



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **PetroJet, s. r. o.**, Chotěšovská 680/1, Praha 9, zastoupené advokátem JUDr. Tomášem Vymazalem, Wellnerova 1322/3C, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 1. 2015, čj. 1216/15/5200-20446-711377 a 1215/15/5200-20446-711377, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 8. 2020, čj. 3 Af 13/2015-74,

**t a k t o :**

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

### **O d ů v o d n ě n í :**

[1] V této věci soud řeší doměření daně z přidané hodnoty společnosti PetroJet a jeho souvislost s podvodným řetězcem, který byl vytvořen při obchodování s pohonnými hmotami umístěnými v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně.

#### **1. Vymezení věci**

[2] Daňovou kontrolu prováděl u společnosti PetroJet Finanční úřad pro hlavní město Prahu v letech 2011 až 2013; v jejím průběhu přešla místní příslušnost na Specializovaný finanční úřad. Kontrola se týkala celkem sedmadvaceti zdaňovacích období spadajících do let 2008, 2009 a 2010. Ve zprávách o daňové kontrole, s nimiž byl PetroJet seznámen v lednu 2013, dospěl Finanční úřad pro hlavní město Prahu k závěru, že PetroJet jako člen organizované skupiny získal neoprávněný finanční prospěch díky obchodům uvnitř skupiny. V daňovém skladu prodával pohonné hmoty nastrčeným subjektům označovaným jako K1 (k nim se zboží zpravidla dostalo přes subjekty označované jako S1 – těm PetroJet zboží formálně prodával, ačkoli ony je nebyly oprávněny kupovat, protože neměly uzavřenou potřebnou smlouvu se společností Čepro coby

provozovatelem skladu – a subjekty označované jako S2, na něž bylo zboží převáděno od subjektů S1 a od nichž se dostávalo k subjektům K1), poté je prostřednictvím řetězce znovu kupoval po uvolnění do volného daňového oběhu. Protože subjekty K1 nezahrnovaly do základu daně při prodeji ve volném daňovém oběhu spotřební daň, nakupoval PetroJet pohonné hmoty ve volném daňovém oběhu za ceny nižší, než za jaké se prodávaly bez spotřební daně uvnitř daňového skladu. Poté je výhodně prodával konečným odběratelům.

[3] PetroJet se ke zprávám o daňové kontrole vyjádřil a nyní již Specializovaný finanční úřad poté provedl další dokazování. V říjnu 2013 seznámil společnost PetroJet s výsledkem doměřovacího řízení, v němž změnil svou správní úvahu vyjádřenou ve zprávách o daňové kontrole. Finanční úřad pro hlavní město Prahu původně hodlal zvýšit PetroJetu daň na výstupu u zdanitelných plnění uskutečněných uvnitř daňového skladu o částku spotřební daně kvůli zneužití práva. V doměřovacím řízení byl však potvrzen vznik daňového úniku (daňový podvod ve smyslu judikatury Soudního dvora), včetně aktivní účasti PetroJetu na něm, a proto Specializovaný finanční úřad naopak zasáhl do částky daně na vstupu a snížil PetroJetu nárok na odpočet uplatněný z nákupu pohonných hmot ve volném daňovém oběhu od určitých dodavatelů. Daň ve výši přesahující tři miliardy korun poté PetroJetu doměřil sedmadvaceti dodatečnými platebními výměry ze dne 12. 12. 2013 (spolu s ní i penále, které přesahovalo šest set milionů korun).

[4] PetroJet podal odvolání, o nichž Odvolací finanční ředitelství (nynější žalovaný) rozhodlo dne 28. 1. 2015. Vydalo dvě rozhodnutí: jedním zamítlo odvolání proti čtyřadvaceti výměrům, druhým změnilo zbylé tři výměry. Z pohledu nynějšího sporu však tyto odlišné výroky nejsou důležité, podstata obou rozhodnutí je stejná a ani PetroJet mezi nimi nijak nerozlišuje.

[5] Proti oběma rozhodnutím o odvolání podal PetroJet žalobu k Městskému soudu v Praze. Ten ji zamítl rozsudkem ze dne 17. 8. 2020: napadená rozhodnutí totiž byla nejen přezkoumatelná, ale i pečlivě odůvodněná a věcně správná.

[6] Proti rozsudku městského soudu podal PetroJet kasační stížnost. Poukázal v ní jak na procesní vady daňového řízení, tak na nesprávné hmotněprávní závěry žalovaného i městského soudu. Zároveň namítl, že rozhodnutí žalovaného i rozsudek městského soudu jsou nepřezkoumatelné a měly by být zrušeny. Žalovaný mu oponoval ve vyjádření; zdůraznil, že PetroJet v podstatě před správními soudy obhájuje nárok na odpočet plynoucí z trestné činnosti. Na to PetroJet reagoval replikou, v níž dále zopakoval a rozvinul své argumenty.

## 2. Právní hodnocení

[7] Kasační stížnost není důvodná.

### 2.1 *Nepřezkoumatelnost rozhodnutí, nepřehlednost spisu*

[8] PetroJet namítá nepřezkoumatelnost ve vztahu k mnoha závěrům žalovaného. Městskému soudu vytýká, že ponechal bez povšimnutí nevypořádání stěžejních odvolacích námitek. Trvá na tom, že rozhodnutí žalovaného je vnitřně rozporné ve svých bodech 108 a 111. Upozorňuje také na nepřehledně vedený správní spis.

[9] Námitka není důvodná.

[10] To, co PetroJet označuje za námitku nepřezkoumatelnosti, představuje podle NSS spíše polemiku s věcnými závěry žalovaného; těm se rozsudek bude věnovat dále. Finanční orgány se touto věcí zabývaly s dostatečnou mírou pečlivosti. Zpráva o daňové kontrole vypracovaná

pokračování

Finančním úřadem pro hlavní město Prahu má 17 stran; seznámení s výsledkem doměřovacího řízení, jehož autorem je Specializovaný finanční úřad, čítá 19 stran – včetně tabulek zachycujících zdanitelná plnění, u nichž bude PetroJetu snížen nárok na odpočet daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích; každé z obou rozhodnutí žalovaného má 85 stran. Městský soud pojal svůj rozsudek stručněji, to však není samo o sobě na závadu, pokud napadené správní rozhodnutí odpovědělo dostatečně na všechny sporné body.

[11] Reakce soudů by neměla být – oproti reakci správních orgánů – delší nebo detailnější „z povahy věci“. Pro účastníky a jejich advokáty je obvyklým stylem práce shromažďovat do postupně přibývajících podání všechny dosud uplatněné námitky (ze správního řízení na prvním stupni, z řízení odvolacího, z řízení žalobního atd.) a dále je rozvíjet. Délka účastnických podání se tak postupem času zpravidla zvyšuje. Není však žádoucí, aby stále delšími rozhodnutími reagovaly i orgány veřejné moci – to k přezkoumatelnosti a přesvědčivosti nepřispívá. Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, překrývají-li se žalobní námitky s odvolacími a soud je hodnotí stejně jako žalovaný, může si závěry žalovaného jen stručně osvojit (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, *SŮD*, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[12] Podle NSS městský soud neopomněl vypořádat žádnou ze žalobních námitek. Pokud tak učinil se správným výsledkem, ale přece jen poněkud stroze, NSS jeho úvahu doplní níže v částech, které se již věnují věcným otázkám.

[13] Mezi body 108 a 111 rozhodnutí žalovaného nevidí soud rozpor, který by zakládal nepřezkoumatelnost rozhodnutí o odvolání. Princip fungování podvodného řetězce je v rozhodnutí popsán na více místech. Z odůvodnění plyne, že mezi subjekty K1 (jako první prodávající ve volném daňovém oběhu) a PetroJet zpravidla vstupovaly další společnosti (dodavatelé), PetroJet sám pak zboží dále prodával a teprve jeho odběratelé si zboží fyzicky odebírali z daňového skladu. Žalovaný v bodě 108 uvedl, že daň na výstupu neodvedli dodavatelé PetroJetu. V bodě 111 žalovaný uvedl, že „jeden z článků dodavatelského řetězce odvolatele (subjekty K1) ze zdanitelných plnění neodvedl a nezaplatil DPH“. Rozhodnutí ovšem stojí na tom, že daň systematicky neodváděly jak subjekty K1 (bod 105 rozhodnutí), tak i společnosti stojící mezi subjekty K1 a PetroJetem. Ani jedno z tvrzení tak není nesprávné. Soud připomíná (žalovaný to sám vícekrát zmínil), že správní orgány nemusejí prokazovat, který z dodavatelů v řetězci spáchal podvod a jakým způsobem. Zjištěno musí být jen to, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2013, čj. 1 Afs 13/2013-61, *PRIMOSSA*, bod 56). Z tohoto pohledu byl mechanismus fungování řetězce popsán dostatečně.

[14] Námitku nepřehledně vedeného správního spisu nevznesl PetroJet v žalobě, je tedy nepřipustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

## 2.2 Rozpor s právem EU, předběžná otázka

[15] Právní normy, které byly ve věci použity, vyložili žalovaný i městský soud podle PetroJetu v rozporu s právem EU – konkrétně § 41 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ve znění do 31. 3. 2011), odporuje článku 78 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. K tomu PetroJet popsal princip obchodování v daňovém skladu Čepra a zdůraznil, že i subjektům K1 vzniká plný nárok na odpočet DPH zahrnující i DPH ze základu daně tvořeného zaplacenou spotřební daní. Údajný daňový únik má původ ve vadné implementaci směrnice (ta neumožňuje do základu daně nezahrnovat spotřební daň), za což PetroJet nemůže odpovídat, a měl by se tu uplatnit přímý účinek článku 78 směrnice.

[16] Podle žalovaného tu rozpor s právem EU není dán. Městský soud správně nevyslyšel požadavek PetroJetu, aby položil předběžnou otázku.

[17] Ani tato námitka PetroJetu není důvodná.

[18] Článek 78 směrnice o DPH stanoví, které položky zahrnuje základ daně z přidané hodnoty: *a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH; b) vedlejší výdaje, jako jsou náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby účtuje k tíži pořizovatele nebo příjemce.* Ustanovení § 36 odst. 3 písm. b) zákona o DPH (v původním znění, které bylo účinné do konce roku 2013) zahrnuje do základu daně také spotřební daň, *pokud zákon nestanoví jinak v § 41.* Podle § 41 odst. 3 zákona o DPH, jehož se PetroJet dovolává (v původním znění, které bylo účinné do konce března 2011), se *u zboží, které je vyrobeno v tuzemsku v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a v tomto režimu je dodáno, základ daně stanoví podle § 36 bez zahrnutí spotřební daně* (podtržená část byla poté z ustanovení vypuštěna).

[19] Otázkou, zda při obchodování v daňovém skladu zahrnovat do ceny pohonných hmot i spotřební daň, se už NSS zabýval. Dospěl k závěru, že pokud je zboží kupujícímu fakticky vydáno až po „vyskladnění“, není kupující oprávněn postupovat podle § 41 odst. 3 zákona o DPH a nezahrnout do základu daně i částku spotřební daně (rozsudek ze dne 7. 3. 2014, čj. 7 Afs 123/2013-56, *NABEOL*).

[20] Je pravda, že v citovaném rozsudku soud nijak neřešil vztah zákona a směrnice. Stejně tak tam nešlo o daňový podvod, ale o prosté pochybení daňového subjektu při stanovení základu daně. Soud však nevidí důvod, proč by závěry rozsudku neměly platit i nadále. Ve skutečnosti jsou úvahy PetroJetu o vztahu zákona a směrnice (a tedy také o předběžné otázce) mimoběžné; není tak na závadu, že na ně městský soud nereagoval podrobně. V této věci se finanční orgány nijak nedovolávaly § 41 odst. 3 a nedospěly k závěru, že při „vyskladnění“ zboží z daňového skladu *neměla* být do základu daně zahrnuta spotřební daň – naopak, zahrnuta být měla, a právě její nezahrnutí stálo na počátku daňového podvodu. PetroJet se snaží jak v žalobě, tak v kasační stížnosti navodit dojem, že nezákonně postupoval provozovatel daňového skladu (Čepro), protože právě on nezahrnul při prodeji svým odběratelům (subjektům K1) do základu daně spotřební daň, i když k tomu byl povinen. Další vývoj (nezahrnutí spotřební daně u subjektů K1) už pak zřejmě byl podle tohoto výkladu jen důsledkem pochybení Čepra, které navíc odporuje pravidlům stanoveným směrnicí. Tento spor se však netýká povinností Čepra při provozu daňového skladu, ale daňového podvodu, jehož se účastnil PetroJet – a jehož součástí bylo i „obcházení“ Čepra při převodech zboží uvnitř daňového skladu mezi subjekty, které zde nebyly oprávněny obchodovat.

### 2.3 Účast v řetězci, totožnost plnění, fiktivní obchody

[21] PetroJet se podle svého tvrzení nemohl účastnit daňového podvodu už proto, že žalovaný nezjistil ani všechny články řetězce, ani objemy kolujícího zboží. Ve skutkových zjištěních není objasněna vazba mezi „vyskladněním“ zboží z daňového skladu pro subjekt K1 a tím, že si PetroJet nebo jeho dodavatel následně pořídili totéž zboží ve volném daňovém oběhu. Postup při dodání zboží byl tehdy v daňovém skladu standardní a žalovaný měl prokázat jeho nestandardnost, což se mu nepodařilo.

[22] Dále PetroJet upozorňuje na otázku totožnosti plnění, neboť společnosti K1 musely nabývat zboží i jinak než tak, že jim PetroJet postoupil pohledávku na „vyskladnění“. I sám PetroJet nabýval od března 2008 do července 2009 zboží i z jiného daňového skladu než ze

pokračování

skladu Čepra. Otázku personálního propojení subjektů v řetězci řešil žalovaný paušálně, krom toho ani propojení samo o sobě neukazuje na podvod.

[23] Konečně u transakcí v daňovém skladu (prodeje společností S1, jejichž cílem bylo ale dodání společností K1) nešlo podle PetroJetu o fiktivní obchody. Vlastnické právo bylo převedeno (i když společnosti S1, které neměly smlouvu s Čeprem, nemohly se zbožím fakticky disponovat), jen s tím důsledkem, že postoupení pohledávky PetroJetu na „vyskladnění“ nebylo účinné vůči Čepru. Není tu zřejmá žádná podvodná vazba mezi těmito obchody a tím, že společnosti K1 neodvedly část DPH.

[24] NSS souhlasí se žalovaným a městským soudem v tom, že podvod byl popsán i prokázán dostatečně.

[25] Ve správních rozhodnutích i v dalších dokumentech ze správního spisu jsou zachyceny podstatné skutkové okolnosti, tedy mechanismus fungování daňového podvodu. Protože kontrolované období bylo dlouhé a dílčí okolnosti se průběžně měnily, nebylo by ani možné, aby účelné, aby správní orgány popisovaly konkrétní podobu řetězce v určitou chvíli. Stačí, pokud vymezily okruh subjektů, které se do řetězce zapojily, a zmapovaly jejich obchodní vazby.

[26] O tom, které subjekty plnily roli S1, S2, K1 nebo roli nazvanou „řetězec“ (do této skupiny patří odběratelé subjektů K1, kteří vzápětí dodávali zboží PetroJetu), informoval žalovaný v *seznamení se zjištěnými skutečnostmi* ze dne 23. 10. 2014 (str. 8 a 9). Role jednotlivých společností v celé podvodné struktuře je patrná také z dokumentu *Identifikace jednotlivých korporací na pozicích S1, S2, K1, „řetězec“* ze dne 16. 10. 2014, který popisuje jednotlivé prvky řetězce podrobněji (některé společnosti v průběhu času měnily svou roli) a osvětluje i jejich vzájemné obchodní vztahy.

[27] Že byl způsob obchodování, do něž se zapojil PetroJet, v daňovém skladu standardní, tvrdí právě jen on sám. Odkazuje přitom na odpověď společnosti Slovnaft, podle které se zboží uvnitř daňového skladu dodávalo i subjektům, které neměly smlouvu s Čeprem. I pokud to Slovnaft uvedl, nijak to nedokládá, že takové transakce, byť by se i vyskytovaly, byly plně v souladu se zákonem a se smlouvami, které Čepro uzavíralo s obchodníky ukládajícími své zboží v daňovém skladu. Už vůbec pak toto tvrzení nevyvrací závěr o účasti PetroJetu v podvodném řetězci.

[28] Soud dále zdůrazňuje, že při obchodování s pohonnými hmotami nelze vždy zjistit totožnost plnění tak, jak se toho PetroJet dožaduje, protože pohonné hmoty jsou zbožím druhově určeným. Návaznost jednotlivých transakcí tedy finanční orgány zjišťovaly spíše způsobem nepřímým a kombinací informací různého druhu (časový sled faktur, opakující se řetězce společností, komunikace personálně propojených osob...).

[29] PetroJet napadá ve své kasační stížnosti komplexní závěry žalovaného tak, že vysloví určitý, třeba i částečně pravdivý soud, který však není přesný nebo nepostihuje celou skutečnost; tímto částečným soudem pak hodlá zpochybnit konstrukci žalovaného jako takovou. Tak tvrdí, že obecné schéma řetězce neplatí pro všechna zdaňovací období, protože PetroJet obchodoval se subjekty K1 i přímo, nikoli jen prostřednictvím subjektů S1. Toto zjištění ale učinil samotný finanční úřad v prvním stupni („v některých zdaňovacích obdobích obchodoval PetroJet v daňovém skladu přímo se subjekty K1, v jiných zdaňovacích obdobích přes korporace S1, případně S2“) a rozhodně jím nevyvrátil svou vlastní hypotézu, podle níž PetroJet obchodoval se subjekty K1 přes subjekty S1 s cílem ztížit odhalení své účasti v řetězci. Tato hypotéza stále platí, bez ohledu na to, že PetroJet své obchodní postupy občas měnil. Podobně nemůže PetroJetu prospět zjištění, že subjekty K1 kupovaly pohonné hmoty i od jiných subjektů než od S2. (To nikdo nepopíral.) Na to navazuje

PetroJet úvahou, podle níž „většina“ zboží pořízeného subjekty K1 pocházela „nejspíše“ od samotného provozovatele daňového skladu, což opět vylučuje tvrzení o zapojení PetroJetu do podvodu v souvislosti s obchody v daňovém skladu. Tato úvaha není přesvědčivá. I kdyby subjekty K1 nakupovaly přímo od Čepra, neříká to nic o tom, jak se zbožím naložily dále (podstatné totiž je, zda je dále prodaly bez zahrnutí spotřební daně do základu DPH, aby si je jejich dodavatelé a PetroJet mohli koupit za výhodnou cenu).

[30] PetroJet poukazuje na to, že subjekty, které finanční orgány považovaly za personálně propojené, ve skutečnosti v rozhodné době propojené nebyly, a zdůrazňuje, že podle judikatury nemůže vést *samotné* propojení obchodních partnerů k neuznání nadměrného odpočtu. S tím lze souhlasit; v nynější věci ale nebylo personální propojení obchodujících společností jedinou či hlavní okolností ukazující na podvod.

[31] Soud nemůže dát za pravdu konstrukci PetroJetu, podle níž „v právním smyslu došlo k převodu vlastnického práva“ ke zboží v daňovém skladu i v situaci, kdy je PetroJet prodal subjektům S1 nebo S2 (dodavatelům subjektů K1), které neměly smlouvu s Čeprem, a které tak vůbec nebyly oprávněny obchodovat s pohonnými hmotami v režimu podmíněného osvobození od daně. Podle PetroJetu šlo o normálně platné smlouvy, které jen „nebyly účinné vůči Čepru“; ve skutečnosti ale smlouvy v daňovém skladu mohly být platně uzavírány jen podle pravidel, která platí v daňovém skladu. Finanční orgány se tak správně zaměřily na skutečný smysl těchto transakcí, tedy dostat zboží od PetroJetu k subjektům K1, které k obchodům v daňovém skladu už oprávněny byly a mohly zboží prodávat do volného daňového oběhu.

#### 2.4 Zjištění z trestního řízení, vady dokazování

[32] PetroJet zpochybnil zjištění z trestního řízení, a to zabavená razítka, důkazní prostředky zajištěné při prohlídce jiných prostor a pozemků, IP adresy, záznamy telekomunikačního provozu a písemnost Policie „Operativní situace“. Finanční orgány postavily svou úvahu jen na pochybných důkazech z trestního řízení a samy nic podstatného nezjistily. Navíc přímo převzaly už i hodnocení důkazních prostředků, které provedly orgány činné v trestním řízení v jeho přípravné fázi, a z nich činily paušální závěry pro všechna posuzovaná plnění za všechna zdaňovací období. Tím, že vycházely z nepravomocného odsouzení jednatele PetroJetu, místo aby vyzvaly PetroJet k prokázání jeho dobré víry, porušily zásadu presumpce neviny. Doměření daně nemůže obstát už proto, že se opírá o důkazy z trestního spisu ve věci Barella, které jsou před PetroJetem až do současnosti tajeny.

[33] Žalovaný podotkl, že PetroJet mohl být stěžejně vyzván k prokázání dobré víry, pokud finanční orgány dospěly k závěru, že byl vědomě, a nadto aktivně, zapojen do podvodu na DPH.

[34] Městský soud správně zhodnotil, že žalovaný se dostatečně vypořádal s obsahem důkazních prostředků použitých v trestním řízení (s bývalým jednatelem PetroJetu a dalšími osobami) a způsobem jejich získání. I NSS tedy opakuje, že v daňovém řízení lze použít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci (§ 93 odst. 1 daňového řádu), včetně podkladů získaných v trestním řízení. Podmínkou je, aby byly pořízeny zákonným způsobem a aby se s nimi daňový subjekt mohl v daňovém řízení seznámit a reagovat na ně (rozsudek NSS ze dne 5. 6. 2013, čj. 1 Afs 24/2013-43, *INTERSTORE*, bod 60 a judikatura tam citovaná). PetroJet sice tvrdil, že ne všechny důkazní prostředky byly v trestním řízení získány zákonným způsobem a že ostatně jeho jednatel byl zatím odsouzen jen nepravomocně. To ale platilo jen v době vydání platebních výměrů. Během odvolacího řízení byl jednatel odsouzen pravomocně a v trestním řízení nevyšlo najevo, že by shromážděné důkazní prostředky neobstály.

pokračování

[35] NSS pokládá za přesvědčivé vysvětlení Specializovaného finančního úřadu, podle nějž byly ve formě už zhodnocených informací od Policie použity jen takové důkazní prostředky, které by úřad buď ani nemohl uskutečnit (odposlechy, domovní prohlídky), nebo by je získával duplicitně (údaje týkající se pohybů na bankovních účtech). Ostatně ke všem těmto zjištěním se PetroJet mohl během daňové kontroly vyjádřit. Finanční orgány si krom toho obstaraly další listinné důkazní prostředky (daňové doklady, informace od Čepra, odpovědi na četná dožádání vztahující se k daňovým řízením ve věcech subjektů K1, výpisy z centrálního registru obyvatel).

[36] Kasační stížnost, stejně jako předtím žaloba, zpochybňuje dílčí zjištění Policie o razítkách, počítačích a IP adresách (která poté použily finanční orgány) námitkou, že sama o sobě nic neprokazují. Soud připouští, že sama o sobě by byla slabým podkladem pro neuznání nadměrného odpočtu; jejich síla však spočívá právě v jejich kombinaci. PetroJet sám nijak nevysvětluje to, že se v jeho věci sešlo tolik podezřelých okolností najednou, jen setrvale označuje závěry, které z toho finanční orgány vyvodily, za spekulace. Soud však tyto závěry za spekulativní nepovažuje.

[37] Razítka, o něž tu jde, byla všechna nalezena na jediném místě v Kroměříži, v nemovitosti, kde měl PetroJet pronajaty prostory a která patří společnosti, v níž vystupují osoby propojené s jednatelem PetroJetu. Dílem razítka patřila subjektům K1, jimž PetroJet dodával zboží, dílem naopak dodavatelům PetroJetu, kteří měli sídlo po celé České republice. Protože všechny tyto subjekty obchodovaly ve stejném čase se stejným zbožím, je pravděpodobnější, že nález vrhá podezření na smysl obchodních řetězců, než že se tato razítka shodou okolností sešla v kanceláři jedné účetní společnosti, která všem těmto subjektům zpracovávala účetnictví. (Krom toho jednatelkou této účetní společnosti byla v rozhodné době sestra bývalého jednatele PetroJetu.) Nález byl učiněn v říjnu 2010; z toho PetroJet dovozuje, že tato skutečnost nastala *ex post* nemůže být hodnocena jako objektivní okolnost, která svědčí o jeho vědomém zapojení do podvodu po celé prověřované období. Tato námitka ale neobstojí; stěžní mohla být razítka nalezena *ex ante*, protože teprve dlouhodobé obchodování v podvodném řetězci vedlo k zahájení trestního řízení a poté i daňové kontroly (v únoru 2011).

[38] Totéž – tedy že šlo o nález *ex post*, na němž není nic podezřelého – tvrdí PetroJet i u zašifrovaných počítačů a dalších počítačů nezašifrovaných, nalezených na téže adrese, v nichž se nacházely dokumenty více společností zapojených do obchodního řetězce. V trestním řízení bylo dále zjištěno, že příkazy k úhradě od těchto společností přicházely z IP adres patřících k téže nemovitosti v Kroměříži. Záznamy telekomunikačního provozu, stejně jako daňové doklady, pak vypovídaly o tom, že jednatel PetroJetu nabízel prodej pohonných hmot ve volném daňovém oběhu za cenu nižší, než byla cena, za niž pořizoval (třeba i ve stejný den) tytéž pohonné hmoty uvnitř daňového skladu. Na rozdíl od PetroJetu pokládá soud, ve shodě s dosud rozhodujícími orgány, souhrn všech takto zjištěných okolností za doklad o existenci podvodného řetězce a aktivní účasti PetroJetu na něm.

[39] Obecně má PetroJet pravdu v tom, že ačkoli trestní a daňové řízení probíhají souběžně a mohou se v nich shromažďovat podobné důkazní prostředky, jde o samostatná řízení sloužící k různým cílům (rozsudek ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 43/2020-35, *VHS-ROPA plus*, body 24 až 26). Nelze však z toho vyvozovat, že daňové orgány nemohou používat důkazní prostředky opatřené v trestním řízení (mohou, pokud je samostatně hodnotí, umožní daňovému subjektu vyjádřit se k nim a doplní je vlastními zjištěními), ani že trestní a daňové orgány musejí dospět ke stejným závěrům o výši daňové ztráty či daňové povinnosti (rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2011, čj. 8 Afs 4/2011-71, body 18 až 22). Krom toho judikatura se zpravidla vyjadřuje k této otázce v situaci, kdy daňový subjekt (resp. osoba za něj jednající) nebyl odsouzen, ale v daňovém řízení

mu byla uložena daňová povinnost (a právě toto odlišné hodnocení daňové subjekty často zpochybňují). V nynější věci navíc jednatel PetroJetu pravomocně odsouzen byl.

[40] Není pravda, že by finanční orgány vycházely jen z hodnocení prvotních důkazních prostředků, jak je provedla Policie, nikoli z těchto důkazních prostředků samotných. Kromě závěrečné zprávy Policie měl totiž finanční úřad k dispozici i celý trestní spis (ve fázi po skončení vyšetřování), a jeho obsah tak mohl hodnotit samostatně. PetroJet finančním orgánům podsouvá, že za zásadní okolnost považovaly odsouzení jeho jednatele, i když bylo ještě nepravomocné. Tak tomu ale není – pro závěry daňového řízení nebyl podstatný výsledek trestního řízení, ale skutečnosti v něm zjištěné. V reakci na to, že jednatel byl nakonec odsouzen pravomocně, PetroJet žalovanému vytýká, že si nevyžádal kompletní trestní spis v odvolací fázi, aby zjistil, jak byly vypořádány četné námitky proti dokazování uskutečněnému v trestním řízení. Soud nevidí důvod, proč by to žalovaný dělal. Měl-li PetroJet nějakou konkrétní procesní výhradu, která by mohla mít vliv i na řízení daňové, mohl ji uplatnit. Ostatně ani teď neříká, jaký konkrétní negativní následek pro něj vzešel z toho, že si žalovaný nevyžádal trestní spis v pozdější fázi.

[41] PetroJet konečně namítá, že jsou před ním utajovány některé důležité písemnosti (z trestního spisu společnosti Barella). Podle vlastního sdělení to zjistil až při nahlížení do správního spisu během kasačního řízení. Jak však správně podotkl žalovaný ve svém vyjádření, ke správnímu spisu měl PetroJet přístup po celou dobu daňového řízení i řízení o žalobě. Stěží tak může tvrdit, že o existenci „utajovaných“ písemností se mohl dozvědět až nyní (navíc proti zjištěním plynoucím z trestních spisů se PetroJet po celou dobu bránil *věcně*). Tuto námitku neuplatnil PetroJet v řízení před městským soudem, a je tedy nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[42] PetroJet se domnívá, že se městský soud měl touto námitkou zabývat z úřední povinnosti, i když nebyla vznesena, protože tu jde o porušení ústavně zaručeného práva účastníka řízení na spravedlivý proces. Tato domněnka je ale mylná. K přezkumu z úřední povinnosti vede jen omezený okruh důvodů; jde o výjimku ze zásady, podle níž je pánem sporu žalobce. Právě žalobce je oprávněn i povinen uplatnit včas a řádně všechny žalobní body, které považuje za vhodné; ty pak určují rozsah a obsah přezkumu. K přezkumu z úřední povinnosti nemůže vést běžná procesní vada (tvrzené nezpřístupnění části správního spisu) jen proto, že ji sám žalobce až v kasační stížnosti označí za narušení svého ústavně zaručeného práva. Městský soud se proto správně touto otázkou nezabýval a nebude se jí zabývat ani NSS.

## 2.5 Procesní postup mimo daňovou kontrolu

[43] Podle PetroJetu nemohl Specializovaný finanční úřad zásadně změnit výsledky daňové kontroly v jeho neprospěch; navíc mu ani neposkytl dostatečnou lhůtu k vyjádření. Není ani zřejmé, v jakém řízení úřad tuto změnu provedl – o daňovou kontrolu nešlo (ta byla ukončena už před Finančním úřadem pro hlavní město Prahu). V daňovém řízení nebyly provedeny navržené výsledky svědků.

[44] Námitka není důvodná. Postup finančních orgánů na prvním stupni byl méně obvyklý, ale byl veden snahou vypořádat se s námitkami PetroJetu dříve, než budou vydány platební výměry.

[45] V říjnu 2012 byl PetroJet seznámen s výsledkem kontrolního zjištění za většinu měsíců kontrolovaného období a vyjádřil se k němu v listopadu 2012. V lednu 2013 projednal Finanční úřad pro hlavní město Prahu s PetroJetem dvě zprávy o daňových kontrolách pokrývajících většinu měsíců kontrolovaného období; v ní reagoval i na jeho vyjádření z listopadu. (Krátce předtím, v prosinci 2012, se u PetroJetu změnila místní příslušnost na Specializovaný finanční úřad.) Současně byl PetroJet seznámen s kontrolním zjištěním za listopad 2009 a dostal lhůtu



pokračování

k vyjádření. Když se pak v únoru 2013 vyjádřil, reagoval nejen na kontrolní zjištění za listopad 2009, ale i na obsah již projednaných zpráv o daňové kontrole (i když si byl sám vědom toho, že zprávy už byly projednány). Ke zprávám o daňové kontrole se pak vyjádřil ještě v dubnu 2013.

[46] Finanční úřad nato PetroJetu sdělil, že zatím nebude vydávat dodatečné platební výměry a bude se zabývat jeho vyjádřeními učiněnými až po projednání zpráv o daňové kontrole. Poté úřad shromažďoval další důkazní prostředky (formou dožádání u správců daně subjektů K1 a výzvy Policii k poskytnutí písemností z trestního spisu) a počátkem října 2013 zaslal PetroJetu *seznámení s výsledkem doměřovacího řízení*. V něm popsal, že dále zkoumal způsob stanovení základu daně, protože PetroJet jej svými podáními z února a dubna zpochybnil. Jednak dospěl k tomu, že část takto vznesených námitek PetroJetu je důvodná; jednak v důsledku doplněného dokazování zjistil, že je třeba změnit správní úvahu, na níž byly původně založeny zprávy o daňové kontrole (k tomu viz bod [3] výše). Umožnil PetroJetu se k novým zjištěním vyjádřit, čehož PetroJet využil koncem listopadu 2013. V prosinci 2013 pak finanční úřad vydal dodatečné platební výměry.

[47] Ačkoli finanční úřad doplňoval dokazování i po projednání zpráv o daňové kontrole, nezasáhl tím podle soudu do práv PetroJetu. Z kasačních námitek ani neplyne, na jakých právech se PetroJet cítí být zkrácen. Nález Ústavního soudu, který PetroJet cituje (sp. zn. I. ÚS 705/06 ze dne 1. 12. 2008) vychází z předpokladu, že jen při daňové kontrole může správce daně shromažďovat komplexní zjištění, hodnotit je a následně vyměřit (doměřit) daň v jiné výši, než v jaké ji daňový subjekt sám přiznal. Daňová kontrola (která je jen dílčím postupem celého doměřovacího řízení) totiž znamená pro správce daně značná procesní oprávnění, ale daňový subjekt, který je povinen poskytovat součinnost, má na oplátku důležitá procesní práva (vznést výhradu k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění). Judikatura správních soudů zase zapovídá jak doměření daně na základě výsledků vzešlých jen z místního šetření (nikoli z daňové kontroly), tak opakovanou daňovou kontrolu. Činí tak ovšem proto, aby daňový subjekt nebyl vystavován významným pravomocím správce daně (§ 80 až § 84 a § 86 odst. 3 daňového řádu) mimo řádný procesní režim nebo naněkolikrát.

[48] Současná právní úprava daňové kontroly reaguje na judikaturu NSS k někdejší kusé úpravě v zákoně o správě daní a poplatků (č. 337/1992 Sb.). Jejím cílem má být jednak plnohodnotná účast daňového subjektu na tomto procesu, jednak efektivní postup, jehož ukončení nebude daňový subjekt moci oddalovat (rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, čj. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS, *MAKIMA*, body 20 až 22). Námitka PetroJetu k těmto cílům nemíří, naopak vyčítá finančnímu úřadu, že postupoval efektivně a operativně: místo toho, aby bez prodlení daň doměřil, se totiž začal zabývat vyjádřeními PetroJetu, i když byla učiněna už v nevhodné procesní fázi. Je třeba znovu zdůraznit, že úřad nezačal doplňovat dokazování z vlastního popudu, ale výlučně na základě vyjádření PetroJetu z února a dubna 2013. Jinými slovy – kdyby se PetroJet po projednání zpráv o daňové kontrole nevyjádřil, nic by nebránilo tomu, aby úřad daň doměřil tak, jak to bylo zachyceno ve zprávách o daňové kontrole. PetroJet se ovšem vyjádřil se a úřad na to reagoval; to nelze považovat za nezákonný postup (rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2020, čj. 9 Afs 16/2020-35, bod 12).

[49] Doplnění dokazování, které inicioval sám PetroJet, nakonec vedlo k výsledku pro něj ještě méně příznivému. To je však už jen skutková okolnost, která nemůže učinit nezákonným proces doplňování dokazování jako takový. Ostatně lze dodat, že správní úvahu by mohl v neprospěch PetroJetu stejně tak dobře změnit žalovaný až v odvolacím řízení (§ 115 odst. 2 daňového řádu). Jen by musel seznámit PetroJet jak s obsahem provedených důkazů, tak tím, jak důkazy hodnotil a jaké závěry z toho vyvodil (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, *Strojmeta*). Podobný procesní standard poskytl finanční úřad PetroJetu právě tím, že jej seznámil s výsledkem doměřovacího řízení.

[50] Na svých procesních právech nebyl PetroJet během doplněného dokazování nijak zkrácen. Finanční úřad nevyžadoval jeho součinnost, důkazy si zajišťoval jen svými úředními postupy vůči jiným finančním úřadům a třetím osobám. Svá zjištění, to, jak je hodnotil a jaké závěry z toho vyvodil, pak shrnul a zaslal PetroJetu. Ten na to mohl reagovat stejně tak, jako dostal příležitost reagovat na výsledek kontrolního zjištění před projednáním zpráv o daňové kontrole. Ani lhůtu, kterou k tomu dostal, nepovažuje soud za nepřiměřenou. Úřad nadále vycházel ze skutkových zjištění vypovídajících o existenci podvodného řetězce a o mechanismu jeho fungování, která byla shrnuta už ve zprávách o daňové kontrole. Změnil jen pohled na to, jak konkrétně se to má projevit v daňové povinnosti PetroJetu. Šlo tu tedy o nové právní hodnocení, které už si nežádalo rozsáhlou důkazní aktivitu na straně daňového subjektu, spíše jen právní protiargumentaci. Tu PetroJet poskytl a na svých právech zásah neutrpěl.

[51] Soud závěrem upozorňuje na to, že PetroJet hodnotí procesní aktivitu finančního úřadu tak, jak se mu to pro účely té které námitky zrovna hodí. Zatímco jednou tvrdí, že finanční úřad jen mechanicky převzal souhrnná zjištění z trestního spisu a sám si žádné významné důkazní prostředky neobstaral (viz část 2.5 výše), nyní namítá, že jen mezi projednáním zpráv o daňové kontrole a vydáním dodatečných platebních výměrů prováděl finanční úřad „rozsáhlé dokazování“. (Krom toho si samozřejmě finanční úřad obstarával vlastní důkazní prostředky, nejen ty z trestního řízení, už před vypracováním zpráv o daňové kontrole.)

[52] Námitku týkající se neprovedení navrhovaného výsledku svědků pojmá PetroJet v kasační stížnosti poměrně široce (body 187 až 191 kasační stížnosti) a naznačuje, že bez výsledku jednatelů jeho dodavatelských společností nebylo možné zjistit, zda PetroJet skutečně nakupoval zboží zasažené daňovým podvodem. V žalobě se však o neprovedených výsledcích zmínil (část IX, body 12 a 13) jen v souvislosti s nalezenými razítky. K tomu soud odkazuje na body [36] a [37] výše. Nález razítek v prostorách, které si pronajímal PetroJet a v nichž také působila personálně propojená účetní společnost, byl jen jednou z dílčích indicií ukazujících na nestandardní okolnosti obchodování v řetězci a závěr o existenci podvodného řetězce na něm nestojí. Krom toho ani žalobní argumentace k tomuto bodu není přesvědčivá: podle ní „je otázkou, jakým způsobem by mohl náleţ razítek v říjnu 2010 prokázat údajnou provázanost zmiňovaných subjektů a [PetroJetu] za všechna kontrolovaná období. V této věci se přitom zjevně nabízelo provedení výsledků minimálně statutárních orgánů dodavatelů [PetroJetu]...“. Podle soudu se provedení výsledků nenabízelo, a už vůbec ne zjevně. Co by měl výsledek přinést, musí zdůvodnit ten, kdo důkaz navrhuje. Takové zdůvodnění tu chybí.

## 2.6 Neexistence chybějící daně, nepřipustně vyšší výběr daně

[53] Podle PetroJetu je v této věci spor o hmotněprávní otázku sestavení základu daně, a ne o daňový podvod: ten je charakterizován daňovou ztrátou, tj. situací, kdy je do státního rozpočtu odvedeno méně, než mu náleží, nebo je z něj určitá částka podvodně vylákána. Zde však podle žalovaného subjektů K1 jen nezvýšily základ daně na výstupu o spotřební daň; případ se tak významně liší od typického podvodu na principu *missing trader* (nákup zboží bez daně a následný prodej s daní). Krom toho směrnice a zákon o DPH podrobuje dani jen přijatou úplatu (protiplnění), kterou tak nelze zvyšovat o hypotetickou chybějící část. PetroJetu stále není jasné, jak konkrétně subjekty K1 pochybily (nebylo prokázáno, že subjekty K1 skutečně nezapočetly spotřební daň do základu DPH); navíc tu chybí příčinná souvislost mezi obchody subjektů K1 a nákupem PetroJetu.

[54] Závěry napadeného rozsudku vedou prý ve svém důsledku k nepřipustně vyššímu výběru daně a popírají reparační (nikoli sankční) účel odepření nároku na odpočet. I kdyby subjekty K1

pokračování

při „vyskladnění“ pohonných hmot do volného daňového oběhu skutečně přiznaly DPH ze základu daně nezahrnujícího spotřební daň, nelze PetroJetu doměřit daň z celého zdanitelného plnění, jako by subjekty K1 neodvedly nic – nanejvýš mu lze doměřit DPH z údajně nepřiznané spotřební daně. Městský soud se s touto žalobní námitkou řádně nevypořádal.

[55] Podle žalovaného PetroJet nesprávně zaměňuje doměřenou daň (odpovídající dani z přidané hodnoty nepřiznané subjekty K1 ze spotřební daně při „vyskladnění“ pohonných hmot do volného oběhu) s odepřením nároku na odpočet DPH kvůli zapojení do podvodného řetězce. (*S doměřením daně původně počítala zpráva o daňové kontrole; to se v doměřovacím řízení změnilo.*) Uplatněný nárok na odpočet přitom odpovídal plněním, která byla jako celek zasažena podvodem na dani. Nelze tvrdit, že plnění byla podvodem zasažena jen zčásti: závěr o účasti na daňovém podvodu je vždy jednoznačný (buď byl nárok na odpočet uplatněn podvodně, nebo ne).

[56] NSS s úvahami PetroJetu nesouhlasí. Tyto úvahy nepodporuje ani judikatura citovaná v kasační stížnosti.

[57] Je pravda, že ne každé neodvedení daně z přidané hodnoty je vedeno snahou získat neoprávněné daňové zvýhodnění; ostatně tak tomu bylo třeba ve věci *NABEOL* citované v bodě [19] výše. V nynější věci ale neprobíhalo obchodování tak, že by subjekty K1 a jejich odběratelé, kteří pak dodávali PetroJetu, po dobu více než dvou let omylem nezapočítávali do základu DPH spotřební daň: naopak tento záměrný postup byl nezbytný pro fungování a „ziskovost“ podvodného řetězce (k němu viz body [2]–[3] a [25]–[29] výše), jehož byl PetroJet aktivním prvkem. Nejde o typický podvod na principu *missing trader*, to ale nic nemění na tom, že cílem obchodování bylo obohatit se na úkor státního rozpočtu.

[58] Soud nepokládá za výstižnou žádnou z variant skutkového děje, které PetroJet předložil v bodě 3 doplnění kasační stížnosti. PetroJet pro potřeby své argumentace uměle odděluje jednotlivé složky platby od odběratelů a spekuluje nad tím, že odběratelé mohli uhradit spotřební daň, ale subjekty K1 ji nepodrobily dani. Takto by ale podvod nebylo možné zjistit, protože tu nebyly žádné samostatné platby spotřební daně – odběratel zkrátka platí souhrnnou částku za nakoupené pohonné hmoty. Podstata podvodného jednání spočívala v tom, že dodavatelé PetroJetu na fakturách sice poznamenávali, že spotřební daň je již zahrnuta v ceně pohonných hmot, ale ve skutečnosti to tak nebylo. To zjistily finanční orgány nepřímo, tedy porovnáváním cen pohonných hmot prodávaných v tentýž den v daňovém skladu (PetroJetem jako prodávajícím) a prodávaných mimo něj (PetroJetu jako kupujícím). Ze srovnání plyne, že spotřební daň nemohla být ve skutečnosti do ceny zahrnuta (i když to dodavatelé deklarovali), protože cena mimo sklad, údajně s daní, byla nižší než cena uvnitř skladu (viz bod [38] výše a stranu 3 a 4 *seznamění s výsledkem doměřovacího řízení*).

[59] PetroJet dále namítá, že dani z přidané hodnoty podléhá jen skutečná cena zboží, nikoli (vyšší) cena, kterou snad podle představ finančních orgánů mělo zboží mít. To je pravda. Finanční orgány však v doměřovacím řízení ustoupily od toho, aby PetroJetu doměřovaly DPH na výstupu ze spotřební daně nezahrnuté jeho dodavateli do základu daně: místo toho mu odepřely nárok na odpočet DPH na vstupu kvůli zapojení do podvodného řetězce.

[60] Nesprávně si PetroJet vykládá i zásadu neutrality daně z přidané hodnoty. Tato zásada charakterizuje systém DPH jako celek: „*Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněná*“ (čl. 1 směrnice o DPH). Tím se chce říci, že podobné zboží či služby by měly nést stejné daňové zatížení bez ohledu na to, kolikrát bylo prodáno a koupeno. Zásada ale neznamená, že účastníku podvodného

řetězce může být odepřen nárok na odpočet u určité transakce právě jen do výše částky, kterou za konkrétní zboží neodvedl jeho dodavatel. Podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se totiž může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění přijatého v tomto řetězci. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se účastní podvodného řetězce (rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49, body 33 a 34).

[61] Takto vysvětluje neutralitu DPH i rozsudek ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, jehož se PetroJet dovolává. Zdůrazňuje jen, že narušení neutrality daně musí být důsledkem podvodného jednání a tato souvislost musí být postavena najisto. NSS v citované věci nevyhověl kasační stížnosti žalovaného správního orgánu, protože daňový subjekt, který původně nesplnil povinnost přiznat a odvést daň z jím poskytnutého plnění, se poté stal kontaktním, s orgány finanční správy spolupracoval a jevil ochotu svou daňovou povinností splnit. O ničem takovém nemůže být v této věci řeč. Subjekty K1 byly v době daňového řízení vůči svým správcům daně nekontaktní, neplnily své daňové povinnosti a daň jim byla stanovena podle pomůcek.

[62] Rozsudky ve věcech 7 Afs 18/2020 a 7 Afs 38/2020 se týkaly jiné situace, než je situace PetroJetu. Podle nich byl totiž shledán daňový podvod ve věci, která dost dobře mohla být jen „prostým“ neodvedením daně kvůli nedostatečné solventnosti (společnost, která v oné věci byla označena jako *missing trader*, daň přiznala, poté ji však neuhradila, protože vstoupila do insolvenčního řízení). Rozsudkem ve věci 7 Afs 428/2019 pak byla zamítnuta kasační stížnost právnické osoby postižené neuznáním nadměrného odpočtu (protože její zapojení do podvodného řetězce bylo prokázáno).

[63] Všechny tyto rozsudky citovaly (spíše pro úplnost) pasáž z rozsudku 2 Afs 162/2018 (bod 22), podle níž nemá odepření nároku na odpočet sledovat „*sankční účel, nýbrž účel reparační*“. Z této pasáže ale neplyne, že by mohl být PetroJetu odepřen nárok na odpočet daně jen do výše, která odpovídá dani z přidané hodnoty nepřiznané subjekty K1 ze spotřební daně. Není totiž tolik podstatné, v jaké výši subjekty K1 daň přiznaly: podstatné je, že DPH ze svých plnění nehodlaly hradit vůbec (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2021, čj. 3 Afs 85/2019-44, bod 26). PetroJet netvrdí ani nedokládá, že daň, která byla subjektům K1 vyměřena, byla také zaplacená; stěží tedy může poukazovat na zákaz „*multiplikace výběru daně*“ (rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2017, čj. 4 Afs 140/2017-54). Z ničeho neplyne, že by stejná daň byla opakovaně vybírána od různých článků řetězce.

[64] PetroJet nesouhlasil s poznámkou městského soudu, podle níž zákony neumožňují dělení odpočtu na část DPH ze základu tvořeného spotřební daní a na část zbylou. Prý je tento názor stejně nesprávný jako dlouho tradované přesvědčení, že správce daně nemůže kontrolovanému daňovému subjektu vrátit nespornou část nadměrného odpočtu, ale musí nadměrný odpočet zadržovat jako celek. Toto přesvědčení finančních orgánů ovšem vyvrátil Ústavní soud (náleznem sp. zn. II. ÚS 819/18).

[65] Ve shodě se žalovaným pokládá NSS toto srovnání za nevhodné. Plnění od dodavatelů, z jejichž titulu vznášel PetroJet nárok na nadměrný odpočet, byla zasažena podvodem na dani jako celek – podvodný byl celý smysl obchodování v řetězci. Není důvod, aby se osobám, které se účastní daňového podvodu na DPH, dostávalo stejného (tj. po nálezů Ústavního soudu příznivějšího) zacházení jako subjektům, které se domáhají vrácení neproověřované části nadměrného odpočtu. Nelze přehlédnout – jak to opět přílehavě formuloval žalovaný – že

pokračování

PetroJet v této věci fakticky obhájí nárok na odpočet plynoucí mu z trestné činnosti jeho jednatele a dalších spřízněných osob.

### 3. Závěr a náklady řízení

[66] PetroJet se svými námitkami neuspěl, a NSS proto kasační stížnost zamítl. PetroJet nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. září 2022

Zdeněk Kühn  
předseda senátu