



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Tomáše Herce a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **SQUADRA CZ s.r.o.**, IČO: 25060678, se sídlem náměstí Sítňá 3127, Kladno, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2023, č. j. 14349/23/5300-21442-712585, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 8. 2024, č. j. 51 Af 8/2023-58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Věc se týká odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, který daňový subjekt (obchodní společnost) uplatnil podle § 72 odst. 1 a 2 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, z důvodu účasti na podvodu na této dani. Jde o to, zda použití tohoto důvodu opodstatňovaly správcem daně zjištěné nestandardní okolnosti prodeje zboží. Daňový subjekt koupil zboží od dodavatele (obchodní společnosti) majícího stejného jednatele a kupní cenu uhradil započtením pohledávky vůči dodavateli, ačkoli se transakce uskutečnila bez vědomí druhého jednatele dodavatele, který s ní nesouhlasil, považoval ji za neplatnou a spatřoval v ní trestný čin. Dodavatel neodvedl daň z přidané hodnoty.

[2] Žalobkyně, která je obchodní společností, koupila od obchodní společnosti Alfa Promo s.r.o. (dále jen „společnost Alfa Promo“) na základě písemně uzavřené kupní smlouvy ze dne 13. 9. 2017 golfové vybavení za cenu 3.361.610,17 Kč, která sestávala ze základu daně 2.778.189,62 Kč a daně z přidané hodnoty ve výši 583.420,55 Kč. Specifikaci tohoto zboží obsahuje daňový doklad č. 201700217, který byl vystaven společností Alfa Promo téhož dne a má 24 stran. Podle kupní smlouvy měla být cena zboží uhrazena bezhotovostním převodem na účet prodávajícího, žalobkyně však tímto způsobem nepostupovala a vzniklou pohledávku společnosti Alfa Promo dne 21. 9. 2017 započítala proti pohledávkám, které měla mít sama vůči této společnosti. Tyto pohledávky jí měly vzniknout především za uskutečněný komisioní prodej a poradenské služby. Následně žalobkyně v daňovém přiznání za zdaňovací období září 2017 uplatnila na základě uvedeného daňového dokladu nárok na nadměrný odpočet ve výši 276.429 Kč.

[3] Jak kupní smlouva, tak prohlášení žalobkyně o jednostranném zápočtu a prohlášení společnosti Alfa Promo o uznání dluhu byly podepsány za obě společnosti jejich jednatelem Janem Kupkou. Ten byl v rozhodné době nejen jediným společníkem a jednatelem žalobkyně, ale také jedním ze dvou jednatelů a společníkem s 50% podílem společnosti Alfa Promo. Jejím druhým společníkem s 50% podílem byla obchodní společnost Golf Plus s.r.o. (dále jen „společnost Golf Plus“). Jediný společník a jednatel společnosti Golf Plus Dušan Boxan byl druhým jednatelem společnosti Alfa Promo. Každý jednatel společnosti Alfa Promo byl oprávněn jednat za společnost ve všech věcech samostatně.

[4] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vyzval dne 20. 11. 2017 žalobkyni k odstranění pochybností ohledně přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2017. Jelikož pochybnosti nebyly odstraněny, dne 6. 5. 2019 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu v rozsahu jediného přijatého zdanitelného plnění od společnosti Alfa Promo. Daňová kontrola byla ukončena doručením oznámení dne 30. 3. 2022.

[5] V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že kontrolovaná transakce byla vyústěním vzájemných sporů obou jednatelů společnosti Alfa Promo. Žalobkyně od této společnosti odebrala zboží bez vědomí jejího druhého jednatele Dušana Boxana, který tento postup nepovažoval za oprávněný a za společnost Alfa Promo odstoupil od kupní smlouvy, vystavil opravný daňový doklad a podal trestní oznámení na Jana Kupku. Zboží vráceno nebylo. Po provedeném prověřování navazujícím na trestní oznámení policie věc odložila.

[6] Správce daně považoval hmotněprávní i formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně za splněné. Zboží nebylo ukradeno a žalobkyně nabyla právo nakládat s ním jako vlastník. Nenastaly ani účinky odstoupení od smlouvy. Kromě toho se však zabýval možnou existencí podvodu na dani z přidané hodnoty. V tomto ohledu shledal v řetězci transakcí narušení daňové neutrality. Společnost Alfa Promo v rozhodném zdaňovacím období vykázala nadměrný odpočet ve výši 66.569 Kč, po provedené daňové kontrole jí ale byla doměřena daňová povinnost ve výši 516.851 Kč, která nebyla uhrazena. Správce daně zjistil objektivní skutečnosti nasvědčující tomu, že žalobkyně o své účasti v podvodném řetězci transakcí věděla. Zohlednil výše popsanou personální propojenost zúčastněných společností, jakož i to, že celou transakci organizoval jednatel Jan Kupka, jehož prostřednictvím jsou obě společnosti propojeny. Neobvyklými okolnostmi byly i vzájemné neshody jednatelů společnosti Alfa Promo, započtení v rozporu se smluvním

pokračování

ujednáním, snaha druhého jednatele společnosti Alfa Promo o zrušení celé transakce a následné ukončení ekonomické činnosti této společnosti. Přijetí jakýchkoli opatření, která by měla zabránit účasti na narušení neutrality systému daně z přidané hodnoty, žalobkyně neprokázala.

[7] Tato zjištění vedla správce daně k závěru, že Jan Kupka musel vědět o neodvedení daně z přidané hodnoty společností Alfa Promo, přesto jako jednatel neučinil nic, čím by na danou situaci reagoval. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty žalobkyně uplatnila v rozporu se smyslem a účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o dani z přidané hodnoty“). Správce daně proto platebním výměrem ze dne 31. 3. 2022, č. j. 1593212/22/2110-52521-204502, žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2017 ve výši 306.992 Kč.

[8] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr potvrdil. Konstatoval narušení daňové neutrality u společnosti Alfa Promo a doplnil jednotlivá zjištění, na jejichž základě dospěl k závěru, že transakce byla zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty. Mezi tato zjištění patřily personální propojenost a sjednání plnění jednou osobou, převzetí zboží v nočních hodinách, vystavení oprávněného daňového dokladu a odstoupení od smlouvy, platby zápočtem a ukončení ekonomické činnosti dodavatele. Jelikož stěžovatel považoval účast žalobkyně na podvodu na dani z přidané hodnoty za vědomou, nezkoumal, zda přijala jakákoli opatření, aby své účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty zabránila. Délku trvání kontrolních postupů nepovažoval za nepřiměřenou. Nepřisvědčil ani tomu, že by narušení daňové neutrality zavinil svým postupem správce daně. Námitku, že o podvod na dani z přidané hodnoty nejde v případě, že původ neuhrazené daně má základ v soukromoprávním sporu, stěžovatel také odmítl. Pakliže by na tuto argumentaci přistoupil, mohla by být legitimizována každá neuhrazená daň u společnosti se dvěma jednately.

II. Rozsudek krajského soudu

[9] Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) k žalobě žalobkyně napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí stěžovatele a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Učinil tak zčásti pro nezákonnost a zčásti pro rozpor skutkového stavu, který vzal stěžovatel za základ svého rozhodnutí, se správními spisy. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, krajský soud upozornil na rozdíl mezi situací, kdy daňový subjekt nedostojí své daňové povinnosti, a situací, kdy jedná tak, aby se majetkově obohatil neodvedením příslušné daně z přidané hodnoty do rozpočtu státu. O podvod na dani z přidané hodnoty jde v případě, kdy jeden z účastníků transakce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění. V posuzované věci není pochyb, že společnost Alfa Promo neodvedla daň z přijatého uskutečněného plnění pro žalobkyni na základě daňového dokladu č. 201700217, tato skutečnost však pro závěr o podvodu na dani z přidané hodnoty nepostačuje. Orgány finanční správy ji měly dát do souvislosti s nestandardními okolnostmi, které svědčí o cílené snaze získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Tyto okolnosti s výjimkou ukončení ekonomické činnosti společnosti Alfa Promo nebyly sporné, žalobkyně i stěžovatel je ale hodnotí odlišně.

[10] Jde-li o jednotlivé nestandardní okolnosti, stěžovatel mezi ně řadil personální propojení subjektů v řetězci, aniž by se vypořádal s argumentací žalobkyně, že důvodem odběru zboží od společnosti Alfa Promo v září 2017 měla být úhrada pohledávek vůči této společnosti. Pakliže žalobkyně přebírala zboží ve večerních a nočních hodinách, její vysvětlení, že nechtěla omezit provoz prodejny ve dne, není nelogické. Převzetí se týkalo zboží v hodnotě přibližně 3.000.000 Kč. Tím není vyloučeno, že účelem mohlo být i zamezení tomu, aby se o odběru zboží dozvěděl druhý z jednatelů společnosti Alfa Promo ještě před jeho uskutečněním. Jestliže není o uskutečnění zdanitelného plnění mezi účastníky žádná pochybnost, stěžovatel dostatečně neodůvodnil, jak má tato okolnost vypovídat o cíli žalobkyně dosáhnout na daňové zvýhodnění.

[11] Následné zaslání odstoupení od kupní smlouvy a předžalobní výzvy žalobkyni druhým jednatelem společnosti Alfa Promo, vystavení oprávněného daňového dokladu a podání trestního oznámení na jednatele Jana Kupku představují rovněž nestandardní okolnosti, lze je však pochopit vzhledem k nastíněným obchodním sporům. Popírá-li druhý z jednatelů Alfa Promo oprávněnost pohledávek žalobkyně, pak logicky nesouhlasí s jejich zaplacením prostřednictvím vzájemného zápočtu a snaží se tuto společnost z uzavřené kupní smlouvy vyvázat. Správce daně ale neměl za prokázané, že by společnost Alfa Promo od kupní smlouvy platně a účinně odstoupila. Rovněž nebyly splněny podmínky pro opravu základu a výše daně podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně měl proto vymáhat daň primárně na společnosti Alfa Promo, a nikoli bez dostatečných podkladů konstruovat spáchání daňového podvodu žalobkyní.

[12] Stěžovatel argumentoval tím, že nic nebránilo uhrazení daně z přidané hodnoty, pokud byl Jan Kupka zároveň jednatelem společnosti Alfa Promo. Žalobkyně ale upozorňuje na to, že tento jednatel byl od dění ve společnosti odstřižen v podstatě bezprostředně, k čemuž odkazuje mj. na jeho písemné odstoupení z funkce jednatele dne 2. 11. 2017 či usnesení rejstříkového soudu, případně odvolání proti nim. Ze správního spisu vyplývá, že jednatel Jan Kupka záhy po uskutečnění transakce přestal ve společnosti Alfa Promo působit pro spory s druhým jednatelem.

[13] Orgány finanční správy nezpochybnilly, že jednatele mezi sebou měli fakticky rozdělenou působnost v oblasti obchodního vedení (§ 156 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník). Finanční stránku podnikání, včetně plnění povinností vůči správci daně, měl na starosti Dušan Boxan, který s odběrem zboží žalobkyní nesouhlasil. Zaplacení daně jednatelem Janem Kupkou za společnost Alfa Promo by muselo proběhnout proti vůli druhého jednatele. Současně v té době i samotný správce daně vyjadřoval pochybnosti, zdali se tvrzené plnění uskutečnilo, a tyto pochybnosti u něj přetrvávaly po několik let.

[14] Očividné spory mezi jednatelem Janem Kupkou a Dušanem Boxanem, resp. žalobkyní a společností Alfa Promo, měly být řešeny primárně cestou soukromoprávní. Orgány finanční správy spatřují v popsáných okolnostech daňový podvod, jehož existenci ale dostatečně neprokázaly. Uznal-li správce daně po několika letech uskutečnění zdanitelného plnění, nezbylo mu nic jiného než vymáhat zaplacení daně po společnosti Alfa Promo. Pokud již ale poté tato společnost nebyla schopna daň zaplatit, nelze to klást k tíži žalobkyně a prostřednictvím nepodložené konstrukce o podvodu na dani jí odpírat nárok na odpočet. Namítá-li stěžovatel, že vyjádření jednatelů byla protichůdná, týkalo se to v zásadě právního posouzení provedené transakce, a nikoli faktických okolností odebrání zboží. Správce daně

pokračování

prováděl kontrolní postupy přibližně 5 let, ačkoli policie prověřování již v dubnu 2018 uzavřela s tím, že jednatel Jan Kupka se žádného trestného činu nedopustil. Po tolikaletém šetření bylo namísto požadovat přesvědčivější zdůvodnění odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Jestliže měly orgány finanční správy za závadné jednání Jana Kupky, případně v něm spatřovaly porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře, mohly zkoumat naplnění podmínek ručení za daňový nedoplatek podle § 171 odst. 1 daňového řádu.

[15] Správce daně neměl za prokázaná tvrzení o neoprávněnosti pohledávek žalobkyně. Není tak zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje, že v běžném obchodním styku nelze nastalou situaci řešit vzájemným započtením pohledávek, které předpokládá § 1982 občanského zákoníku. Orgány finanční správy nerozporovaly oprávnění jednatele Jana Kupky jednat jak za společnost Alfa Promo, tak za žalobkyni, a uskutečnění daného plnění uznaly.

[16] Krajský soud přisvědčil stěžovateli, že ukončení činnosti společnosti Alfa Promo po provedení zkoumané transakce mohlo vypovídat o možném podvodu na dani. Záměr daň neuhradit a získat na straně žalobkyně daňovou výhodu mohl vyplývat z následné likvidace této společnosti, aniž by dobrovolně z daného plnění zaplatila daň či alespoň měla prostředky k jejímu vymožení. Stěžovatel se ovšem řádně nevypořádal se všemi skutečnostmi plynoucími ze správního spisu. Jeho úvaha, že po provedené transakci muselo zbýt v prodejně společnosti Alfa Promo jen minimum zboží, má dvě trhliny. Předně mohla být činnost společnosti Alfa Promo ukončena již proto, že další spolupráce jejích jednatelů a společníků nebyla dost dobře možná. Ze spisu zároveň plynou indicie, že společnosti Alfa Promo i po transakci zůstalo obchodovatelné zboží a disponibilní finanční prostředky. Svědek T. Z. při podání vysvětlení na policii dne 7. 3. 2018 uvedl, že po uskutečnění plnění pro žalobkyni zbylo na provozovně minimálně 50 % zboží v nákupních cenách, tj. podle odhadu za přibližně 4 miliony Kč. Zbytek zboží byl odvezen až dne 13. 9. 2017 Dušanem Boxanem a jeho spolupracovníky. Ten připustil, že prodejna, byť nebyla provozuschopná, byla poloprázdná, aniž by si pamatoval přesný objem nebo hodnotu odvezeného zboží. Zásoby odváželi třemi osobními vozidly, z nichž dvě se „vícekrát otočila“. Žalobkyně argumentovala také peněžními prostředky společnosti Alfa Promo, které byly ještě po provedené transakci převáděny ve prospěch společnosti Golf Plus.

[17] Stěžovatel se měl řádně vypořádat se všemi skutečnostmi, které v řízení vyšly najevo, a v případě potřeby doplnit dokazování. Přesto se nezabýval možným rozporem mezi výpověďmi Dušana Boxana. Ten před správcem daně argumentoval likvidací provozovny společnosti Alfa Promo v důsledku jednání žalobkyně, při podání vysvětlení policií již ale připouštěl, že prodejna nebyla zcela prázdná a popisoval průběh odvozu zbývajících zboží, kterého s ohledem na to, že mělo být postupně odváženo několika automobily, nemohlo být toliko nepatrné množství. Tvrzení žalovaného, že platby společnosti Golf Plus po uskutečnění transakce dokreslují povahu podvodu, z něhož měli mít užitek oba jednatele, nesvědčí o tom, že společnost Alfa Promo daň nezaplatila za účelem získání daňového zvýhodnění. Jednatel Dušan Boxan s uskutečněním transakce nesouhlasil od samého počátku, což prokazují i jeho kroky (podání trestního oznámení na jednatele Jana Kupku, vydání oprávněného daňového dokladu, snaha odstoupit od smlouvy apod). Z tohoto důvodu nepřistoupil ani k úhradě daně. Vzhledem k zjištěným rozporům nemůže nedostatky posouzení stěžovatele napravovat soud. Za současného stavu stěžovatel neměl žalobkyni

vinit z ukončení činnosti společnosti Alfa Promo a z toho, že tato společnost neměla v důsledku provedené transakce dostatek prostředků k úhradě daně z přidané hodnoty.

[18] Souhrnné hodnocení nesmí mít logické trhliny a musí vést bez důvodných pochybností k jedinému možnému závěru, že podvodné jednání nastalo. Nemůže být možná jiná logicky myslitelná a přestavitelná verze interpretace zjištěných skutečností, která existenci daňového podvodu zpochybňuje. Žalobkyně důvod transakce přesvědčivě vysvětlila a orgány finanční správy její verzi nevyvrátily. Stěžovatelem uváděné podezřelé okolnosti jsou dobře vysvětlitelné sporem mezi obchodními partnery. Orgánům finanční správy se nepodařilo vyjavit takovou paletu indicií, které by jednotlivě či v souhrnu vedly k závěru, že motivací a snahou žalobkyně, případně společnosti Alfa Promo, bylo spáchat podvod na dani. Žalobkyni tak nelze přičítat k tíži, že tato společnost daň z uskutečněné transakce neuhradila. Krajský soud nevyslovil definitivní závěr, že o podvod na dani z přidané hodnoty za žádných okolností jít nemohlo. Orgánům finanční správy se jej nicméně nepodařilo bez důvodných pochybností prokázat.

III. Kasační stížnost

[19] Stěžovatel podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), navrhl jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. V daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, pro unesení důkazního břemene správcem daně ale není rozhodné, zda prokázal, že z transakce profitovala žalobkyně či společnost Alfa Promo. Vzhledem k propojenosti obou společností osobou jednatele považuje stěžovatel za vyloučené, aby žalobkyně nevěděla o neodvedení daně společností Alfa Promo. Nešlo o běžnou obchodní transakci, nýbrž o nejzákladnější a učebnicový příklad podvodu na dani z přidané hodnoty. Celá transakce byla řízena jednatelem Janem Kupkou, který si s ohledem na její okolnosti musel být vědom toho, že z důvodu nesouhlasu druhého jednatele nebude daň společností Alfa Promo uhrazena. Stěžovatel tvrdí, že ke svým závěrům přestřel dostatečně přesvědčivé důvody mající oporu ve spisovém materiálu a dostál všem aspektům své důkazní povinnosti, která jej ohledně prokázání existence podvodu na dani z přidané hodnoty tížila. Mezi ty nepatří prokázání hlavního a převládajícího cíle dané transakce v podobě snahy o získání neoprávněné daňové výhody, ani prokázání toho, kdo přesně tyto výhody získal. Určující je, zda žalobkyně o své účasti na podvodu věděla, či mohla a měla vědět, nikoli to, zda se tím přímo obohatila.

[20] Hodnocení krajského soudu učiněná ve vztahu k nestandardním okolnostem považuje stěžovatel za nesprávná, nepřesvědčivá a selektivní. Krajský soud opomíjí celkový obraz, který zjištěné nestandardní okolnosti podávají, a ve svých izolovaných hodnoceních hledá odpověď na právně irelevantní otázku, zda byl prokázán primární cíl účastníka řízení dosáhnout neoprávněné daňové výhody. Podle stěžovatele se krajský soud dopouští chyby v právním úsudku spočívající v předpokladu, že u daňového podvodu musí být získání neoprávněné daňové výhody jediným účelem, jak je tomu v případě zneužití práva, a v návaznosti na tento omyl dovozuje, že řešení sporu a úhrada dluhu je alternativním vysvětlením. Celou věc staví nesprávně do roviny, že buď nastal spor mezi obchodními partnery nebo podvod na dani z přidané hodnoty. Existence obchodních sporů se ale s právní kvalifikací podvodu na dani z přidané hodnoty nevylučuje. Právě naopak. Jednatel

pokračování

Jan Kupka se rozhodl spor vyřešit sám provedenou transakcí, okolnosti její realizace však vyústily v následek, který naplňuje znaky podvodu na dani z přidané hodnoty.

[21] Jednotlivě se pak stěžovatel vyjadřuje k hodnocení nestandardních okolností krajským soudem. Připouští, že noční nakládka zboží je projevem sporů mezi oběma dodavateli, nicméně nesdílí názor, že byla motivována chodem provozovny. Hned dalšího dne byla totiž provozovna uzavřena. Krajský soud jednateli obou společností přiznává a chrání jeho práva k realizaci transakce, avšak v plné míře jej zbavuje odpovědnosti za to, aby byly vyrovnány její daňové důsledky. Jeho alternativní vysvětlení trpí zásadními logickými nedostatky.

[22] Jednatel Dušan Boxan se snažil transakci zvrátit v rovině faktické i daňové, včetně povinnosti odvést daň, jejíž vrácení žalobkyně obratem nárokovala. O neúčinnosti vystavení opravného dokladu ale není v řízení sporu. Krajský soud se měl zabývat komplexní situací a významem nestandardních okolností ve vztahu k narušení neutrality daně z přidané hodnoty, a nikoli zkoumat, zda má jednání některé ze zúčastněných osob vnitřní subjektivní logiku. Neobstojí úvaha, že pokud Jan Kupka formálně disponoval právem realizovat transakci, kterou z evidentních důvodů nepovažoval druhý z jednatelů společnosti Alfa Promo za pro ni prospěšnou, nemůže být takový výkon práva neobvyklý. Nestandardní okolnosti pro účely zjištění daňového podvodu nemusí mít povahu okolností protiprávních a ani ji zpravidla nemají.

[23] Stěžovatel nesouhlasí s tím, že správce daně měl daň vymáhat na společnosti Alfa Promo. Právní kvalifikace odejmutí nároku na daňový odpočet pro vědomou účast na podvodu na dani z přidané hodnoty není subsidiární k instrumentům majícím za cíl zabezpečení úhrady daně. Správce daně neváže povinnost zjištěný podvod napravovat prioritním výběrem daně u subjektů v posloupnosti dané mírou jejich zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty. Takové podvody mají zpravidla společné to, že není odvedena daň u nemajetného nebo pro správce daně nedosažitelného subjektu. Svým způsobem taková situace nastala i v šetřeném případě, neboť společnost Alfa Promo měla zřejmě řadu nesplacených závazků a provedenou transakcí byla odčerpána většina jejích zásob, aniž by reálně obdržela protihodnotou peněžní prostředky k úhradě takto vzniklých daňových povinností. Žalobkyně oproti tomu uplatnila svůj formálně vzniklý nárok na odpočet okamžitě. Jednatel obou společností Jan Kupka se netajil tím, že daň, k jejímuž zaplacení byla povinna společnost Alfa Promo, nezaplatil a odvod považoval za starost druhého z jednatelů. Žalobkyně se spoléhala na to, že tato povinnost a negativní důsledky z ní plynoucí dopadne v plné míře na společnost Alfa Promo. Krajský soud tomuto jednání dopřál ochranu. Konstatování, že věc měla být řešena soukromoprávní cestou, je nepřipadné. Civilní soudy nemohou řešit situace, kdy je nestandardním jednáním a za nestandardních okolností daňovým subjektem uplatněn daňový odpočet, aniž by druhý daňový subjekt tomu odpovídající daň na výstupu odvedl.

[24] Odlišně stěžovatel nahlíží i na personální propojenost obou společností. V době, kdy mohl Jan Kupka aktivně zajistit odvedení daně společností Alfa Promo, k tomu disponoval veškerými oprávněními. Vnitřního rozdělení funkcí jednotlivých jednatelů se nelze vůči třetím osobám dovolávat. Krajský soud uznává právo Jana Kupky za obě společnosti jednat (při provádění dotčené transakce), ale pomíjí jeho odpovědnost co do daňových dopadů jednání. Jednatel Jan Kupka jako organizátor celé transakce například mohl započít pouze

část pohledávky a daň mohl jménem společnosti Alfa Promo odvést. Je ale zřejmé, že zamýšlel dosáhnout co nejvyššího užitku z dané transakce a značné jednorázové daňové dopady ponechal na společnosti Alfa Promo a jejím druhém jednatele, proti jehož vůli transakci uskutečnil.

[25] Stěžovatel ani správce daně nikdy netvrdili, že splnění závazku zápočtem je možností nedovolenou, poukazovali však na to, že realizace zápočtu neodpovídá ustanovením smlouvy, přestože tato byla vyhotovena až po realizaci transakce a mezi jejím vyhotovením a platbou nenastala žádná objektivní změna. Zápočet nebyl řešením dvou nezávisle vzniklých neuhrazených závazků. Závazek žalobkyně k úhradě odebraného zboží byl jejím jednatelem vytvořen za účelem řešení závazku společnosti Alfa Promo. Takto realizovaná a nastavená transakce byla dodatečně završena vystavením kupní smlouvy (podepsané toutéž osobou za obě strany) a daňovým dokladem s tím, že daň na výstupu si má vyřešit dodavatel, který ovšem proti plnění (snížení tvrzeného dluhu) nemohl použít ke splnění daňové povinnosti. Zápočtové řešení dluhu přispívá k racionálnímu závěru, že narušení neutrality daně bylo spojeno s nestandardně až podezřele realizovanou obchodní transakcí.

[26] Podle stěžovatele nemůže být pochyb, že činnost společnosti Alfa Promo byla utlumena a následně ukončena v návaznosti na šetřenou transakci a že neodvedení daně na výstupu bylo důsledkem okolností, za kterých šetřená transakce proběhla. Krajský soud dostatečně nezduodňuje, jaký význam přikládá svému alternativnímu hypotetickému zdůvodnění příčiny ukončení ekonomické činnosti společnosti Alfa Promo, z čeho ji dovozuje a v čem by byla situace natolik odlišná, aby to vyvrátilo závěry o podvodu zasazené nestandardní obchodní transakci. Společnost Alfa Promo měla obecně problémy s plněním svých závazků. Ukončení činnosti s sebou neslo nutnost vyrovnání závazků vůči zaměstnancům, což jednatel Jan Kupka podle listin ve správním spisu ponechal taktéž v režii druhého jednatele. Předmětem transakce byla podstatná část zboží z prodejny, v níž zůstalo pouze minimum zboží, čemuž nasvědčuje celkový kontext svědeckých výpovědí, listiny a další zjištění. Společnost Alfa Promo byla na svých platebních možnostech a možnostech opatřit prostředky k úhradě daně významně zasazena. Sama aktivně projevovala nesouhlas s transakcí a činila kroky k tomu, aby dosáhla jejího zrušení. Krajský soud vyvozuje rozpory a údajná opomenutá zjištění z izolovaných nepodložených vyjádření. Tvrzení, že na prodejně zůstalo zboží za 3 mil. Kč, není ničím podloženo. Neodpovídá okolnostem nakládky zboží pro účastníka řízení a okolnostem likvidace prodejny, ani tomu, že po transakci evidentně prodejna nebyla schopna provozu. Stěžovatel nevyklučuje, že se tímto tvrzením svědek T. Z. snažil zlehčit dopady jednání, na němž se podílel a jehož trestnost byla v dané chvíli řešena.

[27] Zjištěné okolnosti dostatečně a spolehlivě svědčí o zcela nestandardní obchodní transakci, jejímž následkem společnost Alfa Promo neuhradila z dodání zboží daň z přidané hodnoty, zatímco žalobkyně řízená osobou, která tuto transakci zorganizovala a řídila, si z přijatých plnění uplatnila odpočet daně. Krajský soud nepřichází s dostatečně přesvědčivým alternativním vysvětlením celé věci. Jedinou takovou alternativou by totiž muselo být konstatování standardní obchodní transakce s tím, že daň nebyla odvedena zcela nahodile a nezáměrně. To však tvrdit nelze. V nyní řešeném případě nepochybně existovaly spory mezi jednatelem společnosti Alfa Promo i mezi touto společností a žalobkyní, jakož i nesplněné závazky společnosti Alfa Promo vůči účastníkovi řízení. Řešení, k němuž jednatel obou společností Jan Kupka přistoupil, představovalo objektivně nestandardně nastavenou

pokračování

a realizovanou transakci, jejíž okolnosti byly přímo spojené s neodvedenou daní. Tento jednatel měl všechny nástroje a oprávnění, aby daň z titulu své funkce ve společnosti Alfa Promo za ni tvrdil a uhradil, přesto tak ale neučinil a o osud daňové povinnosti nevyjevil nejmenší zájem. Místo toho se hájil tím, že toto podle interní dohody nespadá do pole jeho zodpovědnosti. Krajský soud bez náležité argumentace tomuto postoji přisvědčil. Při výkonu jednatelství za společnost Alfa Promo uznal Janu Kupkovi možnost libovolně realizovat svá oprávnění v obchodní oblasti, ale v plné míře jej zbavil odpovědnosti za nesplnění povinností daňových. To vše za situace, kdy jednatel Jan Kupka z transakce neprodleně uplatnil odpočet daně za žalobkyni. Toto řešení obchodního sporu považuje stěžovatel za naplňující znaky podvodu na dani z přidané hodnoty.

IV. Vyjádření žalobkyně a replika stěžovatele

[28] Žalobkyně navrhla kasační stížnost zamítnout. Ve svém vyjádření vymezila předmět sporu a shrnula obchodní pozadí celé transakce. Ne každé neodvedení daně je podvodem na dani z přidané hodnoty. Tak by tomu bylo v případě, že by bylo motivováno získáním zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty; jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“). Tento právní názor žalobkyně dokládá četnou judikaturou. Motivace účastníků transakce dopustit se podvodu na dani z přidané hodnoty je klíčovým kritériem, které je nutno hodnotit před tím, než orgány finanční správy určitou transakci označí za podvodnou. To nevyvrací ani stěžovatelem odkazovaná judikatura.

[29] Posuzovanou věc je třeba odlišit od případů, kdy je podvodný řetězec transakcí tvořen vícero společnostmi a kdy posuzovaná transakce není přímo podvodným jednáním. Je-li kontrolovaný subjekt jen dalším článkem v řetězci transakcí, který ani nezná subjekt dopouštějící se podvodu, pak podvod na dani z přidané hodnoty skutečně nemusí být jedinou motivací transakce. V posuzované věci se ale podvodu měla dopustit přímo žalobkyně a její dodavatel, pročez je třeba se zabývat tím, zda se o získání neoprávněné daňové výhody snažili. Krajský soud učinil ve věci správné závěry, že tomu tak nebylo. Vznik daňového nedoplatku zapříčinily obchodní spory mezi oběma společnostmi. Neuhrazení daně bylo jen nepředvídaným vedlejším efektem těchto sporů a laxního přístupu správce daně. Žalobkyně předložila alternativní vysvětlení všech identifikovaných nestandardností, na nichž žalovaný vystavěl závěr o tom, že obchodní řetězec je s ohledem na narušení neutrality zasažen podvodným jednáním.

[30] Na vyjádření žalobkyně reagoval stěžovatel podrobnou replikou. Nesouhlasí s tím, že by se správce daně jakkoli podílel na narušení neutrality daně z přidané hodnoty. Ani případné vymožení doměřené daně by nevedlo ke zhojení podvodu na této dani. Dále stěžovatel odmítá žalobkyni nastíněné dělení podvodů na dani z přidané hodnoty do skupin podle délky řetězce transakcí a vzdálenosti kontrolovaného subjektu od transakce, u které byla narušena neutralita daně. Zdůrazňuje, že neodvedení daně z provedené transakce není důsledkem náhody ani podnikatelského selhání. Jednatel žalobkyně nepochybně dotčenou transakcí nezlepšil stav společnosti Alfa Promo. Neodvedení daně na výstupu souvisí s nestandardními okolnostmi transakce, a to bez ohledu na to, zda šlo o důsledek odmítavého postoje druhého jednatele společnosti Alfa Promo k transakci, nebo

o objektivní nemožnost daň zaplatit. Skutečnost, že řešená situace je čistě obchodního rázu, není na překážku jejím daňovým důsledkům.

[31] Stěžovatel souhlasí s tím, že za podvod na dani z přidané hodnoty nelze považovat jakékoli narušení neutrality daně. Popsal okolnosti, podle kterých neodvedení daně úzce souviselo s nastavením a provedením celé transakce, a to osobou, jejíž kompetencí bylo nejen uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu, ale i vyrovnání daně na výstupu. Nešlo tedy o běžné neodvedení daně. Stěžovatel se odlišením podvodu na dani z přidané hodnoty od institutu zneužití práva vymezil proti požadavku krajského soudu na zjištění podvodného motivu samotné transakce na straně žalobkyně. Z judikatury neplyne, že by daňová výhoda musela být uplatněna s jasným a vědomým cílem postupovat v rozporu s účelem šesté směrnice. Pro odepření nároku na odpočet není podmínkou, aby subjekt o podvodném jednání věděl, nýbrž stačí jeho nedbalost. Stěžovatel se vyjádřil také k argumentaci žalobkyně týkající se jednotlivých zjištění, v nichž byly identifikovány nestandardní okolnosti. S její argumentací nesouhlasí a trvá na jejich významu pro odůvodnění závěru o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[32] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští. Za stěžovatele jedná pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Bylo tedy možné přezkoumat napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i z hlediska možných vad, k nimž je třeba přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[33] Kasační stížnost není důvodná.

[34] Správce daně odepřel žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu její účasti na podvodu na této dani. V průběhu odvolacího řízení žalobkyně přdestřela vysvětlení nestandardních okolností, z nichž uvedený závěr správce daně vycházel, jako důsledek sporů mezi dvěma jednatelem společnosti Alfa Promo, u které bylo identifikováno narušení neutrality daně. Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného, neboť se orgánům finanční správy nepodařilo prokázat samotnou existenci podvodu na dani z přidané hodnoty. Předmětem posouzení byla otázka, nakolik bylo v tomto ohledu rozhodné samotné zjištění nestandardních okolností, případně zda musely tyto nestandardní okolnosti vypovídat právě o podvodné motivaci k narušení neutrality daně v řetězci transakcí.

[35] Stěžovatel se vymezil vůči těm částem argumentace krajského soudu, které po něm požadují unesení důkazního břemene ohledně toho, že podvod na dani z přidané hodnoty byl účelem transakce mezi oběma společnostmi. Na rozdíl od zneužití práva totiž nemusí jít o jediný účel. Stěžovatel zastává názor, že existence podvodu na dani z přidané hodnoty plyne již ze samotných nestandardních okolností, které měl krajský soud hodnotit nepřesvědčivě a nesprávně.

pokračování

[36] Vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je podmíněn splněním hmotněprávních a formálních podmínek stanovených v § 72 odst. 1 a 2 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Jde o ustanovení, která jsou transpozicí čl. 167 a násl. směrnice o dani z přidané hodnoty. Určité okolnosti nicméně mohou mít za následek, že přiznání tohoto nároku by bylo navzdory splnění uvedených podmínek v rozporu se smyslem a účelem uvedené směrnice. Tak tomu bude při zasažení zdanitelného plnění podvodem na dani z přidané hodnoty.

[37] K podvodům na dani z přidané hodnoty existuje ustálená judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“). Z ní vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*, bod 41, či ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, bod 50).

[38] K tomu, aby správce daně mohl daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty, je třeba zjistit, zda se podvod na dani skutečně stal (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, přijatá opatření) (např. rozsudky NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, bod 23, nebo ze dne 3. 4. 2025, č. j. 7 Afs 299/2024-38, bod 14). Tyto podmínky musí být splněny kumulativně.

[39] Při první podmínce jsou orgány finanční správy povinny se podrobně zabývat narušením daňové neutrality, jakož i dalšími doprovodnými nestandardními okolnostmi, které by mohly odůvodňovat závěr, že toto narušení je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění, a nikoli například pouhého podnikatelského selhání (srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, bod 23, nebo ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 26). Z judikatury Soudního dvora vyplývá požadavek na prokázání toho, že se daňový subjekt „svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*; v anglickém znění „that, by his purchase, he was participating in a transaction connected with fraudulent evasion of VAT“). Především z anglické verze rozsudku je zjevné, že nepostačí v řetězci transakcí identifikovat jakýkoli daňový únik. Nestandardní okolnosti musí odůvodnit závěr, že narušení neutrality daně bylo vedeno podvodnými úmysly.

[40] Důkazní břemeno ohledně existence podvodu na dani z přidané hodnoty nese správce daně (např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, bod 37). Nejvyšší správní soud ale ve své judikatuře zohledňuje, že prokazování motivace subjektů zapojených v často komplikovaných řetězcích transakcí zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení. Po orgánech finanční správy proto nelze požadovat, aby vždy přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. V případě podvodu na dani z přidané hodnoty jde tak spíše o to, zda je dána důvodná domněnka jeho

existence, aniž by tato musela být nezbytně prokázána (srov. rozsudky NSS č. j. 2 Afs 162/2018-43, bod 23, nebo ze dne 30. 6. 2021, č. j. 2 Afs 37/2019-30, bod 27).

[41] Význam jednotlivých nestandardních okolností vychází z určitého zobecnění. Jde o okolnosti, které se často vyskytují právě u subjektů narušujících neutralitu daně a mohou nasvědčovat podvodnému jednání. Domněnka o existenci podvodu se musí opřít o takový soubor nestandardních okolností, které v jejich souhrnu neposkytují jiné rozumné vysvětlení než právě existenci podvodu na dani z přidané hodnoty. Nestandardní okolnosti nemusí být kontrolovanému subjektu známé a ten zpravidla nebude mít možnost je nijak ovlivnit. To ale neznamená, že by byl zbaven práva zpochybnit nestandardní okolnosti nebo jejich význam pro závěr o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty. Učiní-li tak, je povinností správce daně se s takovou argumentací vypořádat a odůvodnit, z jakého důvodu trvá na tom, že zjištěné nestandardní okolnosti jsou dokladem podvodné povahy narušení neutrality daně, případně nalézt jiné zdůvodnění této domněnky (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020-29, bod 25, nebo výše odkazovaný rozsudek NSS č. j. 7 Afs 299/2024-40, bod 16).

[42] Podle Soudního dvora je pořízení podvodem zatíženého zboží nebo služeb jediným pozitivním jednáním na straně odběratele, které je rozhodující pro odůvodnění odepření nároku na odpočet. K odepření nároku na odpočet totiž postačí určitá nedbalost při plnění povinností řádné péče (srov. usnesení Soudního dvora ze dne 14. 4. 2021 ve věci C-108/20, *Finanzamt Wilmersdorf*, body 26 a 27). Soudní dvůr platnost tohoto právního názoru nijak neomezil na složitější podvodná schémata, která by se skládala výlučně z více než dvou účastníků (srov. též rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015-46, bod 30). Současně za nejjednodušší případ daňového úniku označil samotné nepodání přiznání k dani z přidané hodnoty, jakož i nevedení účetnictví (rozsudek Soudního dvora ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, body 54 až 56; obdobně rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2022, č. j. 3 Afs 242/2020-32, bod 42). Jde o jednání jediného subjektu nevyžadující jakoukoli sofistikovanou spolupráci s dalšími subjekty. K uskutečnění takového podvodu na dani z přidané hodnoty je nezbytné jen nalezení odbytiště pro dotčenou službu nebo zboží.

[43] Odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty závisí i na tom, jestli odběratel o podvodu na dani věděl, nebo vědět měl a mohl. Jde však již o posouzení druhé z výše uvedených podmínek a odpověď na předestřenou otázku není relevantní ve vztahu k úvaze o samotné existenci podvodu na dani z přidané hodnoty (tedy o první podmínce). To platí i v případě řetězců o dvou člancích.

V.b Hodnocení nestandardních okolností, jde-li o možnou účast žalobkyně na podvodu na dani z přidané hodnoty

[44] Stěžovatel namítá, že získání daňové výhody nemusí být v případě podvodu na dani z přidané hodnoty hlavním či převažujícím cílem obchodní transakce. K tomu odkazuje na svou argumentaci týkající se odlišení podvodu na dani z přidané hodnoty od zneužití práva. Nejvyšší správní soud s touto argumentací částečně souhlasí. Zatímco při odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu zneužití práva musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění (srov. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 53/2016-55, bod 33), při odepření stejného nároku z důvodu účasti na podvodu tomu tak být nemusí. Podstatné je, zda daňový subjekt, jemuž má být

pokračování

uvedený nárok odepřen, o podvodu věděl, nebo vědět mohl a měl. To znamená, že odpočet může být odepřen i subjektu, který přijme zdanitelná plnění při své ekonomické činnosti, avšak nedbá okolností nasvědčujících tomu, že tato plnění jsou součástí podvodného řetězce transakcí. Podmínkou odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty skutečně není prokázání podvodného úmyslu na straně kontrolovaného subjektu, a to ani v případě podvodu v řetězci o pouhých dvou subjektech.

[45] Argumentace stěžovatele platí ve vztahu k účastníkovi podvodného řetězce transakcí a prokazování jeho vědomosti o podvodu. Nelze ji ale vztahovat k subjektu, u něhož je identifikováno narušení neutrality daně, a k posuzování samotné existence podvodu na dani z přidané hodnoty. V tomto případě musí být úmysl získat neoprávněnou daňovou výhodu dán, a to alespoň v rovině odůvodněné domněnky. Podstata věci tak nespočívá v tom, zda jsou zjištěné okolnosti nestandardní, nýbrž v jejich způsobilosti být dostatečným podkladem pro domněnku, že narušení neutrality daně bylo vedeno podvodnými úmysly.

[46] To, že se krajský soud v některých částech napadeného rozsudku zabýval tím, zda spáchání podvodu na dani z přidané hodnoty bylo cílem žalobkyně, tudíž ještě neznamená jeho pochybení. Odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu účasti na podvodu přichází v úvahu nejen v případě, kdy byl daňový subjekt ve vztahu k podvodu pasivní a pouze o něm věděl nebo vědět měl a mohl, ale i při jeho aktivním jednání (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 1. 12. 2022 ve věci *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, bod 36). Ze samotné skutečnosti, že se krajský soud vyjádřil k otázce, zda bylo úmyslem žalobkyně spáchat podvod na dani z přidané hodnoty, tedy nelze usuzovat, že by věc posoudil nesprávně, potažmo podle pravidel vztahujících se k zneužití práva. Krajský soud se vyslovil k podvodnému úmyslu žalobkyně pouze jako k jedné z možných alternativ. Zároveň platí, že ani při transakcích uskutečněných mezi dvěma subjekty nelze lpět na tom, aby byl závěr o daňovém podvodu vždy vystavěn na zcela jednoznačném (aktivním) zapojení obou zúčastněných subjektů do tvrzeného podvodu. Zapojení do daňového podvodu může spočívat i v tom, že jeden ze subjektů svými nestandardními kroky vznik podvodu umožní, aniž by bylo jednoznačně prokázáno, že sám byl v důsledku takového postupu zvýhodněn (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018-52, body 20 až 24).

[47] Nejvyšší správní soud sdílí náhled krajského soudu, že stěžovatel se omezil na prostý výčet nestandardních okolností (body 57 až 65 rozhodnutí stěžovatele). Stěžovatel nepředkládá žádné vysvětlení ohledně toho, z jakého důvodu by tyto okolnosti měly vypovídat o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty, ať už jednotlivě nebo při jejich zohlednění ve vzájemných souvislostech. Pouze konstatuje, že bylo zjištěno narušení neutrality daně, a jelikož byly zjištěny i nestandardní okolnosti, obchodní transakce žalobkyně byly zatíženy podvodem na dani z přidané hodnoty (bod 66 rozhodnutí stěžovatele).

[48] Popsané řešení by bylo možno považovat za dostatečné, pokud by význam jednotlivých zjištění byl nepochybný a daňovým subjektem nebyl konkrétně rozporován. Lze totiž souhlasit se stěžovatelem, že jím zjištěné okolnosti jsou skutečně nestandardní a při pohledu zvenčí mohou nasvědčovat podvodným úmyslům zapojených subjektů. Situace v posuzované věci je ale odlišná. Žalobkyně v reakci na výzvu k vyjádření se v odvolacím řízení předložila podrobnou argumentaci, podle které zjištěné nestandardní okolnosti nelze považovat za doklad o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty, jelikož jsou důsledkem

specifických okolností vzájemných vztahů mezi společností Alfa Promo a žalobkyní a z nich vzešlých obchodních sporů. S touto argumentací se stěžovatel prakticky nevypořádal a nezohlednil ji při svém pohledu na jednotlivé nestandardní okolnosti, a to ani při vypořádání odvolacích námitek. Pouze stručně poznamenal, že pokud by na argumentaci žalobkyně přistoupil, umožnil by tím páchání podvodů, u nichž by neuvedení uskutečněných plnění a neplacení daně bylo odůvodněno vnitřními spory mezi společníky (bod 105 rozhodnutí stěžovatele). Setrval tak na svém přesvědčení, že bylo identifikováno narušení neutrality daně spolu s nestandardními okolnostmi, a již proto šlo o podvod na dani z přidané hodnoty.

[49] Za nestandardní okolnosti lze obecně považovat odběr zboží v nočních hodinách. V posuzované věci ale jeho racionální vysvětlení umožňuje snaha vyhnout se druhému jednateři společnosti Alfa Promo. Ostatně i stěžovatel připouští, že tento důvod je správným vysvětlením. Nestandardnost zvoleného postupu je tedy nesporná, nedokládá však, že by kterýkoli ze zúčastněných aktérů byl motivován snahou o získání daňového zvýhodnění.

[50] Nejvyšší správní soud nepopírá ani nestandardnost odstoupení od smlouvy, storna daňového dokladu, zaslání předžalobní výzvy a podání trestního oznámení. Správce daně ale opět zjistil skutečnosti, které uvedená zjištění vysvětlují jinak než snahou o získání neoprávněné daňové výhody. Tyto kroky navazují na přesvědčení druhého jednatele společnosti Alfa Promo, Dušana Boxana, že transakce byla zrušena, resp. že nešlo o koupi zboží, ale o neoprávněné zcizení zboží. Nemělo jít o zdanitelné plnění. Uvedená tvrzení by teoreticky mohla být součástí snahy o skrytí podvodu na dani z přidané hodnoty, v tomto případě ovšem beze zbytku spadají do celkového obrazu transakce jako snahy o vzájemné vyřešení narušených vztahů mezi dvěma jednateři společnosti Alfa Promo. Zvláště je třeba si uvědomit, že Dušan Boxan zpochybňoval i existenci pohledávky žalobkyně, která byla započtena na pohledávku společnosti Alfa Promo z provedené transakce. Z jeho pohledu tak žalobkyně neuskutečnila žádná plnění, přesto ale společnosti Alfa Promo z této transakce vznikla povinnost přiznat daň. Motivace jednatele Dušana Boxana k odstoupení od kupní smlouvy a opravě základu daně (§ 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty] byla tedy očividná. Přestože byl jeho postup správcem daně vyhodnocen jako nesprávný, v důsledku čehož byla společnosti Alfa Promo vyměřena daňová povinnost vyšší oproti daňovému tvrzení, ze samotné nesprávnosti daňového tvrzení nelze usuzovat na jejich podvodný úmysl.

[51] Ohledně jednatelství Jana Kupky v obou společnostech zapojených do řetězce transakcí platí, že personální propojenost subjektů je obecně považována za nestandardní okolnost. Podvody na dani z přidané hodnoty jsou zpravidla organizovány řetězově, a proto vyžadují koordinovaný postup vícero subjektů, což právě personální propojenost umožňuje. Neznamená to však, že by personální propojení právnických osob bylo vždy projevem existence podvodu na dani z přidané hodnoty. Takový závěr by byl na první pohled nesprávný. Do role podvodníků by automaticky stavěl každé personálně propojené osoby, nehledě na případné racionální vysvětlení takového uspořádání ekonomickými důvody. V daňovém řízení byla i tato skutečnost řádně vysvětlena. Společnost Alfa Promo vznikla jako společný projekt obou jejích jednatelů a takto i po určitou dobu fungovala. Ani podepsání kupní smlouvy Janem Kupkou za obě její strany samo o sobě nelze vnímat jako nestandardnost nasvědčující jeho podvodným úmyslům. Není sporné, že Jan Kupka byl k podpisu smlouvy za obě společnosti oprávněn, a z provedení dokazování lze důvodně

pokračování

usuzovat na to, že motivací k takovému jednání byla snaha uskutečnit transakci bez vědomí druhého jednatele společnosti Alfa Promo.

[52] Časovou souslednost zániku funkce jednatele Janu Kupkovi nedlouho po uskutečnění transakce nutno vnímat v kontextu daňového řízení u společnosti Alfa Promo. Za ni podané daňové přiznání totiž vycházelo z přesvědčení Dušana Boxana o tom, že odstoupil od kupní smlouvy. Až na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 3. 1. 2022 byla společnosti Alfa Promo stanovena daňová povinnost, která následně nebyla uhrazena. Jak bylo uvedeno výše, v samotném daňovém tvrzení, ve kterém nebyla daň z uvedené transakce zohledněna, nelze s ohledem na skutkové okolnosti případu spatřovat snahu o získání neoprávněné daňové výhody. V době nezaplacení stanovené daně, v němž by za určitých okolností mohl být spatřován podvod, již Jan Kupka nebyl jednatelem společnosti Alfa Promo.

[53] Stěžovatel na základě zjištění o personálním propojení činí závěr, že jednatel Jan Kupka mohl koordinovat kroky obou společností a vytvořit podvodný řetězec transakcí (body 57 až 59 rozhodnutí stěžovatele). Nezabýval se ale již tím, zda kroky obou společností skutečně koordinoval a zda skutečně směřovaly k vytvoření podvodného řetězce transakcí. Dosavadní zjištění nasvědčují spíše tomu, že postup obou společností jednatel Jan Kupka koordinoval pouze do okamžiku finalizace transakce, a to výlučně za účelem získání části majetku ze společnosti Alfa Promo a vyrovnání tvrzených pohledávek. I když korektnost takového postupu může vyvolávat pochybnosti, nebyly zjištěny okolnosti, které by nasvědčovaly tomu, že jeho úmyslem bylo realizovat podvod na dani z přidané hodnoty. Jakákoli koordinace kroků obou společností po uskutečnění transakce, ať už jde o nakládání s majetkem společnosti Alfa Promo, její daňové tvrzení nebo daňovou kontrolu, se naopak na základě dosavadních výsledků daňového řízení zdá nepravděpodobná.

[54] Poukazuje-li stěžovatel na to, že Jan Kupka mohl v době, kdy byl ještě jednatelem společnosti Alfa Promo, řádné odvedení daně na výstupu za společnost Alfa Promo zajistit a odpovídal za správnost jejích daňových tvrzení, jde o argumentaci, na které svůj závěr o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty v rozhodnutí nevystavěl. Nejvyšší správní soud podotýká, že nedostatky napadeného rozhodnutí nelze zhojit doplněním argumentů v řízení o kasační stížnosti (srov. rozsudky NSS ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58, a ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71). Uvedené platí i pro části repliky stěžovatele, podle nichž zjištěné nestandardní okolnosti ob stojí jako odůvodnění domněnky o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty i přes žalobkyní přdestřená vysvětlení. Je na stěžovateli, aby se těmito otázkami a jejich vlivem na úvahu o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty zabýval v daňovém řízení.

[55] Rovněž započtení pohledávek (§ 1982 občanského zákoníku) může naznačovat podvodné úmysly zúčastněných stran. Platba zápočtem minimalizuje tok finančních prostředků, čímž umožňuje vyhnout se rizikům s ním spojeným. V posuzované věci ale správce daně z vysvětlení podaného svědkem T. Z. zjistil, že bylo žalobkyní odebráno zboží v hodnotě odpovídající výši její pohledávky za společností Alfa Promo. Toto zjištění tedy nelze považovat za projev snahy o získání daňové výhody, nýbrž snahy o vyrovnání závazků mezi oběma společnostmi, jakkoli existence těchto závazků je mezi oběma jednatelem společnosti Alfa Promo sporná. Pojetí zápočtu jako jedné z nestandardních okolností vychází z obecných zkušeností správce daně, na ty nicméně nelze odkazovat ve chvíli, kdy správce daně disponuje zjištěním, které takové pojetí zápočtu zpochybňuje.

[56] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i v náhledu na útlum ekonomické činnosti společnosti Alfa Promo po uskutečnění dotčené transakce. Stěžovatel se v případě této nestandardní okolnosti především nevyrovnal se všemi skutečnostmi vyplývajícími ze správního spisu. Vyšel z toho, že žalobkyně nakoupila „*takřka veškeré zboží společnosti Alfa Promo*“ (bod 63 rozhodnutí stěžovatele), takový skutkový stav ale nelze považovat za prokázaný. Stěžovatel svou kasační argumentaci zčásti staví na tom, že z hlediska existence podvodu na dani z přidané hodnoty je bezvýznamné, zda byla ekonomická aktivita utlumena v důsledku rozbrojů mezi oběma jednatelem společnosti Alfa Promo, nebo nedostatku zboží na prodejně. Tím ale pomíjí podstatu problému.

[57] Samotné ukončení ekonomické činnosti společnosti Alfa Promo nelze považovat za nestandardnost, která by svědčila o podvodné povaze řetězce transakcí. Obvykle je takové pojetí důsledkem presumpce, že subjekt v pozici *missing trader* po splnění své role v podvodu ztrácí smysl existence, jeho činnost je ukončena a nelze o ní zjistit další informace. V takových případech by povinnost zjišťovat další okolnosti mohla paralyzovat činnost správce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, bod 29). Jak ale bylo výše uvedeno, v posuzované věci správce daně nedostatkem skutkových zjištění netrpí. Po uskutečnění transakce obě společnosti se správcem daně komunikovaly. Zjevně nejde o výše popsáný případ, kdy je ukončení ekonomické činnosti společnosti důsledkem splnění její role v podvodném schématu. K tomu, aby na základě ukončení ekonomické činnosti mohlo být usuzováno na existenci podvodu, by tato skutečnost musela být postavena do souvislosti s dalšími zjištěními, která by k takovému závěru mohla vést. K argumentaci stěžovatele, kterou se v kasační stížnosti vypořádává s rozpory ve správním spise týkajícími se ukončení ekonomické činnosti společnosti Alfa Promo, postačí ve shodě s krajským soudem uvést, že měla být obsažena již v jeho rozhodnutí. Její absenci nelze v řízení o kasační stížnosti napravit.

[58] Právní názor krajského soudu (bod 34 napadeného rozsudku) je ale třeba korigovat. Skutečnost, že neutralita daně byla narušena na pozadí sporu mezi jednatelem společnosti Alfa Promo, nebrání tomu, aby se správce daně zabýval daňovou povinností žalobkyně a případně i doměřil daň na základě její účasti v podvodu na dani z přidané hodnoty, pokud by byl prokázán úmysl některé ze zúčastněných osob získat neoprávněnou daňovou výhodu. Uskutečnění daňového podvodu totiž nelze vyloučit ani na skutkovém pozadí posuzované věci. Správce daně nemá ani povinnost přednostně doměřit a vymáhat daň z přidané hodnoty u subjektu, který ji nezaplatil (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65, bod 15). Ani vymožení daně u společnosti Alfa Promo by nakonec nebránilo odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty žalobkyni, pokud by pro takový postup byly splněny podmínky (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS, bod 26).

[59] Krajský soud vystihl nedostatky rozhodnutí stěžovatele. Stěžovatel se omezil na zjištění nestandardních okolností, které podle jeho názoru ve spojitosti s narušením neutrality daně dokládaly podvod na dani z přidané hodnoty. Hlouběji se však již nezabýval alternativním vysvětlením žalobkyně, pro které tyto okolnosti neměly svědčit o neoprávněném daňovém zvýhodnění. Zcela pominul otázku, zda nestandardní okolnosti lze považovat za doklad podvodné povahy zjištěného narušení neutrality daně, resp. daňového úniku ve smyslu judikatury Soudního dvora. Postupoval tak navzdory tomu, že

pokračování

stěžovatelem předestřená verze není nesmyslná ani nereálná. Nejvyšší správní soud považuje tento přístup stěžovatele za formalistický. Smyslem zjištění nestandardních okolností je podložit závěr o tom, že narušení neutrality daně bylo vedeno podvodným úmyslem, nikoli prosté poukázání na to, že v dané transakci „něco nebraje“. Nestandardní okolnosti tak, jak jsou popsány v rozhodnutí stěžovatele, v důsledku žalobkyní předestřeného alternativního vysvětlení neobstojí jako podklad pro konstatování existence podvodu na dani z přidané hodnoty, a to ani v rovině odůvodněné domněnky.

[60] Bude na stěžovateli, aby v dalším řízení zjistil a v rozhodnutí popsal okolnosti, z nichž by případně bylo možno usuzovat na podvodnou motivaci u společnosti Alfa Promo nebo u žalobkyně. Napadený rozsudek nelze chápat tak, že zbavuje kohokoli odpovědnosti za uhrazení daně v zákonné výši. Zrušení rozhodnutí stěžovatele je výlučně důsledkem nesplnění podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Existenci podvodu na dani z přidané hodnoty totiž prokazuje správce daně, a to se mu v tomto případě nepodařilo. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nemůže být odepřen s odkazem na účast na podvodu na dani z přidané hodnoty, který se nestal, nebo o jehož uskutečnění existují důvodné pochybnosti.

VI. Závěr a náklady řízení

[61] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[62] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že úspěšná žalobkyně má vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila (§ 60 odst. 1 věta první za použití § 120 s. ř. s.). Žalobkyni náleží náhrada nákladů řízení za jeden úkon právní služby jejího zástupce spočívající v podání vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 29. 10. 2024 [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024]. Odměna za jeden úkon právní služby činí 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024], k této částce je třeba připočít 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024, jako paušální náhradu hotových výdajů. Zástupce žalobkyně je společníkem obchodní společnosti Specialis s.r.o., advokátní kancelář, která je plátcem daně z přidané hodnoty, pročež se jeho odměna a náhrada hotových výdajů navyšují o tuto daň ve výši 21 %. Celkem tak jde o částku 4 114 Kč, kterou je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího právního zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil soud stěžovateli přiměřenou lhůtu 30 dnů.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. července 2026

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu