalobkyně v odvolacím řízení žalovanému předložila jako důkaz rozsudek trestního soudu, a žalovaný tudíž rozhodoval v situaci, kdy měl k dispozici trestní rozsudek, který tak byl povinen zohlednit. Obstojí tudíž závěr městského soudu, že nevyčkání trestního rozsudku nezakládá nezákonnost postupu žalovaného.

[70] Městský soud vysvětlil, že žalovaný nepochybil, pokud nevyčkal na písemné vyhotovení trestního rozsudku, přičemž tento svůj postup náležitě zdůvodnil. Městský soud doplnil, že skutečnosti zjištěné trestním soudem nevyvrací zjištění a závěry žalovaného ohledně převodu práva nakládat s plynem jako vlastník, a připomenul v této souvislosti odlišnosti trestního a daňového řízení. Na tomto místě je vhodné uvést, že se stěžovatelka mýlí, pokud má za to, že v předchozím zrušujícím rozsudku zdejší soud vyzdvihl význam trestního rozsudku pro meritorní posouzení věci, neboť v rozsudku č. j. 4 Afs 251/2022-75 Nejvyšší správní soud v souvislosti s trestním rozsudkem městskému soudu pouze vytkl procesní pochybení spočívající v tom, že trestní rozsudek hodnotil, aniž by s jeho obsahem účastníky seznámil. Nejvyšší správní soud tedy nehodnotil význam trestního rozsudku pro rozhodnutí ve věci samé.

pokračování

[71] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky, že žalovaný v bodech 128 a 129 svého rozhodnutí hodnotil důkazy ohledně jí namítaných skutečností a navrhovaných zásadních důkazních prostředků, aniž by stěžovatelku s hodnocením těchto důkazů seznámil. Žalovaný totiž v těchto bodech reagoval na námítky stěžovatelky a žádné dokazování neprováděl. Neporušil tedy § 115 odst. 2 daňového řádu, a nelze proto stěžovatelce přisvědčit ani v tom, že rozsudek městského soudu je nezákonný, když toto pochybení žalovaného nesprávně posoudil. Městský soud správně v bodu 100 napadeného rozsudku po zhodnocení dokazování v daňovém řízení uzavřel, že žalovaný neporušil § 115 odst. 2 daňového řádu.

[72] Žalovaný neprovedl pro nadbytečnost důkaz výsledkem Ing. R. W., neboť shledal, že význam a funkce shipper kódu při obchodování s plynem prostřednictvím německého operátora trhu NCG již byla v řízení dostatečně objasněna na základě jiných důkazních prostředků (viz bod 89 rozhodnutí žalovaného). V tomto postupu žalovaného Nejvyšší správní soud nespatřuje pochybení. Jak již výstižně konstatoval městský soud v bodu 99 napadeného rozsudku, správní orgány nemají v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů povinnost provést každý navržený důkaz. Nedošlo ke stěžovatelkou namítanému pochybení městského soudu spočívajícího v tom, že se nezabýval její námitkou ohledně neprovedení výsledku Ing. R. W., neboť z rozsudku městského soudu vyplývá, že se ztotožnil se závěrem žalovaného o nadbytečnosti jeho výsledku, když v bodu 98 napadeného rozsudku shrnul, že žalovaný se vždy řádně, podrobně a úplně vyjádřil k tomu, proč považuje navržené důkazy za nadbytečné či nezpůsobilé prokázat tvrzené skutečnosti a náležitě a přesvědčivě odůvodnil, proč navržené důkazy neprovede nebo proč nezopakuje výslech svědka.

[73] Stěžovatelce je ovšem na místě přisvědčit, že nezohlednění výpovědi pana R., vedoucího právního oddělení NCG, žalovaným představuje pochybení žalovaného při zjišťování skutkového stavu, neboť pan R. vskutku uvedl skutečnosti relevantní pro posouzení věci. Že stěžovatelka obsah svědecké výpovědi pana R. v trestním řízení toliko zmínila v odvolacím řízení v doplnění odvolání ze dne 27. 11. 2020 a nijak jej nedoložila ani nenavrhl důkaz jeho svědeckou výpovědí v daňovém řízení, na což poukazuje žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, nevyvrací, že výpověď pana R. byla pro posouzení věci relevantní a žalovaný se jí měl náležitě zabývat. Zcela přílehlavý je odkaz stěžovatelky na bod 40 rozsudku NSS ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021-55, v němž uvedl, že *„pokud se tedy do sféry správce daně či žalovaného odvolacího orgánu dostala informace vztahující se k projednávanému případu, bylo jejich povinností zabývat se touto skutečností z moci úřední bez ohledu na to, zda byla taková skutečnost výslovně daňovým subjektem navrhována jako důkaz. Avšak i v případě, kdy by žalovaný dospěl po předběžném hodnocení účelnosti důkazu vyplývajícího jen ze spisu (resp. z výpovědi daňového subjektu), a nikoli z výslovné žádosti daňového subjektu, k závěru, že by tento důkaz nemohl na dosavadním stavu dokazování nic změnit, a jeho provedení by tudíž nemělo význam, resp. pokud by tento důkaz nebylo možno vůbec provést, měl by se s touto skutečností vypořádat věcně v odůvodnění svého rozhodnutí. V takovém případě totiž nebylo možné odmítnout provedení důkazu jen proto, že daňový subjekt výslovně tento důkaz nenavrhl.“*

Zároveň je třeba uvést, že se skutečnostmi vyššími najevo v trestním řízení se žalovaný ve svém rozhodnutí průběžně vypořádával, a není tudíž na místě konstatovat, že žalovaný paušálně odmítl zohlednit skutečnosti vyšší najevo v trestním řízení. Nezohlednění výpovědi pana R. proto Nejvyšší správní soud hodnotí jako pouze dílčí pochybení žalovaného při zjišťování skutkového stavu. Závěr městského soudu, že žalovaný se dostatečně vypořádal se skutečnostmi zjištěnými v trestním řízení, tudíž v převážné míře obstojí.

[74] Nejvyšší správní soud již ve výše uvedeném rozsudku ze dne 22. 1. 2024, č. j. 4 Afs 65/2023-65, konstatoval, že absence vlastního shipper kódu nevyklučuje převod práva nakládat s plynem jako vlastník, přičemž v této věci dále vyšlo najevo, že B&A CT při obchodech s plynem (zadávaní nominací) používala shipper kód, který měla u operátora NCG registrovaný jiná společnost ze skupiny B&A Capital – společnost B&A CL. S uvedeným korespondují závěry trestního soudu, který ohledně použití shipper kódu třetí strany za účelem vypořádání obchodu a k existenci takové obchodní praxe provedl rozsáhlé dokazování. V bodu 316 trestního rozsudku dospěl k závěru, že uskutečněné obchody nejsou neodlučitelně spojeny s nominacemi objemů plynu u operátorů trhu. Po hodnocení výpovědi řady svědků (mimo jiné též vedoucího právního oddělení NCG pana S. R.) v bodu 321 rozsudku uzavřel, že je přípustná praxe spočívající v použití shipper kódu třetí osoby (jiného subjektu než toho, který uzavřel obchod s plynem, a to i v situaci, kdy subjekt, který obchod uzavřel, není na daném trhu sám registrován). Dále dospěl k závěru, že je možná situace, kdy dodavatel plynu (smluvní strana obchodu) použije cizí shipper kód.

[75] Je proto na místě stěžovatelce přisvědčit, že z trestního rozsudku provedeného jako důkaz při jednání u městského soudu dne 19. 10. 2023 vyplynuly skutečnosti potvrzující její závěr, že dodavatelem plynu byla B&A CT (která ovšem k realizaci dodávky použila shipper kód náležející B&A CL), které vyvracejí závěry, na kterých městský soud i žalovaný postavili svá rozhodnutí. Zároveň v návaznosti na výše uvedené nezbývá než konstatovat, že neobstojí ani závěr městského soudu uvedený v bodu 97 napadeného rozsudku, že praxe užití cizího shipper kódu nebyla v posuzovaném případě prokázána.

[76] Nelze se však již se stěžovatelkou ztotožnit, že z kasační stížností napadeného rozsudku není zřejmé, jakým způsobem soud dospěl k závěru, že skutečnosti z trestního rozsudku nejsou způsobitelné vyvrátit zjištění žalovaného o tom, že dodavatelem plynu byla B&A CL. Na rozdíl od stěžovatelky totiž Nejvyšší správní soud z hlediska nároků na odůvodnění považuje za dostatečný způsob, jakým se městský soud v bodu 106 vypořádal se závěry uvedenými v trestním rozsudku. Městský soud totiž uvedl, že skutečnosti zjištěné trestním soudem nevyvrací zjištění žalovaného ohledně převodu práva nakládat s plynem jako vlastník a závěry v trestním rozsudku shledal odlišnými, neboť trestní soud na rozdíl od žalovaného považoval za relevantní, kdo uzavřel obchod, a nikoli kdo učinil nominaci plynu. Způsob, jakým se městský soud vypořádal se závěry trestního rozsudku, je tedy srozumitelný, dostatečný a přezkoumatelný, což však nic nemění na nesprávnosti závěru městského soudu, že k převodu práva nakládat s plynem jako vlastník ve smyslu § 13

pokračování

odst. 1 zákona o DPH, resp. článku 14 odst. 1 Směrnice o DPH a související judikatury SDEU došlo v posuzované věci nominací plynu mezi společností B&A CT jako dodavatelem plynu a stěžovatelkou jako odběratelkou plynu.

[77] K tvrzení stěžovatelky, že trestní soud posuzoval stejnou otázku jako žalovaný, tj. otázku určení dodavatele plynu stěžovatelce, postačuje uvést, že zejména z bodů 321 a 322 trestního rozsudku vskutku vyplývá závěr ohledně této otázky, že B&A CT byla dodavatelem plynu a při nominacích používala shipper kód B&A CL.

[78] Závěr městského soudu uvedený v bodu 106 napadeného rozsudku, že trestní soud na rozdíl od žalovaného považoval za relevantní, kdo uzavřel obchod, a nikoli kdo učinil nominaci plynu, není protikladný s konstatováním městského soudu při ústním jednání (na které poukazuje stěžovatelka), že v trestním rozsudku se trestní soud zabýval procesem nominace plynu a dospěl k závěru, že plyn žalobkyni dodala česká společnost, a ne britská. Jestliže totiž trestní soud dospěl k závěru, že B&A CT byla při nominacích oprávněna užít shipper kód jiné společnosti v rámci skupiny (B&A CL), vyplývá z toho dále ve spojení s dalšími skutečnostmi zjištěnými ohledně průběhu obchodování také to, že byla dodavatelem plynu. Uvedené závěry městského soudu tudíž nejsou protikladné či nepřezkoumatelné ani nepřevrací závěry trestního rozsudku. Z rozsudku městského soudu je patrné, jakým způsobem hodnotil skutečnosti vyšlé najevo v trestním řízení.

[79] Městský soud se nedopustil stěžovatelkou namítané vady řízení spočívající v tom, že neshledal závěry trestního rozsudku relevantní pro posouzení věci (jakkoli jeho závěr o této otázce byl nesprávný, jak již bylo uvedeno). Sama stěžovatelka v kasační stížnosti konstatuje, že městský soud nezohlednil trestní rozsudek pro údajnou odlišnost mezi závěry trestního soudu a žalovaného s odkazem na to, že žalovaný a trestní soud považovali za relevantní jiné záležitosti. Způsob vypořádání se závěry trestního rozsudku nepovažuje Nejvyšší právní soud na rozdíl od stěžovatelky za rozporný se zásadami dokazování v soudním řízení i s ústavně zakotvenými zásadami spravedlivého procesu. Své povinnosti vypořádat se se závěry učiněnými trestním soudem městský soud dostal. To však nic nemění na závěru, že městský soud nesprávně posoudil otázku možnosti použití shipper kódu B&A CL při dodání plynu společností B&A CT.

[80] Ke stěžovatelkou spatřovanému procesnímu pochybení městského soudu při jednání dne 19. 10. 2023 spočívajícímu v tom, že městský soud v rozporu s § 49 odst. 9 s. ř. s. neumožnil účastníkům řízení pronést konečné návrhy, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tímto postupem městský soud vskutku pochybil, neboť jím zkrátil stěžovatelku na jejím právu učinit konečný návrh i na možnosti reagovat na vyjádření žalovaného k provedení dokazování, jak na to poukazuje v kasační stížnosti. Toto pochybení však není natolik závažné, aby mělo samo o sobě za následek nezákonnost kasační stížností napadeného rozsudku, neboť účastníci měli v předcházejícím řízení dostatek prostoru se k věci náležitě vyjádřit. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na rozsudek ze dne 19. 2. 2010, č. j. 3 Ads 94/2009–85, v němž vyslovil,

že „podle ustanovení § 49 odst. 8 s. ř. s. platí, že na závěr jednání musí být účastníkům uděleno slovo ke konečným návrhům. Z protokolu o jednání ze dne 7. 4. 2009 skutečně nevyplývá, že by krajský soud před vydáním usnesení o odročení jednání za účelem vydání rozsudku vyzval účastníky k pronesení konečných návrhů. Smyslem institutu „konečného návrhu“ (s. ř. s.) či tzv. práva na závěrečnou řeč (o. s. ř.) je umožnit účastníkům řízení reagovat na výsledky dokazování provedeného při jednání, vyjádřit svůj názor na skutkovou a právní stránku věci a případně v tomto směru upravit svůj návrh na rozhodnutí ve věci samé. V daném případě Nejvyšší správní soud musí dát stěžovateli za pravdu v tom, že – za předpokladu, že krajský soud skutečně nevyzval účastníky k vyslovení konečných návrhů ve věci, a nejde tedy o pouhou nedostatečnou protokolaci průběhu jednání – se krajský soud dopustil procesního pochybení. Aby se však mohlo jednat o vadu řízení, která by odůvodňovala zrušení napadeného rozsudku, musela by taková vada ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. V posuzované věci se Nejvyšší správní soud nedomnívá, že tomu tak mohlo být. Stěžovatel dostal v žalobním řízení dostatečný prostor k vyjádření svých námitek a měl příležitost reagovat i na vyjádření žalované (č. l. 46 a 47) k předmětu řízení a k provedeným důkazům (viz k tomuto rozměru práva na spravedlivý proces např. náleží Ústavního soudu ze dne 28. 11. 1996, sp. zn. III. ÚS 113/96, či náleží ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94). Při samotném jednání stěžovatel formuloval dostatečně jasně a srozumitelně své výhrady proti napadenému rozhodnutí žalované a krajskému soudu pak nedal důvod k tomu, aby pochyboval o tom, že trvá na petitu žaloby. V průběhu jednání nebylo ani prováděno žádné dokazování a ani žalovaná nevznesla žádnou novou námitku či argument, který by již předtím písemně neuvedla a který by byl stěžovateli neznámý. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že uvedené procesní pochybení krajského soudu nemohlo mít vliv na přezkoumatelnost ani zákonnost rozhodnutí o věci samé, jelikož nijak nezhoršilo stěžovatelovo procesní postavení, a nebylo tak porušeno jeho právo na spravedlivý proces.“

[81] Vyhodnocení důkazů městským soudem ve shodě s žalovaným nemá za následek stěžovatelkou tvrzený důsledek, že městský soud přisuzuje důkazům, na základě nichž žalovaný rozhodl, fakticky povahu tzv. nezvratného důkazu. Městský soud totiž zdůvodnil, proč se ztotožnil s hodnocením důkazů provedeným žalovaným, když v bodu 96 rozsudku uvedl, že žalovaný řádně a logicky zhodnotil důkazy, a to nejen jednotlivě ale i ve vzájemných souvislostech, přičemž žalovaný posuzoval soulad či rozpor s ostatními zjištěními. Městský soud dále uvedl, že žalovaný při hodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech postupoval logicky a všestranně s přihlédnutím ke všem okolnostem případu a hodnocení důkazů žalovaným vzal za své. Shledal, že námitky stěžovatelky vyvrací zjištění žalovaného zejména z mezinárodní výměny informací, z níž jednoznačně vyplývá, že pomocí nominace shipper kódů dochází k uzavírání obchodů, nikoli k pouhé evidenci vypořádání obchodů. Navázal, že ve správním řízení nebylo prokázáno, že by používání cizího shipper kódu bylo běžnou praxí. Dále shledal, že žalovaný se vždy řádně, podrobně a úplně vyjádřil k tomu, proč považuje navržené důkazy za nadbytečné či nezpůsobilé prokázat tvrzené skutečnosti. Nejvyšší správní soud připouští, že z hlediska větší přesvědčivosti rozsudku městského soudu by bylo vhodné, pokud by se městský soud podrobně vyjádřil k jednotlivým důkazům, jichž se stěžovatelka

pokračování

dovolávala, nejedná se však o závažné pochybení, pokud tak neučinil v situaci, kdy se ztotožnil s hodnocením důkazů žalovaným a také s jeho právním posouzením věci, přičemž přílehlavými shledal také důvody, kterými žalovaný argumentoval pro neprovedení dalších stěžovatelkou navržených důkazů. Nejvyšší správní soud tak má za to, že městský soud při hodnocení důkazů postupoval korektně, avšak vyvodil z nich nesprávný závěr.

[82] Stěžovatelka dále upozornila na rozpor mezi závěrem městského soudu o ojedinělosti výpovědi svědka S. v daňovém řízení, že mezi B&A CT a B&A CL byla dohoda o využívání shipper kódu, na základě které byla B&A CT oprávněna využívat shipper kód společnosti B&A CL, a závěrem trestního soudu, který dospěl k závěru, že mezi oběma společnostmi existovalo smluvní ujednání, na základě které byla B&A CT oprávněna využít shipper kód britské společnosti B&A CL. Vytkla rovněž městskému soudu, že jeho závěr je v rozporu s jeho vlastním provedeným dokazováním čtením trestního rozsudku. K této argumentaci stěžovatelky zdejší soud uvádí, že městský soud v bodu 110 napadeného rozsudku srozumitelně zdůvodnil, proč uvedené tvrzení svědka nevyvrací správnost zjištění skutkového stavu žalovaným, a poukázal na skutečnost, že toto tvrzení svědka nebylo ničím osvědčeno ani důkazně doloženo a žalovaný k němu přihlédl a vyhodnotil jej jako rozporné s tvrzením NCG.

Prekluze práva stanovit daň

[83] Ke stěžovatelkou namítanému nesprávnému posouzení lhůty pro stanovení daně městským soudem Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že otázkou prekluze práva stanovit daň jsou soudy povinny se zabývat z úřední povinnosti. Poukázat lze např. na nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, v němž vyslovil, že *„uplyne-li prekluzivní lhůta uvedená v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy. Pokud se soud odmítne zabývat námitkou prekluze práva vyměřit nebo doměřit daň, poruší právo stěžovatele na přístup k soudu ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod.“*

[84] Stěžovatelce je na místě přisvědčit, že její tvrzení o materiálním zahájení daňových kontrol již úkony při excesivních místních šetřeních, je nedílnou součástí její námitky uplynutí lhůty pro stanovení daně. Pod námitku prekluze daňové povinnosti je totiž třeba zařadit veškerou argumentaci, na základě které se účastník řízení prekluze práva stanovit daň dovolává. Městský soud tudíž pochybil, když námitku stěžovatelky o materiálním zahájení daňové kontroly při místních šetřeních považoval za zvláštní námitku, ke které uvedl, že k ní pro opožděnost nemůže přihlídnout.

[85] Městský soud se však přesto s touto námitkou vypořádal, když (ačkoli, jak uvedl, nad rámec potřebného odůvodnění) vyslovil, že úkony správce daně před zahájením daňových kontrol směřovaly především k převzetí podkladů a nebyly takového

charakteru, aby se daly považovat za úkony daňové kontroly. Toto vypořádání námitky je sice stručné, nicméně dostatečné a přezkoumatelné. Nejvyšší správní soud proto stěžovatele nepřisvědčil, že městský soud tuto námitku nevypořádal.

[86] Nejvyšší správní soud při posouzení námitky prekluze vycházel z rozsudku ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31, v němž zdejší soud v návaznosti na závěry uvedené v rozsudcích zdejšího soudu sp. zn. 4 Afs 14/2017 a sp. zn. 1 Afs 70/2004 rozhodl, že „z uvedené judikatury tedy vyplývá, že účelem místního šetření je získávání předběžných, resp. podkladových informací („mapování terénu“), nikoliv zjišťování, ověřování, resp. stanovování daňové povinnosti. K poslední uvedenému slouží daňová kontrola. Daňovou kontrolou se zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Tomu odpovídá i rozsah práv daňového subjektu. Konečně z uvedené judikatury vyplývá, že správce daně musí respektovat smysl a účel uvedených institutů a nesmí je zaměňovat. Opačný postup může být posouzen jako vybočení z mezí vyhledávací činnosti, resp. jako nezákonný zásah. Citovanou judikaturu přitom nelze interpretovat tak, že závěr o vybočení z mantinelů právní úpravy místního šetření by bylo lze učinit pouze a jenom v těch situacích, kdy správce daně požaduje předložení kompletního účetnictví (a případně i evidence pro účely daně z přidané hodnoty) a toto pak prověřuje ve vztahu k celkové daňové povinnosti daňového subjektu. Naopak, i v případě vyžádání menšího množství podkladů (než celého účetnictví) a kontrolování menšího rozsahu okolností (než jen všech aspektů daňové povinnosti) může za splnění podmínek akcentovaných rozsudkem sp. zn. 4 Afs 14/2017 (a zprostředkovaně rozsudkem sp. zn. 1 Afs 70/2004) dojít k překročení mezí vyhledávací činnosti a místního šetření. Bude tak tomu v těch situacích, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (srov. i rozsudky zdejšího soudu ve věcech sp. zn. 5 Afs 301/2019 a sp. zn. 7 Afs 390/2019).“

[87] Při místních šetřeních správce daně po stěžovatelce požadoval předložení evidencí pro účely DPH vedených podle § 100 zákona o DPH za jednotlivá zdaňovací období. Stěžovatelka těmto požadavkům vždy vyhověla. Při místním šetření dne 12. 10. 2015 tak správci daně předložila na CD požadované evidence za zdaňovací období duben až srpen roku 2015 (zdaňovací období duben 2015 však není pro tuto věc relevantní). Při místním šetření dne 6. 11. 2015 předložila správci daně na CD požadované evidence za zdaňovací období leden až březen a září 2015. Při místním šetření dne 11. 12. 2015 stěžovatelka předložila správci daně CD s požadovanou evidencí za zdaňovací období říjen 2015.

[88] Z výše uvedeného vyplývá, že stěžovatelkou poskytnuté informace poskytovaly kompletní přehled o jednotlivých zdaňovacích obdobích. Správce daně si navíc informace a evidence tímto způsobem vyžadoval a obstarával opakovaně. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že se při uvedených místních šetřeních již jednalo o zjišťování a ověřování daňové povinnosti, nikoli pouze o získávání předběžných a podkladových informací.

[89] V případě DPH za zdaňovací období květen až srpen roku 2015 tedy došlo k tomu, že daňová kontrola byla materiálně zahájena již při místním šetření dne 12. 10. 2015, nikoli

pokračování

až dne 11. 12. 2015, kdy byla zahájena formálně, což má za následek, že tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně počala podle § 148 odst. 3 daňového řádu znovu běžet již tohoto dne, a uplynula by dne 23. 11. 2019, neboť podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu neběžela po dobu 407 dnů, kdy probíhalo mezinárodní dožádání (srovnej však další úvahy soudu níže).

[90] V případě zdaňovacího období září 2015 byla daňová kontrola materiálně zahájena již při místním šetření dne 6. 11. 2015 a při zohlednění 407 dnů, kdy z důvodů mezinárodního dožádání neběžela, by uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně dne 18. 12. 2019 (srovnej však další úvahy soudu níže).

[91] V případě zdaňovacího období říjen 2015 byla daňová kontrola materiálně zahájena při místním šetření dne 11. 12. 2015 a uplynula by při zohlednění 407 dnů, kdy z důvodu mezinárodního dožádání neběžela, dne 22. 1. 2020. K tomu zdejší soud poznamenává, že nemůže dát zapravdu stěžovateli, pokud v doplnění žaloby ze dne 20. 4. 2022 tvrdila, že materiálně byla zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období říjen 2015 místním šetřením dne 6. 11. 2015. Nejvyšší správní soud totiž ověřil z protokolu o místním šetření ze dne 6. 11. 2015, č. j. 240642/15/4200-11771-203621, že při tomto místním šetření si sice správce daně vyžádal dokumenty a daňovou evidenci k DPH za zdaňovací období září 2015, avšak nikoli za říjen 2015. K posledně uvedenému zdaňovacímu období předala stěžovatelka správci daně pouze seznam dodavatelů a odběratelů, což nemůže být považováno za zahájení daňové kontroly v materiálním smyslu dle výše citované judikatury NSS.

[92] Platební výměry na zdaňovací období duben až říjen 2015 byly vydány dne 20. 12. 2019 a stěžovatelce byly doručeny dne 27. 12. 2019. S výjimkou platebního výměru za zdaňovací období říjen 2015 by tak byly doručeny po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, proto by doručení těchto platebních výměrů nemohlo způsobit další prodloužení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2020 by tak bylo vydáno poté, co právo stanovit daň za zdaňovací období duben až září 2015 již zaniklo, což by představovalo další důvod nezákonnosti rozhodnutí žalovaného.

[93] Nejvyšší správní soud ovšem uvádí, že nemohl nepřihlédnout k tomu, že jak vyplývá z trestního rozsudku, v době před uplynutím prekluzivní lhůty bylo zahájeno trestní stíhání proti L. S. S. pro zvláště závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 trestního zákoníku, kterého se měl dopustit jako zástupce B&A CT právě posuzovanými obchodními transakcemi se stěžovatelkou, které proběhly v dubnu až říjnu 2015 a které byly důvodem pro vydání (dodatečných) platebních výměrů na DPH za uvedená zdaňovací období správcem daně, jež žalovaný částečně změnil napadeným rozhodnutím.

[94] Podle § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní*. Uvedené ustanovení bylo do

daňového řádu vloženo novelou provedenou zákonem č. 267/2014 Sb. s účinností od 1. 1. 2015. Je tedy *ratione temporis* aplikovatelné na nyní projednávanou věc. Důvodová zpráva k této novele uvádí, že „je třeba uvést, že *trestní stíhání nutně nemusí být vedeno proti daňovému subjektu, o jehož daňovou povinnost se ve smyslu daňových zákonů jedná. Rozhodným parametrem je zde skutečnost, že je vedeno trestní stíhání týkající se konkrétní daně. Aby mohlo být dosaženo cílů úpravy a byl posílen boj proti daňovým únikům, je žádoucí, aby součinnost orgánů činných v trestním řízení a správce daně nebyla omezena distorzí mezi lhůtou pro stanovení daně a lhůtou pro zánik trestnosti. Je přitom irelevantní, zda trestní stíhání je vedeno vůči daňovému subjektu nebo jiné osobě, byť nejčastější případ bude právě situace, kdy půjde o daňový subjekt.*“ (srov. sněmovní tisk č. 252/0, volební období 2013-2017, www.psp.cz). Nejvyšší správní soud má za to, že s ohledem na textaci § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu a právě citovanou důvodovou zprávu není rozhodné, že trestní stíhání bylo vedeno proti osobě odlišné od stěžovatelky [srov. k tomu též rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 5. 2018, č. j. 22 Af 13/2017-23, byť se zabýval výkladem § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu]. Podstatné je naopak to, že se jednalo o trestní stíhání pro daňový trestný čin a že skutek, pro který bylo trestní stíhání vedeno, přímo zahrnoval účast obviněného na realizaci obchodních transakcí, které byly důvodem vyměření (doměření) daně v projednávané věci. Proto je třeba uzavřít, že po dobu označeného trestního řízení se stavěla lhůta pro stanovení daně. Trestní řízení přitom bylo skončeno osvobozujícím trestním rozsudkem, který nabyl právní moci dne 10. 3. 2021, tj. až po vydání napadeného rozhodnutí. S ohledem na toto stavění běhu prekluzivní lhůty nelze učinit závěr, že by došlo k zániku práva stanovit daň za předmětná zdaňovací období před vydáním (právní moci) napadeného rozhodnutí žalovaného.

Shrnutí

[95] Nejvyšší správní soud v návaznosti na výše uvedené uzavírá, že správní orgány i městský soud nesprávně vyhodnotily význam a funkci shipper kódu, v důsledku čehož následně dospěly k nesprávným závěrům ohledně převodu práva nakládat s plynem jako vlastníků, skutečného dodavatele plynu stěžovatelky a oprávněnosti nároku stěžovatelky na odpočet DPH. Žalovaný i městský soud pochybili, když dospěli k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že plyn přijala od společnosti B&A CT, a neprokázala tedy oprávněnost nárokovaného odpočtu DPH. Stejně jako ve věci sp. zn. 4 Afs 65/2023 se v posuzované věci jednalo o situaci, kdy B&A CT fakticky shipper kódem disponovala, vystupovala jako smluvní partner stěžovatelky ve smluvní dokumentaci, na fakturách a konfirmacích, a z pohledu DPH tedy uskutečnila zdanitelné plnění dodáním plynu stěžovatelce. Stěžovatelce je tudíž třeba přisvědčit, že z provedeného dokazování vyplývá, že dodávky plynu v předmětných zdaňovacích obdobích přijala od české společnosti B&A CT. Obchody s plynem mezi stěžovatelkou a B&A CT fakticky proběhly a operátor trhu NCG je zaregistroval.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

pokračování

[96] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil. Jelikož už v žalobním řízení zde byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, soud by v novém žalobním řízení nemohl učinit nic jiného, než rozhodnutí žalovaného zrušit. Povaha věci tak umožňuje, aby Nejvyšší správní soud o žalobě sám rozhodl a podle § 110 odst. 2 písm. a), § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. současně se zrušením napadeného rozsudku zrušil pro nezákonnost také rozhodnutí žalovaného o odvolání a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. použitého přiměřeně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[97] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o dané věci rozhoduje, a proto musí rozhodnout i o náhradě nákladů celého soudního řízení. O náhradě nákladů řízení před Městským soudem v Praze a řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že stěžovatelka má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila, neboť měla ve věci plný úspěch (§ 60 odst. 1 věta první za použití § 120 s. ř. s.).

[98] Uplatnitelné náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč za žalobu proti rozhodnutí žalovaného a dále z nákladů právního zastoupení. V řízení před městským soudem má stěžovatelka právo na náhradu odměny za právní zastupování za devět úkonů jejího právního zástupce - převzetí zastoupení, podání žaloby ze dne 5. 2. 2021, doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2021, replika ze dne 14. 5. 2021, triplika ze dne 2. 12. 2021, vyjádření ze dne 20. 4. 2022, doplnění žaloby ze dne 9. 8. 2023, vyjádření ze dne 5. 9. 2023, účast na soudním jednání dne 19. 10. 2023 [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif], ve výši po 3.100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. celkem 27.900 Kč. Stěžovatelka má též právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce za tyto úkony ve výši 9 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (21 %) na celkových 37.026 Kč. Za řízení před městským soudem má tedy stěžovatelka právo na náhradu nákladů v částce celkem 40.026 Kč.

[99] V řízení před Nejvyšším správním soudem má stěžovatelka vedle zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč, právo na náhradu odměny za sedm úkonů jejího právního zástupce podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, tj. podání kasační stížnosti ze dne 30. 9. 2022 včetně doplnění ze dne 3. 11. 2022, vyjádření ze dne 21. 2. 2023, doplnění kasační stížnosti ze dne 24. 3. 2023, vyjádření ze dne 4. 5. 2023, doplnění kasační stížnosti ze dne 30. 5. 2023, podání kasační stížnosti ze dne 16. 11. 2023 včetně doplnění ze dne 21. 12. 2023 a vyjádření ze dne 19. 2. 2024 ve výši po 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu]. Stěžovatelka má též právo na náhradu hotových výdajů svého zástupce za tyto úkony ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani, tj. o 21 % na 28.798 Kč. Stěžovatelka tak má nárok na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce celkem 33.798 Kč.

[100] Celkové uplatnitelné náklady stěžovatelky za řízení před správními soudy činí 73.824 Kč. K plnění soud určil přiměřenou lhůtu.

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

V Brně dne 13. září 2024

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu