



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

NÁROK NA ODPOČET DPH V JUDIKATUŘE SOUDNÍHO DVORA EU A ČESKÝCH SPRÁVNÍCH SOUDŮ

RIGHT TO DEDUCT CHARGED VAT IN THE CASE-LAW OF THE EUROPEAN COURT OF JUSTICE
AND THE CZECH SUPREME COURTS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Vojtěch Procházka

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2019

Zadání bakalářské práce

Ústav:	Ústav financí
Student:	Vojtěch Procházka
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a daně
Vedoucí práce:	doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
Akademický rok:	2018/19

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Nárok na odpočet DPH v judikatuře Soudního dvora EU a českých správních soudů

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy řešení

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

– analýza právní úpravy

– analýza relevantní judikatury

– systematizace získaných poznatků

Návrhy a doporučení

– návrhy a doporučení vedoucí k eliminaci rizika odnětí nároku na odpočet

– návrhy a doporučení vedoucí k minimalizaci negativních dopadů v případě odnětí nároku na odpočet

Závěr

Seznam použité literatury a dalších zdrojů

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem bakalářské práce je systematizovat závěry dovozené judikaturou Soudního dvora EU a českých správních soudů ve vztahu k nároku na odpočet DPH a tyto následně „přetavit“ do návrhů a doporučení pro daňový subjekt majících za cíl eliminovat související rizika.

Základní literární prameny:

BOBEK, Michal, Zdeněk KÜHN a kol. Judikatura a právní argumentace. 2. vyd. Praha: Auditorium, 2013. ISBN 978-80-87284-35-3.

SLÁDEČEK, Vladimír. Obecné správní právo. 3., akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-8-7478-002-8.

ŠEFČÍK, Michael. Karuselové podvody. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-252-3.

ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 7., akt. vyd. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2018. 14., akt. vyd. Praha: 1. VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-63-2.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2018/19

V Brně dne 28.2.2019

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Tato bakalářská práce je zaměřena na problematiku odpočtu DPH v judikatuře českých správních soudů a Soudního dvora EU. Analyzuje a systematizuje poznatky vyplývající z judikatury týkající se lhůt, formálních a hmotněprávních požadavků, podvodu a zneužití práva v souvislosti s odpočtem DPH. Práce obsahuje návrhy a doporučení pro plátce, kteří si nárokují odpočet DPH.

Klíčová slova

daň z přidané hodnoty, kolotočové podvody, judikatura, due diligence, odpočet daně z přidané hodnoty

Abstract

This bachelor thesis is focused on the right to deduct charged VAT in case-law of Czech administrative courts and the European Court of Justice. Issues of limitation period, formal and substantive requirements and fraud regarding VAT deduction were analyzed and summarized. Suggestions and recommendations for taxable persons who deduct charged VAT are included.

Key words

value added tax, carousel frauds, case-law, due diligence, VAT deduction

Bibliografická citace

PROCHÁZKA, Vojtěch. *Nárok na odpočet DPH v judikatuře Soudního dvora EU a českých správních soudů* [online]. Brno, 2019 [cit. 2019-05-01]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/119884>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Karel Brychta.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne

.....

podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucímu práce doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D. za cenné rady, připomínky a náměty, které jsem použil při zpracování této bakalářské práce.

OBSAH

ÚVOD.....	10
1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ.....	12
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE.....	13
2.1 DPH.....	13
2.1.1 Předmět daně	14
2.1.2 Osvobození daně	17
2.1.3 Daňové subjekty	17
2.1.4 Základ daně	20
2.1.5 Sazba daně	20
2.1.6 Výpočet daně	21
2.1.7 Odpočet daně	21
2.2 Úniky na DPH.....	21
2.2.1 Jednoduché úniky na DPH	21
2.2.2 MTIC podvody na DPH	22
2.3 Judikatura – role a význam	26
2.3.1 Judikatura správních soudů	27
2.3.2 Judikatura Ústavního soudu	32
2.3.3 Judikatura Soudního dvora Evropské unie	35
3 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU.....	38
3.1 Důvody možného neuznání daňového odpočtu	38
3.2 Primární podmínky pro odpočet daně.....	40
3.2.1 Lhůta pro nárok na odpočet daně	40
3.2.2 Formální požadavky na nárok na odpočet.....	42
3.2.3 Hmotněprávní požadavky na nárok na odpočet	45
3.3 Sekundární podmínky odpočtu daně.....	48
3.3.2 Daňový podvod	50
3.3.3 Zneužití, resp. obejití práva	51
3.4 Shrnutí analytické části	52
4 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ.....	54
4.1 Systematizace shrnutí analytické části	54

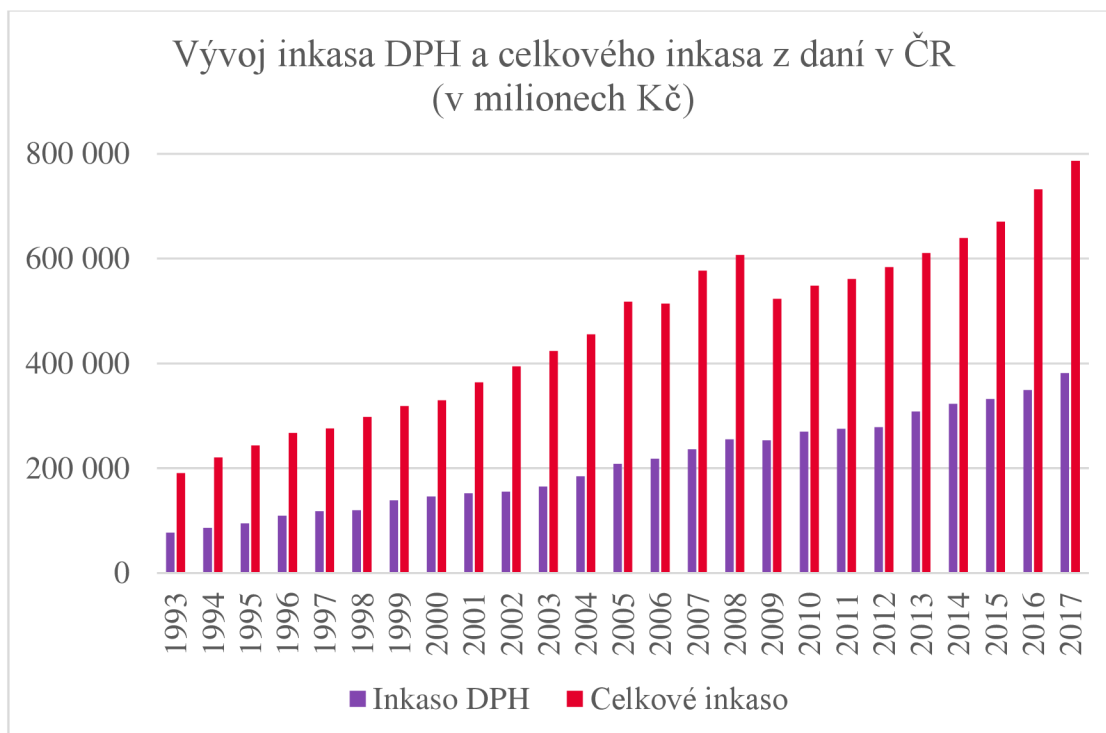
4.1.1 Shrnutí převodu důkazního břemene	54
4.1.2 K formálním požadavkům	55
4.2 Návrhy a doporučení pro daňové subjekty	56
4.2.1 Nárok na odpočet v souladu s ZDPH	57
4.2.2 Důkazní prostředky, příslušenství daně a prostředky ochrany	61
ZÁVĚR	65
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	66
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ	72
SEZNAM GRAFŮ	73
SEZNAM OBRÁZKŮ	74
SEZNAM TABULEK	75

ÚVOD

Daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) je v rámci Evropské unie (dále „EU“) předmětem výrazně hlubšího a intenzivnějšího harmonizačního procesu než například daň z příjmů (1). Podvody MTIC („missing trader intra-community frauds“; doslova „intrakomunitární podvody chybějícího obchodníka“; organizované podvody na DPH, téměř výhradně karuselové) byly společně s podvody v oblasti spotřebních daní prezentovány 18. května 2017 Radou Evropské unie jako jedna z 10 priorit v boji proti organizovanému a závažnému mezinárodnímu zločinu pro období 2018 až 2021 (2), (3). Podle evropského komisaře pro hospodářské a měnové záležitosti, daně a celní unii, Pierra Moscovici, činila v roce 2016 – navzdory zlepšení výběru DPH napříč EU – celková mezera ve výběru DPH 147 miliard eur, z čehož 50 miliard eur mělo souviset s podvody, trestnou činností či terorismem (4). Konkrétně v České republice došlo ke snížení mezery ve výběru DPH z 20 % (73,3 miliard Kč) v roce 2012 na 14 % (58,5 miliard Kč) v roce 2016, kdy průměr v rámci EU činil 12,3 %. V období 2012 až 2016 došlo k procentuálnímu snížení mezery ve výběru DPH ve všech státech EU kromě Finska (5).

Podle řady daňových teoretiků by měl v daňových systémech růst význam všeobecné daně ze spotřeby. V současnosti využívají DPH s jedinou výjimkou všechny země OECD, pro státy EU se jedná o daň povinnou (6).

O tomto významu svědčí i situace rámci ČR, ve které v každém roce následujícím po roce 2008 tvořilo inkaso DPH podíl větší než 47 % na celkovém inkasu všech daní, konkrétně v roce 2017 48,5 % (381 miliard Kč), spolu s inkasem daní z příjmů tvořily 90,7 % celkového inkasa z daní. Její význam pro jakožto zdroje příjmů pro veřejné rozpočty ovšem nespočívá pouze ve výši inkasa, ale i v jeho relativní stabilitě, kdy konkrétně pouze v roce 2009 došlo k poklesu ročního inkasa DPH (o 0,6 %, tj. 1,5 miliardy Kč), zatímco roční inkaso daně z příjmů právnických osob pokleslo od roku 1993 v osmi případech; v krizovém roce 2009 o 36,6 % (63 miliard Kč). Z Grafu č. 1 je zřejmý vyrovnanější průběh inkasa DPH ve srovnání s celkovým inkasem z daní v ČR (7). Mimochodem, v roce 2017 tvořila DPH 20,9 % příjmové strany státního rozpočtu (266 miliard Kč) (8).



Graf č. 1: Vývoj inkasa DPH a celkového inkasa z daní v ČR.
(Zdroj: vlastní zpracování dle (7))

I z těchto důvodů je této dani věnovaná velká pozornost ze strany správce daně, reagujícího na straně jedné na časté a významné legislativní změny, a na straně druhé na právní názory soudů, vyjádřené pomocí judikatury. Častým předmětem žalob proti správci daně se jeví nárok na odpočet daně (to je esenciální element jakéhokoliv karuselového podvodu na DPH) a právě vlivu judikatury ve věcech nároku na odpočet se věnuje tato bakalářská práce.

Teoretická část této práce pojednává o základních konstrukčních prvcích DPH a o roli a významu daňové judikatury. Analýza současného stavu je věnovaná konkrétním judikátům z oblasti odpočtu DPH a možným důvodům jeho neuznání. Ve vlastních návrzích řešení jsou rozvedeny z výše uvedeného plynoucí důsledky pro daňové subjekty.

1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem této bakalářské práce je systematizovat poznatky vyplývající z judikatury v oblasti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Za další cíl si práce klade prezentaci návrhů a doporučení pro daňové subjekty vyplývajících z požadavků na ně kladených v souvislosti s odpočtem daně, s důrazem na princip přiměřené opatrnosti (tzv. „due diligence“) a přenos důkazního břemene.

Při zpracování této závěrečné práce byla použita metoda *analýzy*, totiž hledání dílčích složek problému, a to zejména při rozboru a zkoumání judikátů. Shodné či rozdílné jevy v judikátech českých správních soudů a Soudního dvora Evropské unie byly srovnávány metodou *komparace*. Další významnou použitou metodou je *syntéza*, myšlenkové spojení částí v celek, která byla použita při systematizování poznatků vyplývajících ze zkoumané judikatury. Zatímco *indukce* byla společně s *generalizací* a *analogií* používána pro vyvozování obecných závěrů plynoucích z judikatury, *dedukce* bylo použito při navrhování konkrétních doporučení pro obezřetné jednání plátce, který si nárokuje odpočet DPH (9).

Tato bakalářská práce byla zpracována podle právního stavu platného k 31. 12. 2018.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Tato část má tři hlavní kapitoly – **DPH**, ve které jsou popsány její konstrukční prvky; **Úniky na DPH**, která se věnuje základním typům daňových úniků a MTIC podvodům; a **Judikatura – role a význam**, která se zabývá daňovou judikaturou tuzemských správních soudů, Ústavního soudu České republiky a Soudního dvora Evropské unie, s ohledem na oblast DPH.

2.1 DPH

Podle zásady *nulum tributum sine lege* či *no taxation without representation*, zakotvené v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „LZPS“), musí být právo státu ukládat jakoukoli daň, tedy i DPH, založeno na zákoně – v případě tuzemského práva je jím zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), který je *de facto* implementací komunitárního práva – totiž Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (tzv. „Šestá směrnice“; dále jen „SDPH“) – do tuzemské legislativy (10), (11).

DPH je obecně řazena mezi všeobecné daně nepřímé; vztahuje se na všechny stupně výroby, distribuce i služeb. Na rozdíl od kaskádovité daně z obratu je zdaněna pouze daným subjektem přidaná hodnota, čehož je dosaženo nepřímo jeho právem na odpočet daně na vstupu. Tím je dosaženo vysokého stupně **neutrality** v hospodářské soutěži, respektive obdobného daňového zatížení zboží a služeb na území všech členských států bez ohledu na délku výrobního (či distribučního) řetězce (6), (12).

Princip neutrality společného systému DPH v hospodářské soutěži je zachován i navzdory rozdílným osvobozením od daně či sazbám daně v členských státech (viz Tabulka č. 1) procesem harmonizace – např. **principem země spotřeby** (též určení pro intrakomunitární plnění, zavedeným přechodným opatřením (současně se zrušením hraničních kontrol pro daňové účely 1. ledna 1993), které mělo být nahrazeno ultimátním řešením, založeným na principu země původu. K tomu ovšem z důvodu obtížnosti vyrovnání mezi členskými státy nikdy nedošlo (princip země původu totiž principiálně zvýhodňuje čisté exportéry), a proto je až dodnes intrakomunitární plnění mezi plátcí DPH založeno na principu země spotřeby, DPH je tedy povinován priznat a zaplatit příjemce plnění ve státě určení (13).

Tabulka č. 1: Základní a snížené sazby DPH v členských státech EU k 1. 1. 2018

(Zdroj: vlastní zpracování dle: (14))

Členský stát	Základní sazba	Snížené sazby	Členský stát	Základní sazba	Snížené sazby
Belgie	21 %	12 % / 6 %	Maďarsko	27 %	18 % / 5 %
Bulharsko	20 %	9 %	Malta	18 %	7 %, 5 %
Česko	21 %	15 % / 10 %	Německo	19 %	7 %
Dánsko	25 %	-	Nizozemsko	21 %	6 %
Estonsko	20 %	9 %	Polsko	23 %	8 % / 5 %
Finsko	24 %	14 % / 10 %	Portugalsko	23 %	13 % / 6 %
Francie	20 %	10 % / 5,5 %	Rakousko	20 %	13 % / 10 %
Chorvatsko	25 %	13 % / 5 %	Rumunsko	19 %	9 % / 5 %
Irsko	23 %	13,5 % / 9 %	Řecko	24 %	13 % / 6 %
Itálie	22 %	10 % / 5 %	Slovensko	20 %	10 %
Kypr	19 %	9 % / 5 %	Slovinsko	22 %	9,5 %
Litva	21 %	9 % / 5 %	Spojené království	20 %	5 %
Lotyšsko	21 %	12 %	Španělsko	21 %	10 %
Lucembursko	17 %	8 %	Švédsko	25 %	12 % / 6 %

Tato kapitola se věnuje významným konstrukčním prvkům daně z přidané hodnoty podle platné (primárně tuzemské) právní úpravy.

2.1.1 Předmět daně

Předmětem daně – neboli plněním – je **dobání zboží a poskytnutí zboží**; a to za úplatu, osobou povinnou k dani, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti a s místem plnění v tuzemsku (15).

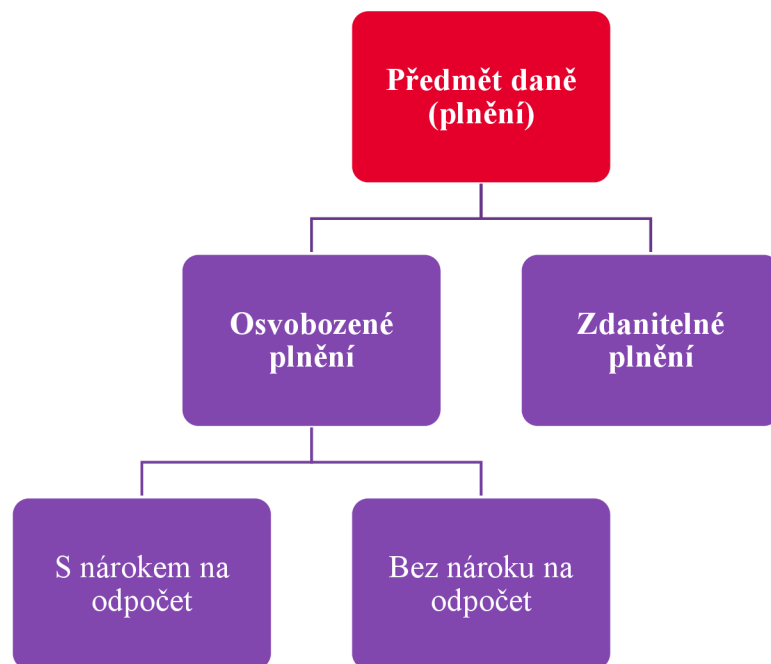
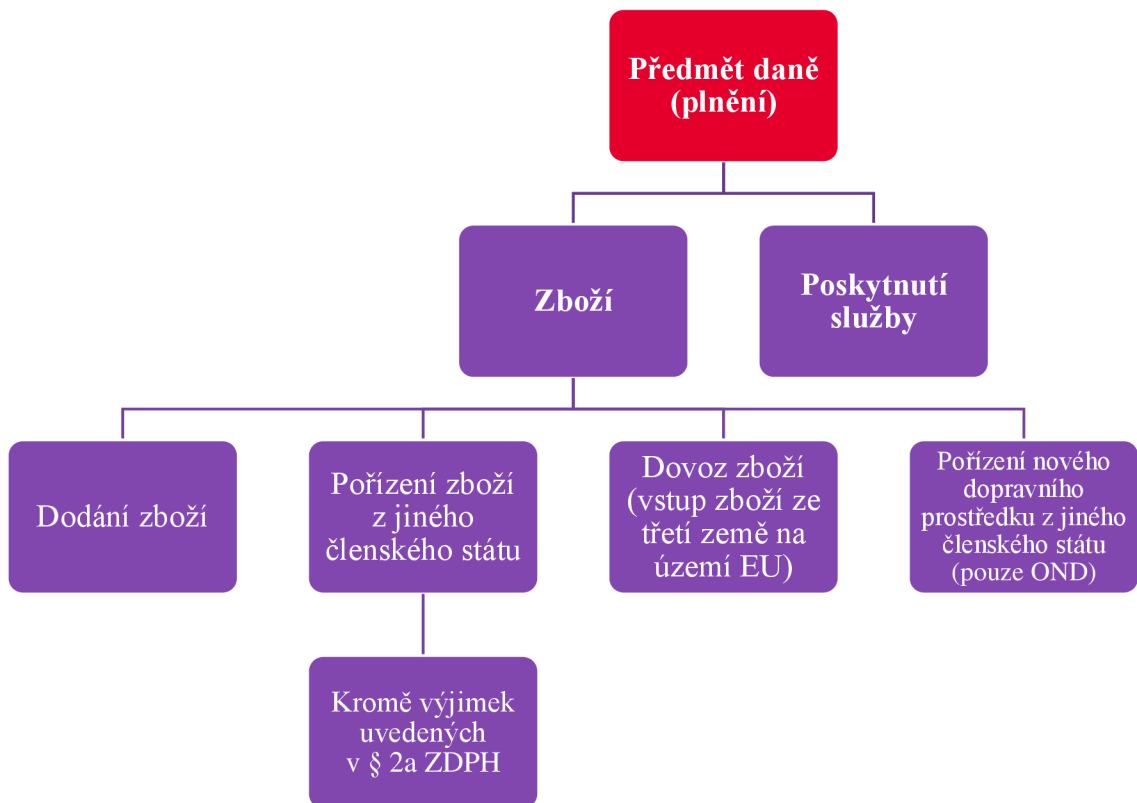
Zbožím se přitom rozumí hmotná věc s výjimkou peněz a cenných papírů, a rovněž právo stavby, voda, plyn, elektrická energie, teplo a chlad. Za *poskytnutí služby* se považují všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží (6).

Předmětem daně je taktéž **pořízení zboží z jiného členského státu** (tj. *nabytí práva od osoby registrované k dani v jiném členském státě nakládat jako vlastník se zbožím, které bylo přepraveno z jednoho členského státu do druhého*) za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani (15).

Dále je předmětem daně **pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu** za úplatu osobou nepovinnou k dani a **dovoz zboží** s místem plnění v tuzemsku (totiž vstup zboží z třetí země na území EU) (15).

ZDPH v § 2a taxativně vyčítá případy **vynětí** z předmětu daně. V určitých případech má daňový subjekt právo rozhodnout se, že takové pořízení zboží z jiného členského státu *je* předmětem daně (může být výhodnější z důvodu rozdílných sazeb daně) (15).

Zdanitelným plněním je pak pouze plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně (viz Obrázek č. 1) (15).



Obrázek č. 1: Předmět daně
(Zdroj: vlastní zpracování podle (6))

2.1.2 Osvobození daně

Plnění osvobozená od daně se liší podle toho, zda při jejich uskutečnění plátce má či nemá nárok na odpočet souvisejících vstupů (6).

Osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně jsou např. finanční a pojišťovací činnosti, výchova a vzdělávání, zdravotní služby a další plnění, zpravidla uskutečněná vůči tuzemským osobám, taxativně vyjmenovaná podle druhu v § 51 odst. 1 ZDPH (6), (15).

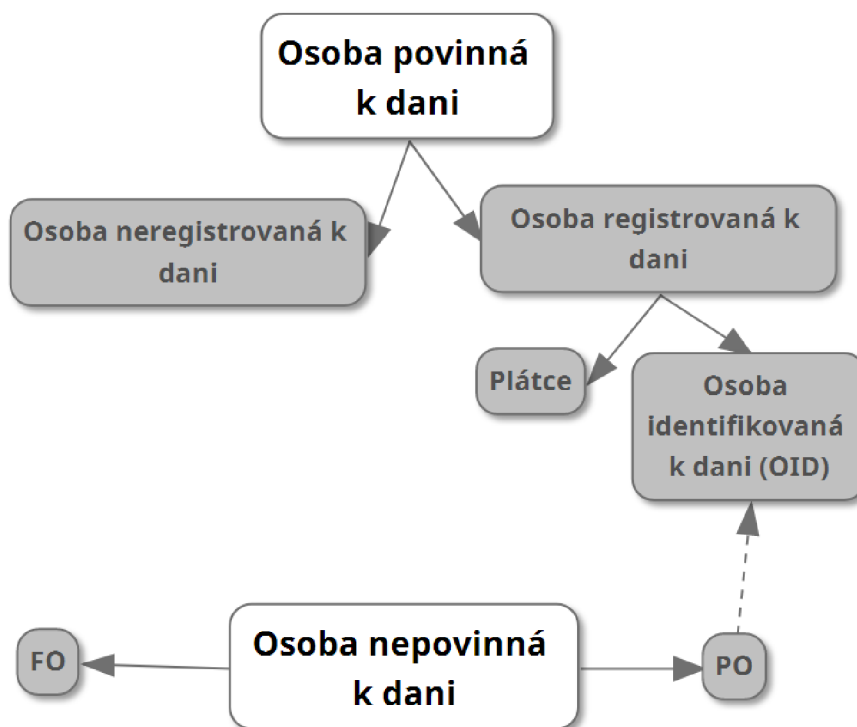
Plnění **osvobozená od daně s nárokem** na odpočet daně jsou obvykle *poskytována osobě v jiné zemi* (např. „dodání zboží do jiného členského státu“), což naznačuje, že daň z tohoto plnění bude nejspíš vybrána v jiném státě a z jiného titulu (např. „pořízení zboží z jiného členského státu“). Jedná se o plnění taxativně vyčtená v § 63 odst. 1 ZDPH. Podmínky pro osvobození při vývozu zboží shledává naplněnými (6), (15).

Tato plnění jsou precizovaná v následujících paragrafech (§ 64 až § 71f) a jejich význam podtrhnul Nejvyšší správní soud svým právním názorem, vyjádřeným v rozsudku sp. zn. 6 Afs 117/2014: „*K tomu, aby měl dodavatel zboží nárok na osvobození od daně, musí předložit důkaz, že jsou splněny podmínky použití ustanovení § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, včetně podmínek stanovených členskými státy... Předmětem dokazování není dodání zboží do zahraničí jako takové, nýbrž dodání zboží konkrétnímu subjektu, který je registrován k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě Unie.*“ (16).

Soudní dvůr Evropské Unie (dále jen „SDEU“) ve svém rozsudku sp. zn. C-307/16 pak má podmínky pro osvobození od daně s nárokem při vývozu zboží za splnění za předpokladu, „...*jestliže bylo právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii a jestliže zboží v důsledku svého odeslání nebo přepravy fyzicky opustilo území Unie...*“ (17).

2.1.3 Daňové subjekty

Z pohledu daně z přidané hodnoty jsou všechny subjekty tříděny do dvou hlavních skupin – osob povinných k dani a osob nepovinných k dani (viz Obrázek č. 2) (6).



Obrázek č. 2: Osoby podle ZDPH
(zdroj: vlastní zpracování podle (15))

Osobou povinnou k dani je fyzická či právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti; a rovněž právnická osoba, sice nezřízena za účelem podnikání, ale uskutečňující i ekonomické (vedlejší) činnosti, přičemž ZDPH zahrnuje pod ekonomickou činnost i *soustavné* využití hmotného i nehmotného majetku za účelem příjmu (např. *soustavný* nájem) (15).

Podle rozsudku SDEU C-324/11 je „osoba povinná k dani“ pojem široký, definovaný na základě skutkových okolností – SDPH neklade žádné podmínky ve smyslu nutnosti jakéhokoli povolení či oprávnění za účelem výkonu podnikatelské činnosti (18).

Osoby povinné k dani se dále dělí z pohledu DPH na osoby neregistrované k dani a osoby registrované k dani, kterými jsou **plátci** nebo **osoby identifikované k dani** a jimž je přiděleno daňové identifikační číslo k dani z přidané hodnoty („DIČ“) (6).

Neregistrované osoby nemají povinnost odvádět daň a nikdy jim nevzniká nárok na odpočet. Identifikované osoby mají povinnost odvádět daň u vybraných zdanitelných plnění, ale nikdy nemají nárok na odpočet daně. Plátci mají povinnost odvádět daň ze

všech zdanitelných plnění a mají nárok na odpočet (při splnění podmínek) – viz Tabulka č. 2 (6).

Tabulka č. 2: Povinnost uhradit daň a právo na odpočet daně podle osob

(Zdroj: vlastní zpracování dle (6))

Subjekt daně	Povinnost přiznat a zaplatit daň	Nárok na odpočet
Osoba neregistrovaná k dani	Nemá	Nemá
Osoba identifikovaná k dani	Z vybraných zdanitelných plnění (v souvislosti s mezistátním plněním)	Nemá
Plátce daně	Ze všech zdanitelných plnění	Obecně má

Osoby povinné k dani jsou registrovány k dani buď dobrovolně, anebo ze zákona. **Plátcem** se ze zákona stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne milion Kč. *Obratem* podle ZDPH je suma úplat, včetně dotace k ceně, které náleží osobě povinné k dani za uskutečněná zdanitelná plnění, plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně a – ovšem pouze v určitých případech – za plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (15).

V souvislosti se zachováním nároku na odpočet je nutné zmínit institut **nespolehlivého plátce**, který je postihem plátců, kteří závažným způsobem poruší své povinnosti z titulu daně z přidané hodnoty. Za nezaplacenou daň v případě přijatého plnění od nespolehlivého plátce ručí odběratel, pokud je tato skutečnost zveřejněna ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (19).

Osobou identifikovanou k dani (dále „OID“) ze zákona se obecně může stát buď osoba povinná k dani, která není plátcem anebo (v jistých případech) právnická osoba nepovinná k dani, která uskutečňuje určitá *mezistátní plnění* (6).

2.1.4 Základ daně

Základem daně je buď **úplata** včetně jiných daní, poplatků atd., která náleží plátcí daně za uskutečněné zdanitelné plnění, anebo **cena obvyklá**; jejich aplikace je uvedena v Tabulce č. 3 (15), (6).

Tabulka č. 3: Stanovení základu daně

(Zdroj: vlastní zpracování dle (6))

Základ daně	Aplikace	Poznámka
Úplata	Pokud je stanovena částka úplaty.	V případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění je základem daně částka úplaty bez daně.
Cena obvyklá	Zdanitelná plnění mezi osobami kapitálově či jinak spojenými. Bezúplatné/nepeněžité plnění.	Cena obvyklá se rozumí cenou podle zákona o oceňování.

2.1.5 Sazba daně

Princip zdanění zboží i služeb stejnou příslušnou sazbou vůči základu daně je zakotven v čl. 1 odst. 2 SDPH: „*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, ... každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu.*“ (12).

Členské státy mají možnost zvolit si – v rámci harmonizovaného rozsahu (např. základní sazba musí být minimálně 15 %) – sazby daně. Česká republika uplatňuje tzv. **základní sazbu daně** ve výši 21 % a **dvě snížené sazby daně** (15 %, resp. 10 %). O *závazné posouzení určení sazby daně* u konkrétního zdanitelného plnění lze podat žádost Generálnímu finančnímu ředitelství (15), (6).

2.1.6 Výpočet daně

Daň u dodání zboží a poskytnutí služby se podle § 37 ZDPH vypočte jako **součin** základu daně a příslušné sazby daně a může se zaokrouhlit aritmeticky na celé koruny. Lze rovněž vypočítat z úplaty, anebo částky podle § 36 odst. 6 ZDPH, která je už včetně daně, a to pomocí **koeficientu** (15).

2.1.7 Odpočet daně

Odpočet daně je základním elementem fungování DPH stejně jako její neutrality a je zakotven v čl. 1 odst. 2 SDPH: „*Každé plnění podléhá DPH ... **po odpočtu daně**, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.*“ Podle rozsudku SDEU sp. zn. C-37/95 ze dne 15. ledna 1998 musí být zákony členských zemí EU konstruovány tak, aby umožňovaly plátcům odečíst si DPH na zboží a služby, které nabyli (přijal) pro účely spojené se zdanitelnými plněními (20), (21).

Díky odpočtu daně tak zjednodušeně dochází ke zdaňování subjektem *přidané hodnoty*, a nikoli obratu (jak je tomu u kaskádovitých daní z obratu). Obecně, k doložení nároku na odpočet musí plátec disponovat *daňovým dokladem a použít předmětné vstupy v rámci své ekonomické činnosti* (nikoli pro výstupy od daně osvobozené bez nároku na odpočet daně). Pokud je přijaté zdanitelné plnění použito *zčásti* i pro účely, které nezakládají nárok na odpočet (jedná se o neekonomické činnosti či ekonomické činnosti, jejíž výstup je osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně), vzniká plátcům pouze **krácený nárok na odpočet**. V případě přijatého zdanitelného plnění použitého *zcela* pro reprezentaci anebo pro činnosti, které nezakládají nárok na odpočet, se použije **zákaz odpočtu daně** (jde o tuzemskou implementaci článku 176 SDPH, který zakazuje odpočet z výdaje, který není „přísně provozním výdajem“) (12), (13), (6).

2.2 Úniky na DPH

Tato kapitola je dedikována únikům na DPH s důrazem na tzv. MTIC (též karuselové či kolotočové) podvody.

2.2.1 Jednoduché úniky na DPH

Společným znakem skupin podvodů demonstrativně uvedených v této podkapitole je skutečnost, že je lze provést *bez vědomé spolupráce více osob* zapojených do podvodu.

První skupinou takovýchto daňových úniků je **nepřiznávání zdanitelných plnění**, neboli obchodování „bez papírů“. Druhou skupinou je **neregistrování se k dani**, i když k tomu vznikla zákonná povinnost. Další takovou skupinou je **neoprávněné použití daňového zvýhodnění**, typicky jiné (nižší) sazby daně, či osvobození od daně. Prosté **neodvedení daně** do státního rozpočtu či prosté **neoprávněné uplatňování nároku na odpočet** [u plnění, která vůbec nezakládala nárok na odpočet daně (např. vstup zcela nesouvisející s ekonomickou činností) či zakládala pouze v částečné výši (odpočet poměrný, krácený koeficientem či jejich kombinace)] jsou pak dalšími charakteristickými příklady triviálních úniků na DPH (13).

Podle Evropské komise se tyto nejjednodušší případy daňového úniku mohou prokázat neplněním si formálních povinností s cílem vyhnout se zaplacení daně. SDEU navíc ve svém rozsudku sp. zn. C-332/15 spatřuje smysl článku 273 SDPH (dávajícím možnost členským státům stanovovat „nadstandardní“ formální povinnosti, nezbytné pro správu daně) právě v *prevenci daňových úniků* (22).

2.2.2 MTIC podvody na DPH

Podvody MTIC, neboli „podvody typu chybějící subjekt“, či Nejvyšším správním soudem (dále jen „NSS“) používaný termín „intrakomunitární podvody za účasti plátců typu „missing trader“, jsou pokročilejší podvody na DPH, vyžadující *více na podvodu vědomě spolupracujících osob*, založené na neodvedení odpočtu daně plátcem (jedním článkem řetězce plátců), který se stane „nekontaktním“. Pojem karuselový (z angl. carousel; česky kolotočový) podvod je považován za synonymum pojmu MTIC podvod (13).

Zatímco NSS tyto podvody definuje zeširoka jako obchody: „...s cílem neoprávněně uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty...“ (23). SDEU je specifikoval zevrubněji ve svém rozsudku ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 ze dne 12. ledna 2006 takto:

„– **Společnost A** usazená v jednom členském státě prodá zboží společnosti **B** usazené ve druhém členském státě.

– **Společnost B**, která je *chybějícím subjektem* nebo subjektem, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo, prodá toto zboží se ztrátou nárazníkové společnosti **C**

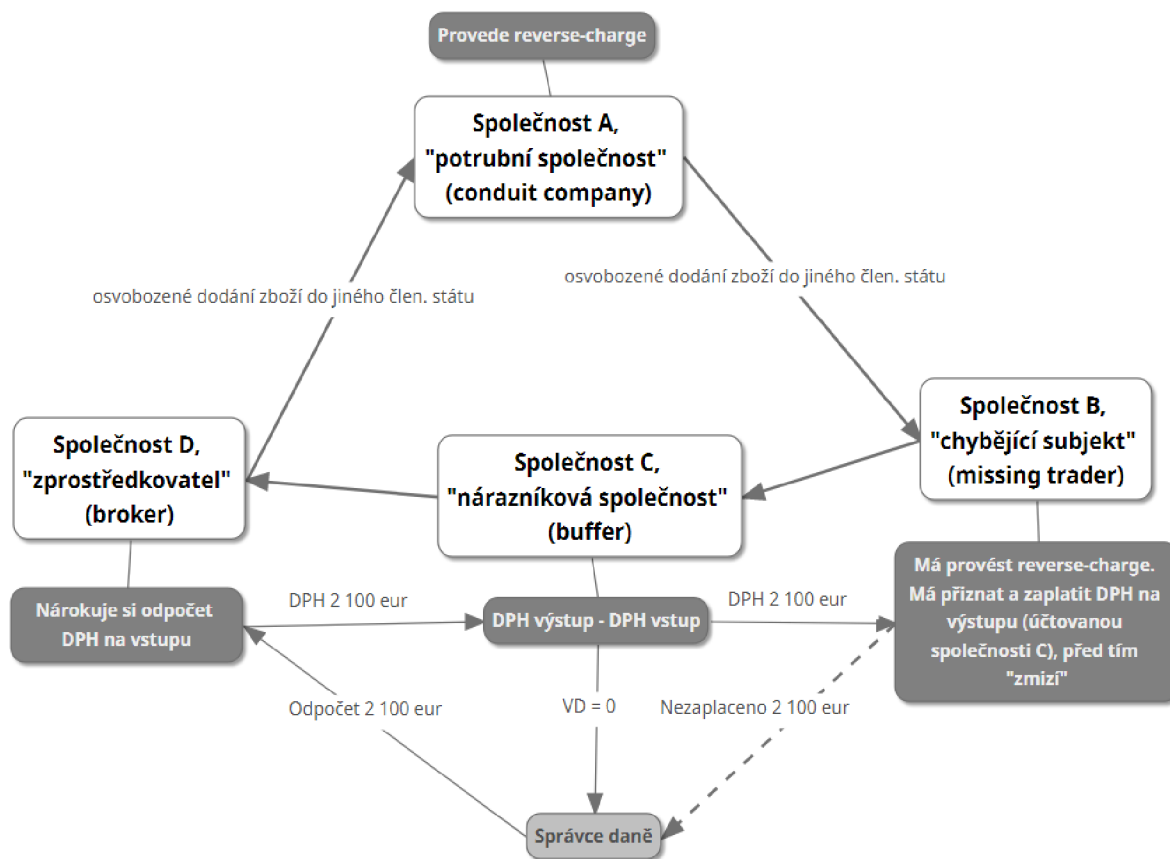
usazené v tomto druhém členském státě. Následný prodej tak může být proveden se ziskem. Společnost B je povinná k DPH za nákup uvedeného zboží, ale protože totéž zboží použila ke zdanitelným plněním, má zároveň nárok na odpočet této DPH jakožto daně na vstupu. Naopak je povinná k dani na výstupu účtované společností C, ale před zaplacením dané částky do státní pokladny zmizí.

– **Společnost C** dále obratem prodá dotčené zboží jiné nárazníkové **společnosti D** ve druhém členském státě, přičemž zaplatí DPH vyúčtovanou na výstupu do státní pokladny, po odečtení DPH odvedené na vstupu, a tak dále, až do okamžiku, kdy nějaká společnost ve druhém členském státě dané zboží vyveze do jiného členského státu. Tento vývoz je osvobozen od DPH, ale vyvážející společnost má nicméně nárok na vrácení DPH z prodeje uvedeného zboží odvedené na vstupu. Je-li kupujícím společnost A, jedná se o skutečný „kolotočový“ podvod.

– Postup se **může** opakovat. “ (24)

Šefčík poznamenává, že pokud by se výše uvedený postup neopakoval (totiž, že by Společnost A nedodala intrakomunitárně zboží *opětovně* Společnosti B; viz poslední odrážka výše citovaného textu), byl by tento podvod označován jako tzv. „**akviziční podvod**“ – nicméně zároveň konstatuje, že i v takovém případě by se z logiky výše citovaného rozsudku SDEU kvalifikoval pod nadřazený pojem „podvod typu MTIC“; jedná se totiž o podvod založený na totožném principu jako „klasický“ zacyklený kolotočový podvod (13), (24).

MTIC podvod podle právního názoru SDEU plynoucího z výše citovaného rozsudku znázorňuje schematicky Obrázek č. 3 – přičemž je pro přehlednost uvažováno, že *základ daně všech plnění je 10 000 eur, sazba daně vždy 21 %* a že již společnost D vyváží zboží do jiného členského státu, a to konkrétně společnosti A; jde tedy o „skutečný karuselový podvod“ ve smyslu daného rozsudku.



Obrázek č. 3: Schéma skutečného karuselového podvodu
(Zdroj: vlastní zpracování podle (24))

Výše zmíněné základní schéma karuselového podvodu může nabývat různých alternativních podob – např. s **účastí osob z třetích zemí** (tj. zemí mimo EU – obvykle těch s nižšími cly), či se **zapojením služeb**, díky čemuž společnosti typu „zprostředkovatel“, která si nárokuje „*chybějící*“ odpočet daně, vznikne „*nenápadně*“ vlastní daňová povinnost (aby nevzbuzovala podezření daňové správy). Motivací vzniku těchto složitějších eventualit „maskování“ MTIC podvodu je totiž *znesnadnění jeho odhalení a kvalifikování* ze strany správce daně. *Teoreticky* by ve schématu mohly chybět „nárazníkové“ společnosti, v praxi je ovšem (opět z důvodu nepřehlednosti podvodu) běžnější pravý opak – velké množství „bufferů“, a to včetně společností zapojených nevědomě (13).

Za významné **příčiny vzniku karuselových podvodů** na DPH pokládá Šefčík otevření vnitřních hranic EU (konec hraničních kontrol kvůli DPH, která byla splatná v okamžiku překročení hranic), osvobození intrakomunitárního dodání zboží od DPH (*princip země*

určení) a současně zavedení systému odložených plateb při takovémto zdanitelném plnění (13).

Pokud by byl prosazen původně předpokládaný **princip země původu**, ke karuselovým podvodům by principiálně nemohlo docházet – intrakomunitární dodání zboží by pak analogicky odpovídalo vnitrostátní dodávce (13).

Nutností pro zdárné *provazování* karuselového podvodu je také vyhnout se předmětu daně, na nějž se vztahuje tzv. **režim přenesené daňové povinnosti** (též „reverse-charge“; dále jen „PDP“) podle § 92a až § 92i ZDPH. V tomto režimu je povinnost přiznat a uhradit daň přenesena na plátce, pro kterého bylo poskytnutí uskutečněno (tedy na pořizovatele nebo příjemce); společnost „missing trader“ by si takto nikdy nemohla od svého odběratele nárokovat „zmizelou“ DPH. Pod režim PDP spadá dle tuzemské právní úpravy *dodání zlata, nemovitě věci, poskytnutí stavebních/montážních prací* a rovněž tzv. „dočasné použití režimu PDP“, které může stanovit vláda nařízením, vydaným typicky za účelem boje proti masivním daňovým podvodům. Pro posouzení, zda se na konkrétní plnění vztahuje PDP, je možné se obrátit ke Generálnímu finančnímu ředitelství s *předběžnou otázkou*. Mimochodem, zmínka o skutečnosti, že je pro dané plnění použit režim PDP je (spolu s odkazem na použitelné ustanovení) podle článku 226 SDPH *povinným údajem na faktuře*, která má být v souladu s čl. 220 a 221 SDPH (obdobně je tomu při použití osvobození od daně) (19), (12).

Vyvstává otázka, jaké konkrétní typy plnění jsou obzvlášť *vhodné* (a tudíž často používané) pro MTIC podvody. Lakonická odpověď by zněla, že nejvhodnější by byla bývala ta plnění, která dnes již podléhají PDP. Může se jednat o zboží s běžně **vysokými prodejními obraty** a nejlépe současně **vysokými prodejními cenami** (pohonné hmoty a obecně komodity – *kdysi* zlato; elektronika – mobilní telefony, procesory, grafické karty apod.) či je **obtížně prokazatelné jejich (ne)uskutečnění** (poradenské a marketingové činnosti, *kdysi* stavební a montážní práce) – protože při MTIC podvodu se deklarované plnění nemusí nutně fakticky uskutečnit, a to buď vůbec, nebo jen zčásti (zboží existuje, ale ne v deklarovaném množství; anebo fyzicky nepřekročilo hranice apod.), což může společnostem v řetězci významně snižovat náklady, a tím zvyšovat „výnosnost“ MTIC podvodu (19).

S problematikou boje zákonodárců proti únikům v oblasti DPH dále souvisí instituty *souhrnného hlášení* (§ 102 ZDPH; ke kontrole intrakomunitárních plnění), *kontrolního hlášení* (§ 101c až § 101k ZDPH; ke kontrole tuzemských plnění) a *zajišťovacího příkazu* (§ 103 ZDPH; povinnost uhrazení dosud nesplatné nebo nestanovené daně předem, existuje-li „nebezpečí z prodlení“) (15).

Informace ze souhrnných hlášení jsou spolu s informacemi o registraci daňových subjektů k DPH vkládány do národních databází navzájem propojených systémem **VIES**. Tento byl zřízen jako pomoc subjektům v rámci mezinárodního obchodu (ověření DIČ) (19), (13).

2.3 Judikatura – role a význam

Český systém práva lze zařadit pod tzv. **kontinentální právní systém**. Ten v průběhu minulého století – v souvislosti s potlačením významu **zákonného pozitivismu**, který byl založen na iluzi všeobsažné legislativy, bezvýjimečném principu doslovného výkladu zákona a rezolutně odmítal jakékoli normativní působení soudních judikátů – čelil požadavku vystihnout novou roli judikatury v globalizaci, integraci a jinými vlivy transformovaném kontinentálním systému (25).

Selhání teorie zákonného pozitivizmu a implikovaného rozmachu významu judikatury v kontextu české právní praxe lze nalézt např. v části rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 66/2015: *„Otrocké následování doslovného znění zákona ... nemá v moderním světě opodstatnění. Pokud vezmete v úvahu ... nadprodukcí právních předpisů posledních let, jakož i jejich vzájemné překrývání, mohlo by trvání na doslovném znění zákona ... vést v konkrétních případech k absurdním důsledkům. Ideální zákonodárce, který by upravil jasně, srozumitelně a bezesporně veškeré právem regulované vztahy, je fikcí. Proto jsou zejména soudy ... nuceny hledat rozumná řešení tam, kde právní normy mlčí nebo jsou v ostrém konfliktu...“* (26)

Právě proces evropské integrace a zřizování komunitárních soudů byly katalyzátory určitého sblížení kontinentálního systému s angloamerickým systémem **common law** (a jeho doktrínou závazného precedentu). Podle Evropského soudu pro lidská práva: *„...by bylo chybou zveličovat rozdíly mezi zeměmi common law a kontinentálními státy. Právní předpisy jsou samozřejmě důležité i v zemích common law. Naopak soudcovské*

právo tradičně hraje mimořádně důležitou roli v kontinentálních zemích ... Ve sféře regulované psaným právem je ‚právo‘ účinný právní předpis v podobě, jak jej soudy interpretovaly – pokud nutno – ve světle nového společenského vývoje („practical developments“) ... “ (27).

Toto povýšení významu kontinentálně-soudních rozhodnutí potvrdil v rozsahu české justice i Ústavní soud, podle nějž judikáty obecných soudů (a především pak rozhodnutí Nejvyššího soudu, což lze dnes vztáhnout i na Nejvyšší správní soud) **zákon interpretují a popřípadě i dotváří**, byť nemají „klasický“ precedenční charakter (28).

Výraz **precedens** tedy zůstává specifický pro systém common law, zatímco kontinentální systém operuje spíše s opatrnějším pojmem **ustálená judikatura** (*jurisprudence établie*), související s relativní konstantností rozhodování, přispívající k právní jistotě a obecné důvěře v právo. Podle generálního advokáta SDEU Bobka tedy soud v kontinentálním prostředí judikaturou obecně precedenčně vázán není, ale při odklonu od ní se s ní musí náležitě vypořádat dostatečnými argumenty (25).

Kvůli této normativní síle se daňová judikatura dostala logicky pod drobnohled jak ze strany daňových orgánů či daňových subjektů (potažmo daňových poradců), tak i zákonodárce.

Tato druhá kapitola teoretické části je tedy věnována především daňové judikatuře správních soudů, Ústavního soudu České republiky a SDEU – s důrazem na DPH – její roli a významu.

2.3.1 Judikatura správních soudů

Tato podkapitola se věnuje judikatuře správních soudů, jmenovitě správním úsekům krajských soudů a Nejvyššímu správnímu soudu. Účel správního soudnictví je zakotven v § 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SŘS“), podle nějž správní soudy poskytují *ochranu tzv. veřejným subjektivním právům fyzických i právnických osob*, způsobem a za podmínek stanovených zákonem (ústavní právo na domáhání se svého práva u nezávislého a nestranného soudu vyplývá z čl. 36 odst. 1 LZPS a zároveň článku 4 Ústavy ČR). V soudních řízeních v daňových věcech vystupuje v pozici žalovaného správního orgánu správce daně – před 1. lednem 2013 typicky jednotlivá finanční ředitelství, dnes obvykle Odvolací finanční ředitelství

(dále jen „OFŘ“) – a v pozici žalobce osoba zúčastněná na správě daní (obvykle daňový subjekt, nezřídka v zastoupení) (29).

Prvním typem poskytování soudní ochrany je řízení o **žalobě proti rozhodnutí správního orgánu**. Vztaheno na daňovou oblast, jedná se o možnost daňového subjektu obrátit se s ochranou ke krajskému soudu, domnívá-li se, že daňové orgány neposoudily správně jeho věc, čímž byl zkrácen na svých právech, jak vyplývá z § 65 odst. 1 SŘS (30).

Dalším možným typem řízení, které může daňový subjekt ve specifických případech použít, je **žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu** podle ustanovení v § 79 až § 81 SŘS. V případě daňového řízení se může např. jednat o žalobu požadující vydání platebních výměrů v případě nároku na nadměrný odpočet DPH (viz např. rozsudek Krajského soudu v Praze, sp. zn. 48 Af 3/2017) (30), (31).

Třetí početnou skupinou správního řízení je **žaloba proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu**, zakotvená v § 82 až § 87 SŘS; přičemž v daňové sféře se může jednat např. o ochranu před jednotlivými úkony v rámci správy daní, které provádí – podle přesvědčení daňového subjektu – místně nepřislušný správce daně (viz např. rozsudek Krajského soudu v Brně, sp. zn. 29 A 69/2017) (30), (32).

Možnost daňového subjektu obrátit se na správní soud ovšem – v souladu s § 68 písm. a) SŘS – nastupuje až poté, co subjekt vyčerpal všechny případné řádné opravné prostředky, kterými jsou odvolání a rozklad proti rozhodnutí správce daně v rámci daňového řízení ve smyslu § 108 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), anebo podnět nejbližší nadřízenému správce daně dle § 38 DŘ (ve věcech řízení o ochraně před nečinností správce daně) – v opačném případě by byla **žaloba nepřipustná. Podmíněnost vyčerpání opravných prostředků** je podle Komentáře k SŘS „... *mutno vnímat jako provedení zásady subsidiarity soudního přezkumu a minimalizace zásahů soudů do správního řízení.*“ (29), (33).

V řízeních v daňových věcech jsou dle § 7 SŘS věcně příslušné krajské soudy. Opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví je kasační stížnost (podle ustanovení § 102 SŘS), o které rozhoduje NSS, „*vrcholný soudní orgán ve věcech patřících do pravomocí soudů ve správním soudnictví*“, fakticky vzniklý 1. ledna 2003 – současně s nabytím účinnosti SŘS (29), (33), (30).

Pokud jde tedy o řízení v daňových věcech před krajskými soudy, jedná se o početně nejrozšířenější prostředek ochrany práv daňových subjektů; v roce 2017 bylo jen u Krajského soudu v Brně projednáváno celkem 393 věcí pouze v rámci *řízení proti rozhodnutí správce daně* (totiž vyjma řízení ve věcech ochrany před nečinností správce daně, či před jeho nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením). Přes takto vysoký počet řízení před krajskými soudy je však (zvláště po vzniku NSS) dopad jejich judikatury méně významný, zejména z pohledu závaznosti rozhodnutí. Podle ustanovení § 78 odst. 5 SŘS je nicméně správce daně vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku či rozsudku vyslovujícím nicotnost; § 78 odst. 6 SŘS pak zavazuje správce daně zahrnout v dalším řízení důkazy, kterými soud prováděl dokazování ve věci, v níž zrušil jeho rozhodnutí (29).

Menší objemem, ovšem významnější dopadem, jsou rozhodnutí **Nejvyššího správního soudu**. Závaznost judikatury NSS vychází z § 12 SŘS, podle něhož NSS zajišťuje *jednotu a zákonnost rozhodování* ve správním soudnictví. Sjednocování judikatury na úrovni správních (krajských) soudů je uskutečňováno primárně prostřednictvím **rozhodování o kasačních stížnostech**. NSS má dále možnost vydat **stanovisko** (ve smyslu ustanovení § 19 SŘS) na základě sledování a vyhodnocování pravomocných rozhodnutí správních soudů (30). Dosud jediným stanoviskem v daňové oblasti bylo Stanovisko pléna NSS k výkladu vztahu § 64 zákona o správě daní a poplatků a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání (34).

V případě nejednoty na úrovni NSS, tedy pokud senát NSS dospěje k právnímu názoru odlišnému od právního názoru již vyjádřeného v jiném rozhodnutí NSS, rozhodne senát (zaujímající nově odlišný názor) o postoupení této věci **rozšířenému senátu NSS** (pokud by tak neučinil, jednalo by se o porušení ústavní zásady práva na zákonného soudce). Rozšířenému senátu, složenému z předsedy a šesti nebo osmi soudců, může rovněž být předložena věc k přijetí **zásadního usnesení**; ovšem žádné doposud nepřijal (34), (30).

K 28. 11. 2018 bylo postoupeno *rozšířenému senátu* celkem 65 daňových věcí, z toho 14 bylo ve věcech DPH (a z nich 11 bylo již rozhodnuto). Rozsudků „*běžných*“ *senátů* NSS v daňových věcech bylo 12 667, z nich 4 242 ve věcech DPH (34).

Kontroverzně vnímaný právní názor k **závaznosti své judikatury vůči správci daně** vyslovil NSS v 6 Ads 25/2008, a to, že právním názorem soudu ve zrušujícím rozsudku

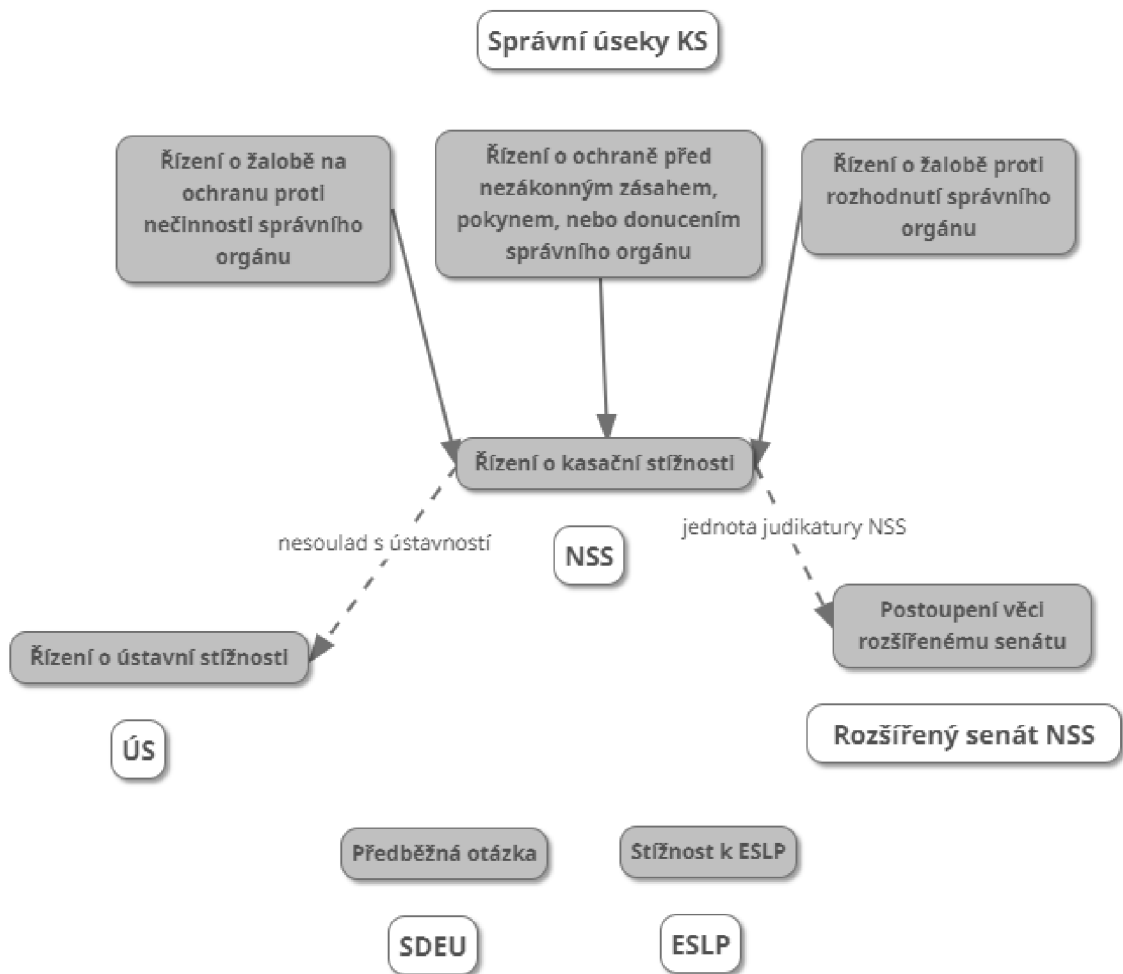
je sice ze zákona vázán správní orgán, avšak pouze ten, který je účastníkem soudního řízení (35). Před nebezpečí této tendence vnímání judikatury ovšem varoval Kolman, když tvrdil, že: „... v souladu s majoritní doktrínou a judikaturou platí, že judikatura v ČR sice nepůsobí ve formě všeobecně závazného precedentu, nemožno ji však považovat bez dalšího za právně irelevantní. V případě, že je závazný právní názor podpořen např. konstantní judikaturou NSS na danou problematiku, a tedy nejedná se o osamocený názor, měl by být vyslovený právní názor obecně přijat a respektován správními orgány. Popř. následně by, v ideálním případě, měl být co nejintenzivněji promítnout i do metodiky nadřízených (či ústředních) správních orgánů. Zjednodušeněji napsáno – české správní orgány by se ustálené judikatuře správních soudů neměly ‚vzpírat‘, neboť takovým postupem mj. častokrát bezdůvodně generují zbytečné náklady státu a (primárně i sekundárně) podřívají právní jistotu ve společnosti.“ (36)

Závaznost a význam judikatury NSS nejen ve vztahu ke správci daně a daňovým subjektům, ale i samotnému NSS, který může překonat právní názor vyslovený ve vlastním judikátu toliko rozšířeným senátem, vystihl **soudce NSS Šimka**: „Co ale není možné, je ignorance našich rozhodnutí. Pokud NSS ve svém rozhodnutí důkladně vyloží nějakou právní otázku, vězte, že věděl, co říká, a chtěl to říci. Čímž vůbec neříkám, že to je vždy správně. Je možné proti tomu v jiném případě vznést důkladnou protiargumentaci, podrobit to kritickému rozboru a zkusit názor NSS zvrátit. Ale nelze tvrdit, že jde o ojedinělý judikát a že respektovat tento právní názor bude namístě, teprve až se objeví další podobné. Kolik by jich mělo být? Tři, pět, deset? My jsme **vázáni svou vlastní prejudikaturou**, zásadně i tím jedním jediným rozhodnutím, a totéž musí platit i pro ostatní aktéry, tedy daňovou správu a daňové subjekty.“ (37)

Podle Bobka a Kühna není v českém právním systému dotvoření práva judikaturou soudů vyšší instance natolik závazné, že by se od něj soud nižší instance nemohl odklonit – tím naopak soud nižší instance *de facto* dává NSS podnět, aby svou dosavadní judikaturu přehodnotil a potvrdil, eventuálně věc postoupil rozšířenému senátu a ten ji případně změnil. Na druhou stranu, **nedostatečné vypořádání se s judikaturou**, na kterou byl soud účastníkem řízení výslovně upozorněn, oslabuje přesvědčivost jeho rozhodnutí; může nést „*rysy jurisdikční libovůle*“ a být protiústavní (25).

Váha významu judikatury správních soudů záleží současně na více faktorech:

- **Postavení soudu** v hierarchii justičního systému (NSS oproti KS).
- Rozhodnutí **rozšířeného senátu** oproti rozhodnutí „běžného“ senátu.
- **Konstantní judikatura** oproti izolovanému rozhodnutí.
- **Stáří judikátu** a kontext doby, kdy byl vynesen.
- Povinnost soudce zvážit **dopady dané judikatury** v dosavadní právní praxi (25).



Obrázek č. 4: Řízení před KS, NSS, ÚS, SDEU a ESLP
(Zdroj: vlastní zpracování podle (30))

Na Obrázku č. 4 je znázorněn algoritmus soudního řízení.

2.3.2 Judikatura Ústavního soudu

Úloha Ústavního soudu je zakotvena v článku 83 a následujících ústavního zákona č. 1/1993 Sb. (dále jen „Ústava“), podle nichž je soudním orgánem ochrany ústavnosti. Z článku 91 Ústavy vyplývá, že Ústavní soud není (jakožto jediný soud) součástí soustavy soudů. Článek 87 Ústavy dále taxativně vypočítává rozhodovací kompetence Ústavního soudu; pro problematiku daní jsou relevantní mj. pravomoc rozhodovat o **zrušení zákonů a jiných právních předpisů či jejich částí** (Bobek a Kühn hovoří o „*negativním zákonodárci*“); jakož i rozhodnutí o **ústavní stížnosti proti pravomocnému rozhodnutí a jinému zásahu orgánů veřejné moci do ústavně zaručených základních práv a svobod** (takovouto ústavní stížnost tedy *nemůže* podat správní orgán – správce daně, ač by se např. domníval, že rozhodnutí NSS o kasační stížnosti je v rozporu s ústavností) (25), (38).

Judikatura ÚS může mít dopad na všechny orgány veřejné moci, vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou totiž závazná pro všechny orgány i osoby (38), (11).

Ohledně **období před 1. lednem 2003**, kdy nebyl zřízen Ústavou předpokládaný NSS, Ústavní soud připouští, že „...*byl sám micen ve věcech projednávaných ve správním soudnictví provádět v nezbytných případech korekci právních názorů obecných soudů.*“ (39)

Ovšem v **období po vzniku NSS** tuto dočasnou roli dohledu nad prvoinstančním správním soudnictvím přenechal NSS: „*Započetím činnosti Nejvyššího správního soudu však výjimečné suplování této jeho kompetence pomimulo a Ústavní soud není již primárně povolán k výkladu právních předpisů v oblasti veřejné správy, ale toliko k ochraně ústavně zaručených základních práv a svobod. Naopak právě Nejvyšší správní soud je tím orgánem, kterému přísluší interpretovat jednotlivá ustanovení jednoduchého práva...*“ (39)

Ústavní soud tedy *nelze* vnímat jako jakýsi soud další instance v rámci soustavy obecných soudů a ústavní stížnost není dalším řádným opravným prostředkem, nýbrž musí směřovat toliko proti stěžovatelem tvrzeném porušení ústavních práv a svobod – vždyť Ústavní soud má: „...*pravomoc svým rozhodnutím zasáhnout pouze tam, kde došlo k zásahu do ústavně zaručených základních práv a svobod.*“ (11) Podle Baňoucha pak do konceptu ústavnosti spadá nejen normativní obsah podústavního práva, ale i jeho

interpretace a aplikace. Při svém rozhodování je ÚS vázán pouze ústavním pořádkem a zákonem č. 182/1993 Sb., o ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů. (39), (11), (38).

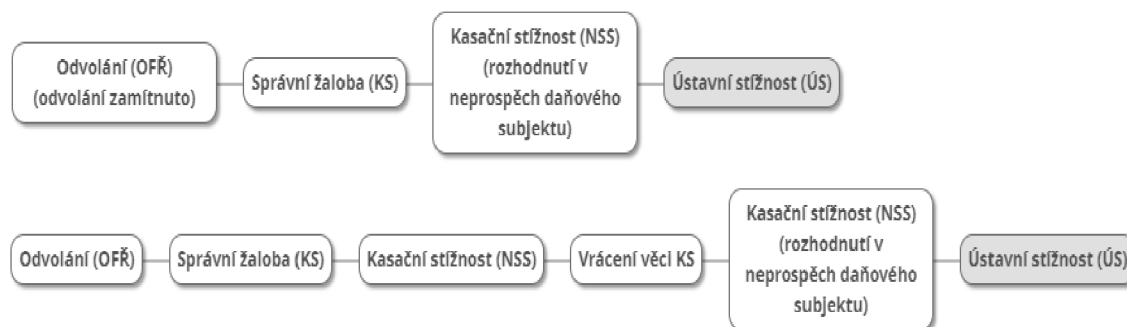
Ústavní soud posuzuje judikaturu NSS, ovšem pouze hlediskem ústavních principů – **zákonost je kompetencí NSS**, a pouze **ústavnost je kompetencí ÚS**. Daňové zákony splňují ústavnost tím, že jsou srozumitelné a jednoznačné, přičemž případnou mnohoznačnost nelze vykládat k tíži daňového subjektu. Ústavně konformní postup veřejné moci pak musí být v souladu s *principy dobré správy* (tj. soulad s právem, nestrannost, včasnost, předvídatelnost, přesvědčivost, přiměřenost, efektivnost, odpovědnost, otevřenost a vstřícnost) (11), (40).

Ústavní soud je podle nálezu sp. zn. IV.ÚS 570/03 „*povolán korigovat pouze nejextrémnější excesy*“ v řízeních o ústavních stížnostech, což precizuje jako pochybení v procesu zjišťování skutkového stavu – případy důkazů opomenutých, získaných v rozporu s právními předpisy či případy svévolného hodnocení důkazů bez akceptovatelného racionálního logického základu (41). Podle nálezu sp. zn. III.ÚS 3023/14 pak ÚS nachází důvod ke zrušení rozhodnutí obecných soudů tehdy, pokud jimi **přijaté závěry** jsou buď **v extrémním nesouladu se skutkovými zjištěními**, anebo **nevyplývají z žádné možné interpretace odůvodnění** oněch rozsudků (totiž není zřejmé, jak se soud vypořádal s námitkami); učinil tak s odkazem na právo na spravedlivý proces zakotvený v Hlavě paté LZPS a „*svévolnou aplikaci jednoduchého práva*“ (42), (43).

Počet napadlých věcí u ÚS (pouze řízení proti správnímu rozhodnutí NSS) za rok 2017 činil 359; z toho 114 věcí se týkalo daní či poplatků (podle čl. 11 odst. 5 LZPS) – dlužno podotknout, že před vznikem NSS šlo řádově o násobky těchto věcí. V roce 2017 byl běžný vysoký počet odmítavých rozhodnutí – 235 z celkem 239 ukončených, a tedy pouze 4 nálezy (k 31. 12. 2017) (44).

Rozhodnutí Ústavního soudu jsou definitivní a nelze proti nim ve stejné věci použít opravný prostředek. **Přípustnost ústavní stížnosti** je podmíněna vyčerpáním řádných opravných prostředků, tedy nejen správní žaloby, ale i kasační stížnosti u NSS. Obrázek č. 5 ilustruje podání přímo po zamítavé kasační stížnosti (v neprospěch daňového

subjektu – viz horní schéma) a poté, co NSS vrátil věc krajskému soudu, který následně rozhodl v neprospěch daňového subjektu (viz dolní schéma) (11), (25).



Obrázek č. 5: Možné typické procesní cesty k ústavní stížnosti v daňových věcech aneb naplnění podmínky vyčerpání řádných opravných prostředků
(Zdroj: vlastní zpracování na základě (11))

Pro **zjevnou neopodstatněnost** bývají zamítnuty ústavní stížnosti, ve kterých nebyl shledán ústavní rozměr uplatněných námitek. Sporná je ovšem dle Bobka a Kühna závaznost takovýchto **usnesení ÚS**, už jen z toho pohledu, že ani sám ÚS není vázán z nich vyplývajícími právními názory; nadto v minulosti nebyly ani veřejně publikovány a jejich normativní aplikace by tak byla v rozporu se zásadou rovného postavení před soudy; podle Baňoucha se jedná toliko o procesní ventil (11), (25).

Diametrálně závaznější (a početně vzácnější) jsou ovšem **nálezy a meritorní rozhodnutí ÚS**, které Bobek a Kühn považují za *precedens* a autoritativní vodítko výkladu ústavní konformity. Nicméně, i Ústavní soud, jsa vázán vlastní judikaturou, si vyhrazuje možnost se od ní odchýlit v mimořádných případech, kterým je mj. *posun právního prostředí* (např. vstup do EU) či *změna relevantních skutečností* (např. rozhodnutí mezinárodních soudů) (25).

Podle právního názoru NSS vyjádřeného v rozsudku sp. zn. 2 Afs 180/2004 ze dne 14. 9. 2005 jsou také **obecné soudy povinny respektovat judikaturu Ústavního soudu** a k odchylce od ní přistoupit pouze ve výjimečných případech, např. pokud by došlo ke změně právní úpravy (45).

Na závěr této podkapitoly stojí za zmínku některé **významné judikáty Ústavního soudu** v souvislosti s daňovou problematikou. Co se týká návrhů na zrušení daňových zákonů či jejich částí, zastává Ústavní soud obecně zdrženlivý postoj odkazuje na princip dělby

moci ve státě – totiž kompetenci (a politickou odpovědnost) zákonodárce posuzovat daně v kontextu daňového systému z hlediska jejich optimálnosti. Z tohoto důvodu byl kupříkladu nálezem sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009 zamítnut návrh NSS na vyslovení protiústavnosti tehdejší daně z převodu nemovitých věcí (46). Naopak zčásti důvodný shledal ÚS návrh skupiny 21 senátorů na zrušení určitých ustanovení týkajících se kontrolního hlášení (nálezem sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. prosince 2016 byla zrušena ustanovení § 101g odst. 1 a § 101d odst. 5 ZDPH, ve znění zákona č. 360/2014 Sb.) (47). Nálezem sp. zn. Pl. ÚS 26/16 ze dne 12. prosince 2017 pak rozhodl Ústavní soud o zrušení určitých ustanovení zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, a pozbytí platnosti nařízení vlády č. 376/2017 Sb., o vyloučení některých tržeb z evidence tržeb (48).

2.3.3 Judikatura Soudního dvora Evropské unie

SDEU je konstituován v Konsolidovaném znění Smlouvy o fungování Evropské unie 2012/C 326/01 (dále jen „SFEU“), v článku 251 a dalších. Mezi druhy řízení u SDEU – relevantní pro oblast daní – patří především *řízení o předběžné otázce*, *žaloba na neplatnost* (nelegalitu) aktů institucí a jiných subjektů EU, *žaloba pro nesplnění smluvní povinnosti*, *opravný prostředek*, *rozhodčí doložka*, eventuelně žaloba na nečinnost institucí a jiných subjektů EU, žaloba o náhradu škody či žaloba mezi členskými státy související s předmětem Smluv – ostatní druhy řízení zůstávají v kompetenci národních soudů (49), (50).

Od 1. 1. 2008 do 28. 11. 2018 byl takovýto **počet řízení ve věcech DPH** před SDEU:

- 590 o předběžné otázce,
- 12 žalob pro nesplnění smluvní povinnosti,
- 1 žaloba na neplatnost a
- 1 opravný prostředek (51).

Právě **řízení o předběžných otázkách** jsou přímo navázána na činnost soudů členských států – v případě správního řízení soudního mají krajské soudy *možnost* a NSS *povinnost* položit SDEU předběžnou otázku, pakliže by vyvstala **otázka týkající se platnosti či výkladu práva EU** (34), (49). „*Výjimkou jsou pouze situace, kdy výklad práva Evropské unie ve svém kontextu nečiní problémy (acte clair) nebo kdy výkladová nejasnost již byla překonána judikaturou Soudního dvora (acte éclairé) ...*“ (52)

Smysl předběžných otázek tkví v zajištění jednoty unitárního právního řádu v celém jeho rozsahu - „... od zásadních otázek ústavního práva ... až po klasifikaci nočních košil...“ (25), pročež si SDEU od Bobka vysloužil příměr „pravý polyhistor“ – dále též „kulturní koláž“ v narážce na vliv různých soudních kultur na fungování a rozhodování SDEU – například na z frankofonního správního soudnictví přejatou roli **stanoviska generálního advokáta**, což jest zevrubný rozbor aktuálního stavu komunitárního práva a navrhování řešení, od kterého se SDEU ve svém rozhodnutí samozřejmě může odchýlit (a v přibližně 20 % tomu tak skutečně je), ale slouží pro lepší pochopení argumentačních pochodů SDEU a může být využito jako rozbor komunitárního práva či dokonce podpurný argument v tuzemském soudním řízení (25).

Závaznost judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) vyplývá z dodržování závazků plynoucích z členství v EU (v souladu s články 10 a 10a Ústavy), zahrnující dodržování primárního i sekundárního práva – tedy i judikatury SDEU – konkretizujícího právo primární (53).

Podle Širokého pak rozsudky SDEU přímo ovlivňují daňové otázky tím, že interpretují výklad smluv a působí jako „*nástroje negativní daňové harmonizace*“ (1).

Sládeček připouští vliv judikatury SDEU na tuzemskou soudní správní judikaturu, rozhodnutí Ústavního soudu a – částečně – na rozhodování správních úřadů (54).

Od 1. ledna 2017 NSS položil celkem 7 předběžných otázek, z nichž rovnou 4 ohledně DPH – o dvou z těchto čtyř již bylo rozhodnuto (podle stavu k 31. 3. 2019). Jde tedy o výrazný nárůst četnosti předběžných otázek na DPH, do roku 2017 jich totiž NSS položil pouze 4 (z celkem 26). Ostatní soudy položily celkem 34 předběžných otázek, z nichž pouze dvě se týkaly DPH, jak je znázorněno v Tabulce č. 4 (34).

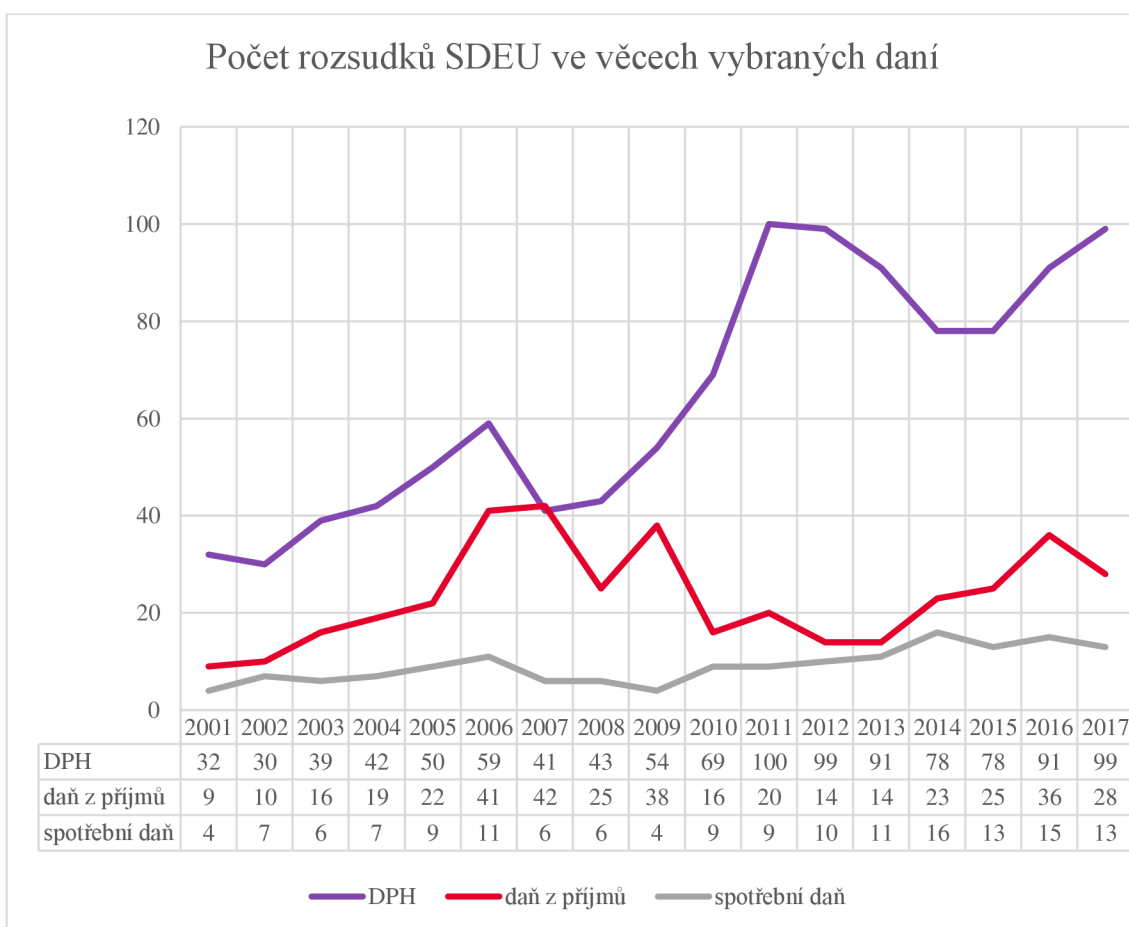
Tabulka č. 4: Počet položených předběžných otázek podle předkládajících soudů

(Zdroj: vlastní zpracování dle (34))

Předběžné otázky	Celkem	Celkem rozhodnuté	DPH	DPH rozhodnuté	Povinnost/možnost podle čl. 267 SFEU (pouze v daň. věcech)
NSS	33	27	8	6	povinnost
NS	10	9	-	-	-

KS	12	9	2	1	možnost
Okresní soudy	11	7	-	-	-
Vrchní soud	1	1	-	-	-

Co se týká počtu rozsudků SDEU, DPH je početně (zvláště v letech po hospodářské krizi – srovnání viz Úvod) „nejoblíbenější“ daň s dlouhodobě rostoucím trendem, viz Graf č. 2 (51).



Graf č. 2: Počet řízení před SDEU ve věcech vybraných daní
(Zdroj: vlastní zpracování podle (51))

3 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

Analytická část této práce je věnována rozboru relevantních judikátů výše popsaných soudů.

3.1 Důvody možného neuznání daňového odpočtu

Jak již částečně z předchozího textu vyplývá, nárok na odpočet je v ZDPH podmíněn formálními požadavky (obvykle disponování daňovým dokladem), hmotněprávními požadavky (skutečně došlo k plnění splňujícímu podmínky § 72 odst. 1 ZDPH) a časově omezen lhůtou, viz Tabulka č. 5 (15), (12).

Tabulka č. 5: Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet dle ZDPH

(Zdroj: vlastní zpracování podle (15) a (12))

Podmínky	Ustanovení	Komentář
Formální požadavky	§ 73 odst. 1 ZDPH, čl. 178-182 SDPH	Daňový doklad , <i>faktura</i> , dovozní doklad, „náležitosti stanovené členskými státy“
Hmotněprávní požadavky	§ 72 odst. 1 ZDPH, čl. 168-172 SDPH, čl. 2 SDPH a další	Ekonomická činnost a pro zdanitelné plnění / osvobozené plnění s nárokem aj.
Prekluzivní lhůta	§ 73 odst. 3 ZDPH	V ČR 3 roky , počíná běžet 1. dnem měsíce následujícího po zdaň. období, ve kterém vznikl nárok na odpočet daně

Nadto podle článku 176 SDPH nelze odpočíst daň z výdajů, které nejsou „*přísně provozními výdaji*“ (luxusní zboží, zábava, reprezentace), což parciálně reflektuje § 72 odst. 4 ZDPH (15), (12).

Pokud by daňový subjekt u konkrétního plnění nedostal výše zmíněným podmínkám, byl by jím takto nárokován **odpočet daně neoprávněný**.

Nicméně, i pokud by byly výše zmíněné požadavky zákona na nárok na odpočet daně splněny, existují instituty, pro které by daňovému subjektu v důsledku zaniklo právo na tento odpočet – a těmi jsou **podvod** a **zneužití práva** (viz např. rozsudek SDEU sp. zn. C-533/16) (55).

Tabulka č. 6 vyčítá judikáty použité v této analytické části, řazeny podle typu příčiny pozbytí nároku na odpočet a podle soudů.

Tabulka č. 6: Seznam použitých judikátů podle požadavků na odpočet a podle soudů

(Zdroj: vlastní zpracování podle (34) a (51))

	SDEU	ÚS	NSS + KS
Prekluzivní lhůta	C-332/15 (Astone), C-533/16 (Volkswagen)	II.ÚS 2787/09	7 Afs 54/2012, 10 Afs 157/2016, 3 Afs 243/2015, 31 Af 90/2011
Formální požadavky	C-69/17 (Gamesa), C-332/15 (Astone), C-446/15 (Signum Alfa), C-324/11 (Tóth), C-664/16 (Vădan), C-159/17 (Dobre)		5 Afs 65/2013, 6 Afs 35/2017
Hmotněprávní požadavky	C-249/17 (Ryanair), C-441/16 (SMS group), C-628/16 (Kreuzmayr)	IV.ÚS 591/08	1 Afs 30/2017, 2 Afs 7/2011
Podvod	C-80/11 a C-142/11 (Mahagében a Dávid); C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (Optigen a další); C-439/04 a C-440/04 (Kittel)	I.ÚS 2028/10, II.ÚS 2658/15	1 Afs 16/2017, 6 Afs 170/2016, 9 Afs 194/2017
Zneužití práva	C-255/02 (Halifax a další), C-332/15 (Astone)		1 Afs 16/2017, 7 Afs 54/2006

Judikáty jsou v rámci jednotlivých podkapitol zpracovány s důrazem na tematickou posloupnost.

3.2 Primární podmínky pro odpočet daně

Tato podkapitola je věnována primárním podmínkám pro odpočet DPH – lhůtě pro nárok na odpočet, formálním požadavkům a následně hmotněprávním požadavkům. Jsou charakteristické tím, že přímo vyplývají z dikce zákona a zodpovědnost za jejich naplnění (resp. důkazní břemeno) leží primárně na daňovém subjektu.

3.2.1 Lhůta pro nárok na odpočet daně

Podle rozsudku SDEU sp. zn. C-332/15 se nárok na odpočet v *zásadě* uplatní v průběhu zdanitelného období, ve kterém vznikl – nicméně, daňový subjekt je oprávněn k jeho uplatnění i v následujících zdanitelných obdobích, pokud ho neuplatnil v prvním možném, „...*avšak s výhradou dodržení určitých podmínek a postupů stanovených vnitrostátními právními úpravami...*“, kterými jsou typicky lhůty pro nárokování odpočtu daně (22).

SDEU v rozsudku sp. zn. C-533/16, Volkswagen AG vs Finančné riaditeľstvo SR spatřuje smysl lhůty pro odpočet daně v tom, že při její absenci by byla porušena *zásada právní jistoty*, když by bylo možné časově neomezeně zpochybňovat práva a povinnosti daňového subjektu vůči správci daně. Nicméně, takováto vnitrostátním právem upravená lhůta nesmí rozporovat *zásadu rovnocennosti*, *zásadu efektivity* (té dvouletá lhůta podle rozsudku SDEU sp. zn. C-332/15 sama o sobě neodporuje) ani *princip neutrality DPH*, jak se tomu stalo v případě inkriminovaného rozsudku, kdy společnosti Volkswagen bylo od roku 2004 pravidelně dodáváno zboží na faktury bez DPH – dodavatelé se domnívali, že jde o plnění osvobozená. Ovšem v průběhu roku 2010 si uvědomili, že šlo o zdanitelná plnění, vystavili faktury s DPH, podali dodatečná daňová přiznání a odvedli DPH. Tuto DPH si nárokovala společnost Volkswagen, ovšem z části jí nebyla uznána z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty (správce daně považoval za počátek běhu lhůty okamžik dodání zboží). SDEU shledal, že nedošlo k podvodu ani zneužití práva, společnost Volkswagen jednala s řádnou péčí a slovenská právní úprava – která *za počátek lhůty považuje pouhé naplnění hmotněprávních požadavků, a nikoli současně i formálních* (příjetí faktury s DPH) – je v rozporu s unijním právem (zásadou neutrality). Společnosti

Volkswagen by totiž takto marně uplynula lhůta pro odpočet, aniž by se vůbec mohla dozvědět, že jí vůbec vzniknul a že si jej může nárokovat (55), (22).

Pro správnou aplikaci **lhůty pro nárok na odpočet DPH** je dále potřeba ji nezaměňovat s ostatními lhůtami, především se *lhůtou pro stanovení daně* podle § 148 DŘ – která je shodou okolností rovněž tříletá – či *lhůtou pro placení daně* podle § 160 DŘ; ovšem na rozdíl od nich se **nestaví, nepřerušuje ani neprodlužuje**, a proto logicky ani nepotřebuje nejpozdější termín pro její uplynutí. Tedy stanovení samotné lhůty pro nárok daně se zdá být bezproblémové, kamenem úrazu však může být její nesprávné použití (33).

Podle KS v Hradci Králové je ustanovení o lhůtě k nároku na odpočet ZDPH „...*speciálním ustanovením vůči lhůtám stanoveným zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků...*“ – které ze zásady přednostní aplikace zvláštního zákona (ZDPH) v procesních otázkách odlišných od obecného zákona (DŘ/ZSDP) – „...*vylučuje posouzení lhůty k uplatnění nároku na odpočet daně podle lhůt obsažených v zákoně o správě daní a poplatků. Nic na tom nemění ani skutečnost, že u žalobkyně byla zahájena daňová kontrola, která jinak způsobuje přerušování lhůty k vyměření daně...*“ Žalobkyně si tak mohla uplatnit nárok na odpočet „...*jen v tříleté lhůtě od konce zdaňovacího období, v němž mohl být uplatněn nejdříve...*“. Tomuto právnímu názoru NSS v rozhodnutí o kasační stížnosti (sp. zn. 7 Afs 54/2012), ničeho nevytknul, lhůtu ze ZDPH dále definoval jako propadnou **svědčící daňovému subjektu** a dále konstatoval, že zmeškání této lhůty „...*nelze prominout a znamená zánik práva plátce daně na uplatnění odpočtu daně.*“ Rozhodnutí správních soudů potvrdil i Ústavní soud v usnesení sp. zn. II.ÚS 2787/09 (56), (57), (58).

Tento právní názor potvrdil NSS v rozsudku sp. zn. 10 Afs 157/2016, v bodech 27 až 37 důkladně shrnul pravidla pro aplikaci jednotlivých lhůt včetně lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání; a dále osvětlil, z jaké logické příčiny není potřeba lhůtu pro nárok na odpočet stavět či přerušovat: „...*uplatnění nároku na odpočet daně v řádném či dodatečném přiznání k dani je nejčastějším způsobem uplatnění tohoto nároku, není však způsobem jediným. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty lze bezesporu uplatnit jak prostřednictvím řádných opravných prostředků (odvolání), tak prostřednictvím mimořádných opravných prostředků. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty lze uplatnit i v průběhu daňové kontroly...*“ (59).

Jiná je ovšem situace nastalá v případě rozsudku tohoto soudu sp. zn. 3 Afs 243/2015, poněvadž v projednávané věci se podle NSS jednalo o *obnovu vyměřovacího řízení* a nikoli o dodatečné uplatnění odpočtu daně, jak věc kvalifikoval správce daně a následně krajský soud. V tomto případě tedy byla podle NSS namísto aplikace **lhůty z § 148 DŘ**, totiž propadná lhůta „...**svědčící správci daně**. *Tato lhůta naopak stanoví nejzazší termín, ke kterému je správce daně oprávněn, resp. povinen rozhodnout o daňové povinnosti ... Jde tedy o samostatné lhůty upravující jiné povinnosti.*“ (60)

Stručně řečeno – od okamžiku, kdy plátce může *oprávněně* uplatnit odpočet, počíná běžet nepřerušitelná lhůta, s jejímž marným uplynutím definitivně prekluduje toto jeho právo.

Shrnutí

- Lhůta pro nárok na odpočet počíná běžet koncem zdaňovacího období, ve kterém vznikl nárok na odpočet (současné splnění hmotněprávních a formálních požadavků na odpočet).
- Lhůta pro nárok se nestaví, nepřerušuje ani neprodlužuje.
- Lhůta je v souladu s principy SDPH, její délku si stanoví členské státy (ČR 3 roky).
- Nárok na odpočet lze uplatnit po lhůtě pouze v souladu s § 73 odst. 3 písm. a) a b).

3.2.2 Formální požadavky na nárok na odpočet

SDEU v rozsudku sp. zn. C-69/17 připouští, že „...*k uplatnění nároku na odpočet je však nutno dodržet věcné i formální požadavky nebo podmínky.*“ Plátce tedy „...*musí být držitelem faktury vystavené v souladu s ... články 220 až 236 a články 238 až 240 ...*“
Ovšem současně: „*Podle ustálené judikatury platí, že zásada neutrality DPH vyžaduje, aby byl odpočet této daně na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny věcné požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům...*“
Dále SDEU rozhodl, že ač unijní právo nebrání členským státům sankcionovat určité formální nedostatky ohledně účetnictví či daňových tvrzení, sankcionování formou odepření daňového odpočtu by bylo zjevně neadekvátní (61).

Nárok na odpočet z důvodu formálních požadavků přesto může být odepřen, pokud důsledkem jejich nesplnění je „...*nemožnost předložení jednoznačného důkazu o splnění hmotněprávních věcných požadavků...*“, jak tomu nastalo v případě projednávaném

v rozsudku SDEU sp. zn. C-332/15. Rozsudek přitom odkazuje na článek 242 SDPH, ukládající vést vhodné **účetnictví**, článek 244 SDPH, ukládající povinnost uchovávat všechny **faktury** a články 250 a 252 SDPH, ustanovující povinnost podat včas **daňová přiznání**. Nutno podotknout, že *nic* z toho daný plátce dlouhodobě neplnil a nebyl schopen předložit *žádné* účetní doklady ani daňovou evidenci za 4 roky, přestože správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že vydával faktury a jejich nepřiznáním se vyhnul zaplacení 64 401 eur, z čehož důvodu bylo se zákonným zástupcem subjektu zahájeno trestní řízení. Podle SDEU tak SDPH nebrání italské právní úpravě opravňující správce daně odepřít nárok na odpočet DPH, pokud prokáže, že daňový subjekt podvodně nesplnil „... **většinu formálních povinností, které musí splnit k tomu, aby mohl být uznán tento ... nárok, což přísluší posoudit předkládajícímu soudu.**“ Ten může věc posoudit i v kontextu toho, že k takovému **hrubému porušování formálních podmínek** docházelo „... *opakovaně v několika po sobě následujících zdaňovacích obdobích...*“, a především pak skutečnosti, že nároku se domáhá osoba za okolností charakteristických pro **daňový únik**, která tudíž sama porušuje zásadu neutrality DPH, již se domáhá (22).

Obdobný směr jako SDEU razí i NSS (s odkazem na úvodní ustanovení ZDPH, podle něhož je předmětem daně dodání zboží, nikoli *deklarování* dodání zboží); v rozsudku sp. zn. 5 Afs 65/2013 NSS vyvozuje ze ZDPH, že plátce je nárok povinen doložit **daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi**, případně i bez nich – pak jej musí dokázat „jiným způsobem“ (s odkazem na DŘ). Nárok na odpočet lze podle NSS odmítnout pouze ze **závažných důvodů** (viz výše zmíněný rozsudek SDEU sp. zn. C-332/15), nikoli z formálních důvodů a nad mantinely danými SDPH. Dále NSS vymezuje rozdíl mezi tzv. „**fiktivními doklady**“, vystavenými neexistujícími subjekty a jimiž deklarovaná zdanitelná plnění vůbec nebyla uskutečněna; a „**nesprávnými (nepravdivými) doklady**“, jimiž deklarované plnění bylo uskutečněno – avšak jiným než uvedeným subjektem. „*Pochybnosti o správnosti, resp. pravdivosti takového dokladu lze však odstranit, resp. prokázat oprávněnost nároku jiným způsobem...*“ (62), (22).

K obdobnému závěru jako NSS dospěl i SDEU v rozsudku sp. zn. C-446/15, podle něhož nesmí být plátcí odepřen odpočet daně z příčiny **pouze** (prokazatelně) **nesprávně uvedeného poskytovatele** služby na faktuře – leda že by správce daně prokázal, že příjemce služby věděl nebo měl vědět, že k tomuto plnění dochází v rámci *podvodu* na DPH. Na toto usnesení SDEU odkázal – a v souladu s ním poté rozhodnul – NSS

v rozsudku sp. zn. 6 Afs 35/2017; termín „ustálená judikatura“ se zde zdá být příhodný (63), (64).

Nárok na odpočet daně je zachován rovněž, pokud je **dodavatel** na faktuře uveden správně, ovšem před poskytnutím zdanitelných plnění mu bylo zrušeno živnostenské (či obdobné) oprávnění a **používá neoprávněně daňové identifikační číslo** (jde tedy obecně o porušení čl. 213 odst. 1 SDPH), jak vyplývá z rozsudku SDEU sp. zn. C-324/11 (18).

Podle rozsudku SDEU sp. zn. C-664/16 dále správce daně dále *není* oprávněn odmítnout plátcí odpočet daně pouze na základě nesplnění formálních požadavků vyplývajících z bodů 6 (absentující **údaje o množství a druhu dodaného zboží či rozsahu a druhu poskytnuté služby** na faktuře) a 7 (chybí **den uskutečnění zdanitelného plnění**, pokud se liší ode dne vystavení faktury) článku 226 SDPH, pokud daňový subjekt disponuje „...*všemi údaji k ověření, že byly splněny hmotněprávní podmínky týkající se tohoto nároku...*“. Plátce je pro zachování nároku na odpočet povinován **předložit objektivní důkazy**, dokládající, že zboží či služby byly „...*skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH...*“, která byla skutečně uhrazena do veřejných rozpočtů. Takovými důkazy mohou být doklady v držení dodavatelů či odběratelů plátce – samotný **znalecký posudek**, týkající se odhadu výše DPH, *není spolehlivým důkazem*, protože z něj nemůže vyplývat výše skutečně zaplacené DPH na výstupu (65).

Za důvod možného nepřiznání nároku na odpočet považuje SDEU v rozhodnutí C-159/17 **nepodání přiznání k DPH za období, ve kterém vznikl nárok na odpočet**, pokud kvůli tomu daňová správa neměla k dispozici informace nezbytné k prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet (nemožnost ověření, zda se nejedná o daňový únik) a tím v důsledku brání správnému stanovení daně a řádnému fungování systému DPH na unijní úrovni (66).

Ve výše uvedeném rozsudku odkazuje SDEU na svou ustálenou judikaturu, podle níž je odepření nároku na odpočet „...*spíše závislé na neexistenci informací nezbytných k určení toho, že věcné hmotněprávní podmínky byly splněny, než na nevyhovění formálním požadavkům...*“ (66)

Shrnutí

- Samotné nesplnění určitých formálních požadavků (dle SDEU ani NSS) není příčinou pro neuznání odpočtu (při prokázání hmotněprávních požadavků a současně neexistenci daňového úniku).
- Podle NSS lze odpočet odepřít pouze ze **závažných formálních důvodů**. Podle SDEU pak k nepřiznání odpočtu opravňuje prokázané porušení **většiny formálních požadavků** (tzn. účetnictví, faktury v souladu s požadavky SDPH a daňová přiznání), posouzené v širším kontextu a časovém rámci.
- Pokud tedy prokáže plátce hmotněprávní podmínky jinak, nejsou samy o sobě na faktuře **absentující či nesprávně uvedené údaje** (např. o dodavateli, dni uskutečnění zdanitelného plnění či množství a druhu zboží či služeb) dostatečné pro odepření odpočtu daně ze strany daňových orgánů.

Pozn.: pochopitelně, nedodržení jistých formálních povinností s sebou může nést jiné důsledky pro daňový subjekt (např. *pokuta za opožděné tvrzení daně* podle § 250 DŘ či event. *stanovení daně pomocí pomůcek* podle § 98 DŘ), ovšem samo o sobě – podle judikatury SDEU i NSS – neopravňuje správce daně ke kategorickému odepření nároku na odpočet daně.

3.2.3 Hmotněprávní požadavky na nárok na odpočet

Předchozí podkapitola byla věnována „břemenu tvrzení“, tato se pak zabývá „břemenem důkazním“, tedy povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti jím povinně uváděné v řádném či dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Prokázání splnění zákonných podmínek pro nárok na odpočet daně je podle nálezu ÚS sp. zn. IV. ÚS 591/08 povinností plátce. K tomuto ovšem ÚS dodává, že ke splnění tohoto břemena musí být daňovému subjektu „*dána možnost*“ a požadavek na prokázání určité skutečnosti musí být „*objektivně splnitelný*“. V řešené věci totiž tkvěl jediný možný způsob prokázání faktického uskutečnění plnění ve výsledku – tehdy však již zemřelého – jediného společníka i jednatele dodavatele. Plátce nárokující si odpočet daně plnil všechny své povinnosti vyplývající z daňových zákonů, ve vytýkacím řízení kooperoval se správcem daně; plnění samotné nevybočovalo z běžných obchodních zvyklostí; v průběhu vytýkacího řízení se dodavatel projevil jako nekontaktní. Podle ÚS tak nelze dovodit, že

se deklarované plnění neuskutečnilo a že plátce neprokázal oprávněnost nároku, poněvadž k tomu **objektivně neměl možnost** (67).

Nicméně v obvyklých situacích daňový subjekt mívá tuto možnost – z čehož plyne povinnost unést své důkazní břemeno. V rozsudku sp. zn. 1 Afs 30/2017 NSS shrnul svoji ustálenou judikaturu ohledně **rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně**. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení primárně účetnictvím / daňovou evidencí a dalšími povinnými doklady. Správce daně je pak povinen prokázat, že o souladu tvrzených údajů se skutečností existují důvodné pochybnosti – je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, které podle něj činí účetnictví „...*nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným*...“. Poté je daňový subjekt povinen tyto skutečnosti jinými prostředky prokázat – avšak není možné po něm požadovat, aby prokazoval skutečnosti, „*jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věci, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění ... bylo dodáno ... i zapláceno...*“ (42)

V rámci dokazování musí daňový subjekt **prokázat věcnou a časovou souvislost** přijatých zdanitelných plnění (na vstupu) s vlastními zdanitelnými plněními na výstupu, což vyplývá z právního názoru NSS, vyjádřeného v rozsudku sp. zn. 2 Afs 7/2011, ve kterém se jednalo o poskytování daňového poradenství, jehož přijetí ani následné využití k ekonomické činnosti nebylo prokázáno. NSS sice přiznal podmínku mlčenlivosti advokátů i daňových poradců, ovšem doznal, že lze uskutečnění zdanitelného plnění prokázat i bez jejího ohrožení, například evidencí o „...*rozsahu poskytovaných služeb, záznamy o uskutečnění schůzek a porad...*“. Navíc shledává krajně nepravděpodobným, že by k plněním ve výši přes 3,5 milionů Kč docházelo nahodile a bez jakýchkoli podkladů (68).

Splnění hmotněprávních podmínek nebrání skutečnost, že **bez zavinění plátce nakonec nedošlo k uskutečnění** plánované ekonomické činnosti na **výstupu**, kvůli které plátce přijal inkriminovanou službu na vstupu, jak vyplývá z rozsudku SDEU C-249/17. Společnost Ryanair oznámila úmysl převzít veškeré akcie (předložila VNP – veřejnou nabídku na převzetí) jiné letecké společnosti a následně přijala související poradenské a jiné služby. Kvůli konfliktu s právem na ochranu hospodářské soutěže nakonec nebyla

tato transakce schválena. SDEU judikoval, že jednou vzniklý nárok na odpočet zůstane zachován i tehdy, pokud předmětné vstupy společnost – *nezávisle na své vůli* – posléze nemohla použít ke zdanitelným plněním. Obdobnou situaci řešil SDEU v rozsudku C-441/16, kdy k plánovanému vývozu zboží nedošlo z příčiny platebních těžkostí ukrajinského odběratele, tedy z důvodu nezávislejších na dotčeném plátcí. Správce daně by musel prokázat daňový podvod či zneužití, jinak zůstane již vzniklý nárok zachován (s výjimkou případných oprav vyplývajících z SDPH). Není tedy možné požadovat po plátcí důkazy, že zboží nakonec skutečně vyvezl – jednalo by se o „*dodatečnou hmotněprávní podmínku*“, kterou SDPH nestanovuje (69), (70)

V rozsudku sp. zn. C-249/17 dále SDEU připomněl, že nárok na odpočet vzniká rovněž u vstupů, majících charakter „**režijních nákladů**“, protože i ty jsou součástí ekonomické činnosti podniku a spoluurčují ceny zboží a služeb (tedy mají – byť na rozdíl od variabilních nákladů nepřímý – vztah se zdanitelnými plněními na výstupu) (69).

Naopak plátce daně nemá dle rozsudku SDEU sp. zn. C-628/16 nárok na odpočet daně, která byla **zaplacená bezdůvodně**, resp. byla neoprávněně fakturovaná dodavatelem. Společnost Kreuzmayr v projednávané věci přijala a uhradila fakturu od svého dodavatele s rakouskou DPH, ačkoli se jednalo o od daně osvobozené intrakomunitární dodání zboží (dokonce bylo sjednáno, že společnost Kreuzmayr zajistí související mezistátní přepravu). Dodavatel ovšem daň nepřiznal ani neuhradil s odůvodněním, že dodání mělo být osvobozeno od daně, a vystavil opravené faktury bez DPH. Neoprávněně vybrané částky ovšem společnosti Kreuzmayr nevrátil a dostal se posléze do platební neschopnosti. SDEU dospěl k závěru, že se Kreuzmayr nemůže domáhat DPH, kterou zaplatil na podkladě faktury, vystavené v rozporu s rakouským právem. Tímto sice došlo k jevu, který by se *zdánlivě* mohl jevit jako porušení principu neutrality DPH, ovšem pouze z příčiny nedůslednosti daňového subjektu – zcela bez zavinění daňovou správou či legislativou. Jinými slovy, nelze si zhojit pohledávku za dodavatelem na státu (71).

Shrnutí

- Správce daně je povinen identifikovat konkrétní „podezřelé“ skutečnosti.
- Daňový subjekt je pak povinen jinak prokázat obligátní údaje ve svých tvrzeních (konkrétně věcnou a časovou souvislost vstupů a výstupů).

- K prokazování musí mít daňový subjekt objektivně možnost (nemusí prokazovat to, co objektivně prokázat nemůže či nesmí).
- Daňový subjekt má právo na odpočet, i když se související výstup (bez jeho zavinění) nakonec neuskutečnil.
- Daňový subjekt nemá právo na odpočet daně, která byla fakturována bezdůvodně.

3.3 Sekundární podmínky odpočtu daně

Objektivně prokázané nesplnění sekundárních podmínek, kterýmižto jsou neexistence **podvodu či zneužití práva**, je dostatečnou příčinou pro odmítnutí nároku na odpočet – navzdory splněným primárním podmínkám [*práva* – tedy i nároku na odpočet – *se nelze domáhat podvodným nebo zneužívajícím způsobem*; viz rozsudek SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 (Mahagében a Dávid)] (72).

V rozsudku ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (Optigen a další) SDEU judikoval, že každé **plnění je nutno posuzovat samo o sobě** a toto plnění nemění svou povahu kvůli jiným – předcházejícím nebo následným – plněním v řetězci. Jinak řečeno, pokud u daného plnění byly splněny primární podmínky, nelze ho zpochybnit/překvalifikovat kvůli jinému (podvodnému či zneužívajícímu) plnění, a jedinou zbývající možností pro odepření nároku je prokázání nesplnění sekundárních podmínek (20).

Důkazní břemeno tak spočívá na bedrech správce daně – ten musí dostatečně právně prokázat objektivní okolnosti, ze kterých plyne závěr, že plátce, který si nárokuje odpočet, *věděl nebo musel vědět*, že dané plnění bylo součástí podvodu spáchaného subjektem z řetězce dodavatelů. (72).

Z rozsudku SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 britská daňová správa vyvodila tzv. „**Axel Kittel test**“, neboli 4 otázky, na které musí být kladně odpovězeno, aby mohl být plátci odepřen nárok na odpočet (73):

1. „Existuje k dnešnímu dni **daňová újma státu**?
2. Pokud ano, je daňová újma **důsledkem podvodného jednání**?
3. Pokud ano, byly **předmětné obchodní transakce spojeny s tímto podvodným jednáním**?

4. Pokud ano, **musel vědět či věděl** o tomto spojení daňový subjekt? “ (73)

Při kladné odpovědi i na poslední otázku je plátce považován za **spolupachatele** podvodu či zneužití – a to bez ohledu na to, zda z toho má či nemá prospěch – tato prokázaná skutečnost ovšem (bez dalšího) nezakládá trestní odpovědnost a má konsekvence pouze v rámci daňového řízení (74), (75).

Naopak v případě objektivní nevědomosti (nemožnosti vědět) zůstane plátcí nárok zachován (75).

Ve stejném rozsudku SDEU v souladu s principem neutrality DPH a právní jistoty zdůraznil, že subjekty, „...*kteřé přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu ... musejí mít možnost důvěřovat legalitě ... plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu...*“ (74).

Výše uvedené rozvádí SDEU v rozsudku Mahagében a Dávid (případ C-80/11 a C-142/11), podle nějž určení těchto opatření závisí hlavně na okolnostech uvedeného případu, nicméně obecně od obezřetného daňového subjektu nelze vyžadovat, aby si zjistil informace, zda je dodavatel osobou povinnou k dani, „...*zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uведенé zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistil[], že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měl[] k dispozici potřebné doklady...*“ (72) Naopak po daňovém subjektu lze vyžadovat, aby si zjistil **informace o potenciálním dodavateli** za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti.

Shrnutí

- Každé **plnění musí být hodnoceno samo o sobě** a jeho povaha se nemění výskytem podvodného plnění v řetězci dodávek; bez ohledu na úmysl jiného subjektu v řetězci.
- **Důkazní břemeno** spočívá na daňových orgánech.
- Relevantní je – s přihlédnutím k objektivním skutečnostem – prokázání, zda příjemce plnění **věděl nebo měl vědět**, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu (viz „Axel Kittel test“).

- V takovém případě se plátce stává **spolupachatelem podvodu**, což samo o sobě ovšem nemá dopad na trestního řízení.
- Riziku ztráty odpočtu se daňové subjekty mají bránit přijetím **opatření**, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění není zasaženo podvodem (tzv. „**due diligence**“, doslova patřičná/náležitá péče).

Pozn.: ÚS ve svém usnesení sp. zn. I.ÚS 2028/10 uvádí, že tuzemské správní soudy (po vzoru stanovisek generálních advokátů i rozsudků SDEU) někdy zahrnují všechna plnění, která jsou v rozporu s účelem SDPH, tedy podvod i zneužití práva, pod nadřazený termín „*podvod na DPH*“ (76).

3.3.2 Daňový podvod

Z rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 16/2017 vyplývá, že k podvodům na DPH dochází **porušením právních norem** (na rozdíl od zneužití práva). Tyto podvody mohou podle stanoviska generálního advokáta Colomera ke spojeným věcem Kittel a Recolta nabývat neobvyklých a spletitých podob – ve všech případech však jde o *neodvedení určité částky získané jako DPH* (75), (77).

Správce daně je dle rozsudku NSS sp. zn. 6 Afs 170/2016 povinen nejdříve identifikovat, v čem mělo podvodné jednání spočívat, základní skutkové okolnosti. Poté musí podle rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 194/2017 dokázat buď **vědomost účasti na podvodu**, nebo takovou **neobezřetnost**, která způsobila, že daňový subjekt nerozpoznal, že se zapojil do podvodu (43), (78).

V onom rozsudku NSS konstatuje, že důkazní břemeno nelze převést na daňový subjekt – odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci a shromáždění dostatečného množství důkazů spočívá na správci daně; bez ohledu na procesní taktiku, kterou zvolí daňový subjekt. Nicméně NSS de facto doporučuje daňovým subjektům **taktiku aktivní** – vyvracení zjištění správce daně, rozporování jím průběžně činěných závěrů, vysvětlování své neobezřetnosti či předkládání a navrhování důkazů. Aktivní obrana daňového subjektu totiž klade větší nároky na protiargumentaci správce daně.

Jak vyplývá z usnesení ÚS sp. zn. II.ÚS 2658/15, i **nepřímé důkazy** mohou být dostatečné pro prokázání neobezřetnosti, pokud tyto indicie (byť samy o sobě nezpůsobilé k prokázání podvodu) tvoří v souhrnu „...*logický, ničím nenarušený a ucelený soubor*

vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že stěžovatelka ... nepřijala přiměřená opatření, která od ní lze rozumně vyžadovat, aby zjistila, že její plnění není součástí podvodu.“ (79)

Naopak podle rozsudku NSS sp. zn. 6 Afs 170/2016 není pouhé prokázání podvodného jednání dodavatele a jeho nekontaktnost unesením důkazního břemene. Zopakoval ustálenou judikaturu, že podstatné je dokázání zavinění podvodného jednání plátcem, který si nárokuje odpočet (43).

Shrnutí

- Podvod je porušení ustanovení právních norem (daňový podvod porušením daňových zákonů).
- Důkazní břemeno tíží správce daně.
- Ten musí nejprve **podvod identifikovat** a následně prokázat jeho **zavinění plátcem**, který si nárokuje vrácení daně.

3.3.3 Zneužití, resp. obejití práva

Co se týká zneužití práva, nejedná se o formální rozpor s konkrétním ustanovením právního předpisu, ale s jeho **smyslem, účelem a jím sledovaným cílem**. Za podstatné proto NSS považuje v rozsudku sp. zn. 1 Afs 16/2017 posouzení skutečného **obsahu a významu plnění** (75).

Podle rozsudku NSS sp. zn. 7 Afs 54/2006 může dojít ke zneužití práva z pohledu daní pouze ve těchto případech:

1. Relevantní ekonomická činnost má **jediné** objektivně možné vysvětlení, a to získání nároku vůči správci daně (od ostatních účelů transakce lze z ekonomického pohledu odhlédnout) (80).
2. Přiznání nároku by bylo v rozporu se smyslem ZDPH (80).

Obdobně definuje zneužití práva SDEU v rozsudku sp. zn. C-255/02 (Halifax): „...**hlavním účelem** dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění...“ (81) a dále, zneužívající plnění nejsou uskutečněna v rámci „...*obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství*...“ (81)

Tím však není myšlena daňová optimalizace (tzv. „*tax avoidance*“) čili výběr varianty či struktury podnikání, ze které pro daňový subjekt vyplývá nižší daňová zátěž – spíše je tímto *de facto* stanoven strop *tax avoidance* v oblasti DPH (81), (13).

Podobně jako u podvodu, i v případě dokazování zneužití práva leží **důkazní břemeno na daňových orgánech**, jak vyplývá mj. z rozsudku SDEU sp. zn. C-332/15 (22).

Rozmanitost obejití práva může být tak široká, jak jen to představivost subjektů a případná slabá místa v legislativě umožní – ve výše zmiňovaném rozsudku SDEU sp. zn. C-255/02 se zjednodušeně jednalo o případ, kdy společnost Halifax uskutečňovala s dceřinými společnostmi, ve kterých měla 100% podíl, zdanitelná plnění, ze kterých vznikal nárok na odpočet DPH, ovšem nezakládal (v souladu s britskými zákony) povinnost DPH odvádět. SDEU naznal, že uvedená plnění skutečně byla zdanitelnými plněními zakládajícími nárok na odpočet podle SDPH, ovšem nárok má být odepřen z titulu zneužití (81).

Shrnutí

- Zneužití práva rozporuje *ratio legis*, ačkoli neporušuje jeho doslovný význam.
- Správce daně musí prokázat, že jediným objektivním význam plnění mohlo být nekalé vylákání odpočtu – anebo, že by uznání odpočtu odporovalo smyslu daňových zákonů.

3.4 Shrnutí analytické části

Požadavky na nárok na odpočet daně vyplývají z dikce právních norem (primární požadavky) anebo z jejich účelu (sekundární požadavky). V Tabulce č. 7 jsou shrnuty závěry vyplývající z použité judikatury podle jednotlivých typů požadavků na odpočet.

Tabulka č. 7: Shrnutí analyzovaných judikátů

(Zdroj: vlastní zpracování)

Prekluzivní lhůta	Počíná běžet koncem zdaňovacího období, kdy vznikl nárok na odpočet (tj. byly splněny zákonné podmínky). Běží nepřetržitě – nestaví se, nepřerušuje se ani se neprodlužuje.
Formální požadavky	Nesmí být hrubě nedodržovány.

	<p>Pochybnosti o nesprávnosti/nepravdivosti faktury lze odstranit prokázáním nároku jinými důkazními prostředky.</p> <p>Nesprávně fakturovaný dodavatel není překážkou nároku na odpočet.</p>
Hmotněprávní požadavky	<p>Plátce musí prokázat povinně tvrzené skutečnosti (pokud k tomu má objektivně možnost).</p> <p>Nárok zůstává zachován, pokud k souvisejícímu plnění na výstupu nakonec nedošlo (bez zavinění plátce).</p> <p>Nevzniká nárok na odpočet na základě nesprávně zaplacené DPH.</p>
Podvod	<p>Vědomou účast plátce na podvodu (anebo jeho nedostatečnou obezřetnost) prokazuje správce daně.</p>
Zneužití práva	<p>Prokázání zneužití práva tíží správce daně – musí prokázat, že jediným smyslem dotčených plnění bylo získat daňové zvýhodnění.</p>

4 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Tato závěrečná kapitola, navazující na analýzu současného stavu, zahrnuje návrhy autora týkající se uplatnění a zachování si nároku na odpočet. Zahrnuje dvě podkapitoly – první obsahuje systematizované postřehy analytické části a druhá obsahuje návrhy a doporučení pro plátce, kteří si nárokují daňový odpočet.

4.1 Systematizace shrnutí analytické části

Tato část obsahuje shrnutí převodu důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně a možné konsekvence vyplývající z neplnění formálních požadavků.

4.1.1 Shrnutí převodu důkazního břemene

Jak vyplývá z § 20 DŘ, daňový subjekt má ve lhůtě pro stanovení daně povinnosti a práva týkající se správného zjištění a stanovení daně (33).

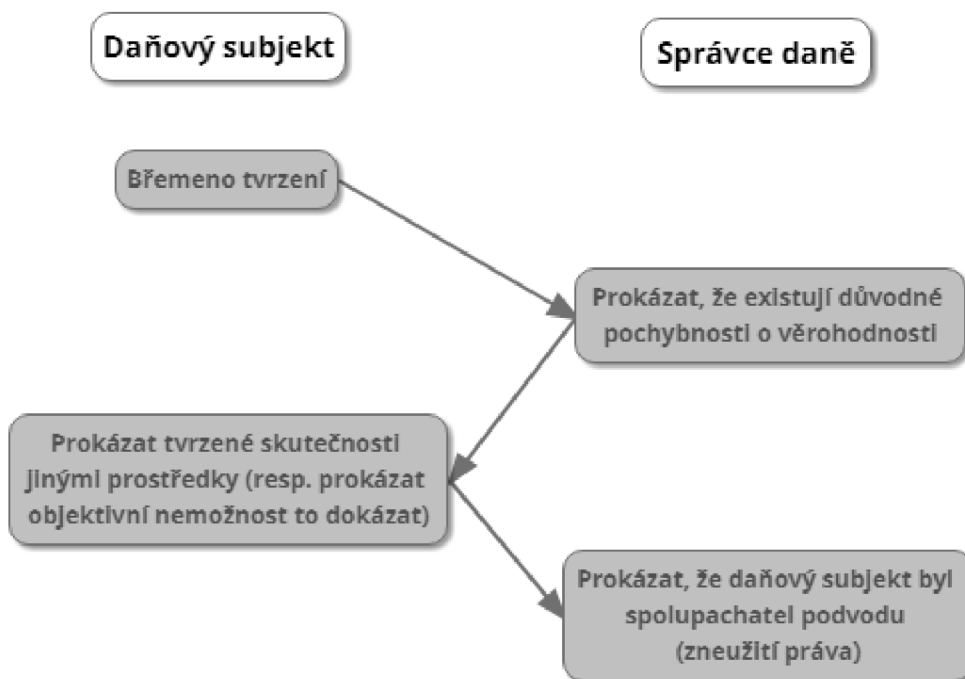
V rovině nalézacího řízení jde o povinnost daňového subjektu tvrdit (*břemeno tvrzení*) správně vyčíslenou daň včetně předepsaných údajů v **řádném**, eventuálně **opravném daňovém přiznání**; po uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání má povinnost (při zjištění vyšší než poslední známé daně) či právo (při zjištění nižší než poslední známé daně) podat **dodatečné daňové přiznání** (to ovšem nelze podat u probíhající daňové kontroly ohledně této daně, řízení o žalobě podané proti správci daně a v dalších případech uvedených v § 141 odst. 6 DŘ) (33).

Všechny skutečnosti povinně uváděné ve svých daňových přiznáních je povinen daňový subjekt prokázat, a to primárně účetnictvím či jinými povinnými záznamy (33). Tímto je důkazní břemeno přeneseno na správce daně, který je „...*povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ (82)

Pokud správce daně toto své důkazní břemeno unese, je následně daňový subjekt povinen prokázat pravdivost svých tvrzení (a nadto prokázat skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, pokud jej k tomu správce daně vyzve) zpravidla jinak, než vlastní evidencí či účetnictvím (*břemeno důkazní*) (82).

Po unesení tohoto svého břemene prokázáním souladu faktického stavu s tvrzenými skutečnostmi se přesouvá důkazní břemeno opět na správce daně, kterému už zbývá poslední „konvenční“ možnost – prokázat existenci daňového podvodu či zneužití práva; a současně, že dotčený daňový subjekt vědět měl či mohl o svém zapojení do těchto.

Tato sekvence přenosu důkazního břemene mezi plátcem a orgány finanční správy je graficky znázorněn na Obrázku č. 6.



Obrázek č. 6: Převod důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně
(Zdroj: vlastní zpracování)

4.1.2 K formálním požadavkům

I přes určitou míru benevolence ze strany tuzemských správních soudů i SDEU ohledně formálních požadavků v souvislosti se zachováním nároku na odpočet (v zájmu zachování principu neutrality DPH), je třeba připomenout, že jejich nedodržování plátcem může vést k peněžitém újmám např. z titulu **pokuty za opožděné tvrzení daně** (§250 DŘ) či **pokuty za nesplnění povinností nepeněžité povahy** (§247a DŘ). Finanční správa navíc kromě správy daní vykonává i kontrolu dodržování povinností vyplývajících z právních předpisů upravujících účetnictví a je oprávněn v souladu s nimi ukládat pokuty. V neposlední řadě, závažné porušení daňových či účetních právních předpisů

vylučuje prominutí daně a jejího příslušenství (§259c DŘ); méně závažná porušení pak mohou být zohledněna v rámci správní úvahy správce daně o prominutí (33), (15), (83), (84).

4.2 Návrhy a doporučení pro daňové subjekty

Závěrečná podkapitola této bakalářské práce obsahuje dvanáct na sebe navazujících *checklistů*, které mohou být použity jako vodítko pro plátce uplatňující daňový odpočet.

Aby si plátce mohl nárokovat tuzemskou DPH, musí být **místem plnění** tuzemsko (viz Tabulka č. 8), měl by zjistit, zda je DPH fakturovaná správně a **ve správné výši** (viz Tabulka č. 9) a zda předmětné plnění **zakládá nárok na odpočet** v souladu s § 72 ZDPH (viz Tabulka č. 10). Následně je nezbytné zjistit **okamžik vzniku nároku na odpočet** a příp. **lhůtu**, po kterou jej lze uplatnit (viz Tabulka č. 11). Pokud je vstup použit rovněž pro neekonomickou činnost či rovněž pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet, je třeba odpočet nárokovat pouze **v částečné výši** (viz Tabulka č. 12). Po uplatnění nároku na odpočet může v některých situacích vzniknout povinnost jej **opravit, vyrovnat, upravit** či **snížit** (viz Tabulka č. 13).

Pro unesení důkazního břemene ohledně nárokovaného odpočtu daně je nezbytné disponovat **důkazními prostředky** prokazujícími existenci tvrzeného plnění (viz Tabulka č. 14). Jako vodítko ohledně prokázání dobré víry a dostatečné obezřetnosti dobrého hospodáře (totiž prokázání objektivní nevědomosti účasti na podvodu či zneužití práva) slouží checklist „**Test dodavatele**“ (viz Tabulka č. 15).

Pokud správce daně doměří daňový odpočet (ať už z moci úřední na základě výsledku daňové kontroly, na základě dodatečného přiznání nebo dodatečného vyúčtování, či podle pomůcek), vzniká plátcovi povinnost uhradit taktéž **příslušenství daně** (viz Tabulka č. 16). Moderující prostředky, jakými jsou **posečkání daně** a **prominutí příslušenství daně**, jsou popsány v Tabulce č. 17. V neposlední řadě je potřeba se zmínit o **prostředcích ochrany** práv daňového subjektu podle DŘ a SŘS (viz Tabulka č. 18), kterými se rozumí odvolání proti rozhodnutí správce daně, jakož i správní žaloba a kasační stížnost, kterým lze přiznat odkladný účinek. Jako kompenzaci za (neoprávněně) zadržovaný odpočet náleží plátcovi úrok z daňového odpočtu.

4.2.1 Nárok na odpočet v souladu s ZDPH

Tato část obsahuje podmínky stanovené ZDPH pro uplatnění nároku na DPH (celkem sedm checklistů).

Stanovení místa plnění dle ZDPH je shrnuto v Tabulce č. 8. Uvažovaným příjemcem služeb je výhradně osoba povinná k dani. Osobě nepovinné k dani totiž může vzniknout nárok na odpočet jediné ve specifické situaci podle § 19 odst. 5 ZDPH.

Tabulka č. 8: Místo plnění podle ZDPH (uvažovaným příjemcem je OPD)

(Zdroj: vlastní zpracování dle (15))

1. Místo plnění podle ZDPH (uvažovaným příjemcem je OPD)		
Zboží bez přepravy	Obecně – kde se zboží nachází v okamžiku „prodeje“.	§7/1
Výjimky:	Kde je instalace/montáž zboží (součást dodání).	§7/3
	Kde se nachází dodávaná nemovitá věc .	§7/6
Zboží s přepravou	Obecně – kde je zboží při zahájení přepravy (kromě případů, kdy je přeprava zahájena ve třetí zemi – místem plnění je pak členská země, ve které vznikla povinnost zaplatit daň při dovozu zboží).	§7/2
Plyn, elektřina, teplo a chlad	Obecně – místo spotřeby. Pokud nespotřebováno či „přeprodáno“, pak sídlo/provozovna odběratele.	§7a
Pořízení zboží z JČS	Obecně – místo ukončení přepravy.	§11/1
Výjimka:	Stát, který vydal DIČ pořizovatele, pokud ukončení přepravy bylo v odlišném ČS, ve kterém se pořizovatel neregistroval a ve kterém to tedy nebylo předmětem daně → ovšem v tuzemsku (pokud použije tuzemské DIČ) nemá pořizovatel nárok na odpočet. Pokud by se však následně registroval v tomto ČS ukončení přepravy, měl by v tuzemsku nárok na snížení základu daně o základ daně, ze kterého v tomto jiném ČS platil daň (§11/3).	§11/2
Služba	Obecně – sídlo/provozovna příjemce.	§9/1
Výjimky:	Služby vztahující se k nemovité věci .	§10
	„ Vstupné “ na vzdělávací, kulturní, vědeckou apod. akci.	§10b
	Místo skutečného přijetí stravovací služby .	§10c
	Místo převzetí krátkodobě najatého dopravního prostředku .	§10d

Následující checklist (viz Tabulka č. 9) může být použit jako vodítko při ověření souladu fakturované DPH na přijaté faktuře se ZDPH – zda vůbec měla být fakturována, a zda byla aplikována odpovídající sazba daně. Pokud totiž DPH neměla být fakturována, nelze ji ani nárokovat formou odpočtu; a pokud byla DPH fakturována v rozdílné (nesprávné) výši oproti částce v souladu s ZDPH, lze si nárokovat odpočet pouze ve výši odpovídající nižší z těchto dvou částek.

Tabulka č. 9: Atributy fakturace

(Zdroj: vlastní zpracování dle (15))

2. Atributy fakturace	
Mělo jít o osvobozené plnění.	§51, §63, §92 (zvláštní režim pro investiční zlato)
Měl být použit režim PDP.	§92a až §92g
Byla použita nesprávná sazba daně.	<ul style="list-style-type: none"> • Sazby v §47 (přílohy č. 2, 2a, 3, 3a k ZDPH), stavebnictví §48 a §49. • Pokud jsou částky dle DD a ZDPH odlišné, lze nárokovat jen tu nižší z nich (§73/6 ZDPH). → Ideálně domluva s dodavatelem, aby vystavil nový DD (§43 ZDPH).

Tabulka č. 10 sumarizuje, které vstupy mohou zakládat nárok na odpočet. Nárok na odpočet zakládá rovněž vstup použitý pro poskytnutí daru do výše pořizovací ceny 500,- bez daně či obchodního vzorku bez úplaty.

Tabulka č. 10: Nárok na odpočet

(Zdroj: vlastní zpracování dle (15))

3. Nárok na odpočet	
Vzniká u vstupu, který je použit pro ekonomickou činnost , a navíc použit pro:	§72/1 ZDPH
<ul style="list-style-type: none"> • zdanitelná plnění a osvobozená plnění s nárokem s <i>místem plnění v tuzemsku</i> 	§72/1/a,b ZDPH
<ul style="list-style-type: none"> • plnění mimo ČR, která pokud by byla uskutečněna v ČR, byla by s nárokem, 	§72/1/c ZDPH
<ul style="list-style-type: none"> • určité finanční a pojišťovací činnosti přímo spojené s vývozem, 	§72/1/d ZDPH
<ul style="list-style-type: none"> • plnění v §13/9 s výjimkou písmene c) a §14/5 ZDPH, nebo 	§72/1/e ZDPH
<ul style="list-style-type: none"> • rozhlasové a televizní vysílání provozovateli ze zákona. 	§72/1/f ZDPH

Nárok na odpočet rovněž vzniká u vstupu použitého pro poskytnutí daru do pořizovací ceny 500,- bez daně či pro poskytnutí obchodního vzorku bez úplaty.	§72/4 ZDPH
---	------------

Okamžik vzniku nároku na odpočet a lhůta pro uplatnění odpočtu jsou uvedeny v Tabulce č. 11.

Tabulka č. 11: Okamžik vzniku nároku na odpočet a lhůta pro nárok na odpočet

(Zdroj: vlastní zpracování dle (15))

4. Okamžik vzniku nároku na odpočet		
Nastal DUZP	§72/3 ZDPH	Podle §20a až §25 ZDPH
a současně je k dispozici DD.	§73/1,2 ZDPH	<ul style="list-style-type: none"> • Netřeba u reverse-charge. • U uvedení dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností pro účely zakládající nárok na odpočet v částečné výši do stavu způsobilého k užívání – navíc přiznat daň. • U dovozu zboží – navíc přiznat¹ či zaplatit² vyměřenou daň.
5. Lhůta pro uplatnění odpočtu		
Lhůta 3 roky	§73/3 ZDPH	<p>Běží od prvního dne měsíce následujícího po zdaňovacím období, kdy vznikl nárok na odpočet.</p> <p>Výjimky:</p> <p>a) vznikla povinnost daň přiznat³, anebo</p> <p>b) toto zdanitelné plnění použije pro vytvoření dlouhodobého majetku, který je pro účely zakládajícího nárok na odpočet i pro jiné účely (nárok v částečné výši).</p>

Poznámka: Pokud má plátce u přijatého zdanitelného plnění nárok na odpočet v částečné výši (viz níže), je povinen jej uplatnit nejpozději za poslední zdaňovací období (dále jen „ZO“) kalendářního roku, v němž nárok vznikl. Lhůta 3 roky tím není dotčena (možnost podat dodatečného daňového tvrzení).

¹ Pokud je zboží plátcí propuštěno do celního režimu volného oběhu, dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla, nebo konečného užití.

² Mj. nesplněním povinností v celních zákonech pro dočasné uskladnění, celní režim tranzitu, uskladnění, dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla či zušlechtní.

³ Např. vznik povinností přiznat daň na výstupu u „zapomenutého“ plnění v režimu PDP v důsledku daňové kontroly.

Nárok na odpočet v částečné (totiž poměrné či krácené) výši shrnuje následující checklist (viz Tabulka č. 12).

Tabulka č. 12: Nárok na odpočet v částečné výši

(Zdroj: vlastní zpracování dle (15))

6. Nárok na odpočet v částečné výši		
Poměrná výše (§75 ZDPH)	Užití plnění i pro neekonomickou činnost (resp. i pro činnost, která není předmětem daně).	Nárok pouze v rozsahu užití pro ekonomickou činnost (postup buď přes odpočet v poměrné výši <i>dle odst. 2</i> či přes plný odpočet a dodání zboží / poskytnutí služby ve výši připadající na neekonomickou činnost / činnost která není předmětem daně <i>dle odst. 3</i> – to nelze u dlouhodobého majetku).
Krácená výše (§76 ZDPH)	Užití plnění i pro plnění bez nároku.	Krácení probíhá koeficientem = $\frac{\text{suma hodnot uskutečněných plnění s nárokem na odpočet}}{\text{suma hodnot uskutečněných plnění (s i bez nároku na odpočet)}}$ Do koeficientu se nezapočítává prodej používaného dlouhodobého majetku , do užívání uvedený dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností , ani příležitostné činnosti (poskytnutí finančních služeb a dodání či nájem nemovité věci). Koeficient 95 % a vyšší je považován za 100%. Vychází se z údajů předcházejícího kalendářního roku (první rok z kvalifikovaného odhadu plátce). Na konci běžného kalendářního roku se provede vypořádání podle skutečných údajů.

U již uplatněného odpočtu může následně vzniknout povinnost jej změnit – opravit, vyrovnat, upravit či snížit (viz Tabulka č.13).

Tabulka č. 13: Oprava, vyrovnání, úprava a snížení odpočtu

(Zdroj: vlastní zpracování dle (15))

7. Oprava, vyrovnání, úprava a snížení odpočtu		
Oprava odpočtu	§74 ZDPH	Nastala oprava základu daně dle §42 ZDPH (např. reklamace, množstevní sleva, skonto, odstoupení od smlouvy), která mění uplatněný odpočet daně. Pokud snižuje odpočet, do zdaňovacího období (dále jen „ZO“), ve kterém se měl či mohl dozvědět. Pokud zvyšuje odpočet, lhůta 3 roky od konce toho ZO.
Vyrovnání odpočtu	§77 ZDPH	U obchodního majetku s výjimkou dlouhodobého , pokud je <i>ve lhůtě pro nárok na odpočet použit pro „jiné účely“</i> (§77/2) – to zahrnuje i nedoložené zničení/ztrátu/odcizení majetku

Úprava odpočtu	§78 - §78e ZDPH	U dlouhodobého majetku se odpočet upraví za poslední ZO kalendářního roku (lhůta 5/10 let), ve kterém dojde ke změně rozsahu jeho užití pro účely zakládající nárok na odpočet.
Snížení odpočtu	§79a ZDPH	Při zrušení registrace . U úplat za neuskutečněná zdanitelná plnění a zásob ve výši uplatněného odpočtu; u dlouhodobý majetek – test 5/10 let a přiměřená aplikace §78d.

4.2.2 Důkazní prostředky, příslušenství daně a prostředky ochrany

Tato část se věnuje nejprve důkaznímu břemenu tížícímu daňový subjekt (prokázání faktického uskutečnění plnění), důkazním prostředkům svědčících o objektivní nevědomosti zapojení daňového subjektu do podvodu či zneužití práva, příslušenství daně a prostředkům mírnících jeho dopad, jakož i prostředkům ochrany práv daňového subjektu podle DŘ a SŘS.

Důkazní prostředky, kterými by měl plátce disponovat při uplatňování daňového odpočtu pro unesení svého důkazního břemene, jsou uvedeny v Tabulce č. 14.

Tabulka č. 14: Důkazní prostředky prokazující existenci plnění

(Zdroj: vlastní zpracování)

8. Důkazní prostředky prokazující existenci plnění
Doložit fyzické převzetí a kontrolu zboží v českém skladu (skladník).
Jiná dokumentace související s konkrétním vstupem (u služby – např. protokol z jednání / protokol o předání díla; u instalace/montáže zboží v ČR písemné potvrzení od dodavatele apod.); fotodokumentace, snímání prostor kamerou atd.

Následující checklist (Tabulka č. 15) obsahuje znaky související s dodavatelem („test dodavatele“), které by si měl zkontrolovat plátce před pořízením vstupu.

Tučně zvýrazněny jsou **kritické znaky** – při jejich nesplnění autor nedoporučuje daňovému subjektu uplatňovat daňový odpočet (a příp. kalkulovat s cenou vč. DPH).

Kurzívou jsou zvýrazněny *významné znaky* – při jejich nesplnění je potřeba počítat s rizikem a zvážit konkrétní situaci, resp. eventuální dopad doměřeného odpočtu (vč. příslušenství) na likviditu a celkovou finanční situaci podniku.

Naplněním i většího množství ostatních znaků lze považovat pozici daňového subjektu za silnou, podepřenou dostatkem kvalitních důkazních prostředků pro prokázání objektivní nevědomosti účasti na podvodu či zneužití práva, a odpočet daně lze doporučit.

Tabulka č. 15: Důkazní prostředky ve vztahu k testu vědomosti účasti na podvodu/zneužití
(Zdroj: vlastní zpracování)

9. Test dodavatele
<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Je plátcem a není nespolehlivým plátcem⁴. <input type="checkbox"/> Nesídlí na virtuálním sídle⁵. <input type="checkbox"/> Není zapsaný jako dlužník v insolvenčním rejstříku⁶.
<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> <i>Existence platného příslušného živnostenského oprávnění / členství v profesní komoře, pokud je nezbytné⁷ (architekt, advokát, inženýr a technik ve výstavbě, auditor, daňový poradce atd.).</i> <input type="checkbox"/> <i>Existence provozoven k předmětu podnikání⁸.</i> <input type="checkbox"/> <i>Věřohodný statutární orgán – jeho členové nemají bydliště na obecním úřadě, příp. právnické osoby nemají takové osoby ve svých statutárních orgánech.</i>
<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Zveřejňuje povinné listiny v obchodním rejstříku. <input type="checkbox"/> Zaměstnanci, kapitál a majetek odpovídají typu a rozsahu dané podnikatelské činnosti. <input type="checkbox"/> Má adekvátní historii. <input type="checkbox"/> Webové stránky jsou aktuální, obsahují správné kontakty a mají seriózní doménové jméno (placenou doménu nejvyššího řádu - .cz, .com, .eu apod.), vzhled i architekturu. <input type="checkbox"/> Jedná se o zaběhnutého obchodníka s renomé; absence negativních recenzí. <input type="checkbox"/> Je kontaktní ve svém sídle, proběhla osobní komunikace. <input type="checkbox"/> Transakce má ekonomický smysl – především u transakcí s osobami s nadstandardními vztahy (právními, hospodářskými či personálními) – formálními i neformálními <input type="checkbox"/> Platby převodem z účtu. <input type="checkbox"/> Písemné smlouvy. <input type="checkbox"/> Osobní komunikace.

⁴ (Registr plátců DPH: adisreg.mfcr.cz, VIES: ec.europa.eu/taxation_customs/vies)

⁵ (Obchodní rejstřík: or.justice.cz, e-justice.europa.eu/content_business_registers-104-cs.do)

⁶ (Insolvenční rejstřík: isir.justice.cz, e-justice.europa.eu/content_insolvency_registers-110-cs.do)

⁷ (Registr živnostenského oprávnění: rzp.cz, seznam členů profesních komor: nssoud.cz/Profesni-komory/art/575?menu=274)

⁸ (Insolvenční rejstřík a Google Street View)

Pokud správce daně plátcí doměří daň (např. neuzná nárokovaný odpočet daně), vzniká daňovému subjektu i povinnost uhradit penále z doměřené daně a rovněž úrok z prodlení (viz Tabulka č. 16).

Tabulka č. 16: Příslušenství daně

(Zdroj: vlastní zpracování dle (15), (84) a (33))

10. Příslušenství daně		
Úrok z prodlení (§252 DŘ)	Repo sazba vyhlášená ČNB (dále jen „repo“) + 14 % bodů	<ul style="list-style-type: none"> Doměřením např. neoprávněně uplatněného daňového odpočtu. Úrok začíná běžet od 30. dne po vyměření tohoto odpočtu (§105/3 ZDPH). Do výše 200,- za jedno ZO u jednoho správce daně se nepředepíše.
Penále (§251 DŘ)	20 % z doměrku	

Negativní důsledky příslušenství daně lze mírnit prostředky uvedenými v Tabulce č. 17.

Tabulka č. 17: Prostředky mírnění dopadů příslušenství daně

(Zdroj: vlastní zpracování podle (33))

11. Prostředky mírnění dopadů příslušenství daně			
Prostředek	Lze prominout	Podmínky	Pravidla
Posečkání daně (§156 DŘ)	Úrok z posečkání (repo + 7 % bodů) je nižší než úrok z prodlení.	- Úhrada správního poplatku 400,-.	Zahrnuje odložení daně i rozložení na splátky (správce daně není vázán návrhy daňového subjektu).
Prominutí příslušenství daně (§259c DŘ)	Úroky i penále (viz níže).	- Úhrada správního poplatku 1000,- (je-li žádáno o prominutí částky 3001,- a vyšší).	II.2.A Pokynu GFŘ D-21
Prominutí úroků (§259b DŘ)	Až do výše úroků (z prodlení i posečkání).	- Uhrazená příslušná daň. - Podaná žádost o prominutí příslušenství.	III.3.C Pokynu GFŘ D-21
Prominutí penále (§259a DŘ)	Nejvýše 75 % penále.	- Uhrazená příslušná daň. - Podaná žádost o prominutí příslušenství do zákoné lhůty 3 měsíců .	II.3. Pokynu GFŘ D-21

Tabulka č. 18 je věnována prostředkům ochrany práv, které může daňový subjekt použít (např. po doměření daně a vydání platebního výměru ze strany správce daně).

Řízení před správními soudy nemá odkladný účinek, ten lze ale přiznat na návrh daňového subjektu. Soud o návrhu rozhodne do 30 dnů od podání – odkladný účinek přizná, pokud by nepřiznáním odkladného účinku vznikla větší újma, než jeho přiznáním; a jestliže to není v rozporu s důležitým veřejným zájmem. V průběhu řízení jej může soud zrušit, pokud se ukáže, že pro přiznání nebyly/nejsou důvody.

Tabulka č. 18: Prostředky ochrany dle DŘ a SŘS

(Zdroj: vlastní zpracování dle (33), (30) a (85))

12. Prostředky ochrany	Právní úprava	Lhůta od doručení rozhodnutí	Soudní poplatek	Zvláštní podmínky
Odvolání - Nemá odkladný účinek (ledaže by byl v poučení chybně přiznán).	§109 až §116 DŘ	30 dnů		Doručuje se správci daně, který vydal rozhodnutí.
Správní žaloba - Nemá odkladný účinek (ledaže přiznán na žádost).	§65 až §87 SŘS	2 měsíce	3 000,-	
Kasační stížnost - Nemá odkladný účinek (ledaže přiznán na žádost).	§102 až §110 SŘS	2 týdny	5 000,-	Zastoupení advokátem (pokud stěžovatel nemá VŠ právnické vzdělání).
Návrh na přiznání odkladného účinku ve správním soudnictví - Pozastavují se tím účinky napadeného rozhodnutí do skončení řízení před soudem.	§73 SŘS (u KS), §107 SŘS (u NSS)		1 000,-	

Za zadržovaný odpočet náleží daňovému subjektu **úrok z daňového odpočtu** (§254a DŘ) ve výši repo zvýšené o 2 % body, který běží ode dne následujícího po uplynutí lhůty 4 měsíců od posledního dne lhůty pro podání řádného či opravného daňového tvrzení (či dne, kdy bylo toto tvrzení podáno polhůtně) do dne, kdy byl daňový odpočet vrácen či použit na úhradu nedoplatku.

ZÁVĚR

Hlavním cílem bakalářské práce bylo systematizovat poznatky vyplývající z judikatury v oblasti nároku na odpočet, čemuž byla dedikována analytická část. Dále byly v návrhové části prezentovány z této judikatury vyplývající praktické návrhy pro daňové subjekty na *due diligence* postup při uplatňování odpočtu, které by mohly být použity pro prokazování dobré vůle a objektivní nevědomosti zapojení do podvodu či zneužití.

Mezi **zjištěné poznatky** z práce s judikaturou patří nestavění, nepřerušování ani neprodlužování zákonné lhůty pro odpočet daně a dále počátek jejího běhu až od okamžiku, kdy byly naplněny všechny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet. Podle judikatury NSS i SDEU nejsou důvodem neuznání odpočtu určité nesprávné či absentující údaje na faktuře, mj. nesprávně uvedený dodavatel.

Oba zmíněné soudy naopak akcentují prokázání uskutečnění plnění a také prokázání věcné a časové souvislosti uskutečněných vstupů se souvisejícími výstupy. Ohledně režijních nákladů SDEU judikoval, že mají – byť nepřímou – souvislost s výstupy. Nárok na odpočet je dle SDEU zachován rovněž za situace, kdy k uskutečnění zamýšleného výstupu nedojde *bez* zavinění plátce. Daň však nelze nárokovat, pokud byla fakturována v rozporu s ZDPH.

Aby správce daně prokázal, že plátce byl spolupachatelem podvodu, musí nejprve podvod identifikovat a následně prokázat, že plátce o svém zapojení do podvodu vědět měl či mohl. Po plátce lze podle SDEU vyžadovat, aby jednal s náležitou péčí, čímž se rozumí zjistit si informace o potenciálním dodavateli a ujistit se o jeho věrohodnosti.

Poslední příčinou neuznání odpočtu daně je zapojení do zneužití práva. Pro něj je charakteristická umělá povaha plnění (tj. transakce mezi osobami s „nadstandardními vztahy“) a rozpor se smyslem ZDPH (tj. snaha o získání odpočtu za okolností, které by na něj při „běžné obchodní transakci“ nárok nezakládaly).

Přínos této práce tkví ve zpracování a zanalyzování judikátů českých správních soudů i SDEU, systematizaci z nich vyplývajících poznatků a vyvození doporučení pro plátce.

Limitem této práce a současně výzvou pro další zkoumání je neustálý vývoj legislativy i judikatury, reagující na legislativní vývoj i na doposud „nezodpovězené“ otázky.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- (1) ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. akt. vyd. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5.
- (2) EUROPOL. *EU POLICY CYCLE - EMPACT: Robust action to target the most pressing criminal threats*. [online]. Europol, c2018 [cit. 2018-10-08]. Dostupné z: <https://bit.ly/2jltMAk>
- (3) EUROPOL. *MTIC (MISSING TRADER INTRA COMMUNITY) FRAUD* [online]. Europol, c2018 [cit. 2018-10-08]. Dostupné z: <https://bit.ly/2IfPUa2>
- (4) EVROPSKÁ KOMISE: *DPH: Podle nejnovějšího průzkumu členskými státy stále uniká téměř 150 miliard eur*. [online]. Brusel: Evropská komise, 21.9.2018 [cit. 2018-10-08]. Dostupné z: <https://bit.ly/2DHekYQ>
- (5) INSTITUTE FOR ADVANCED STUDIES. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report* [online]. Warsaw, 11.9.2018 [cit. 2018-10-08]. Dostupné z: <https://bit.ly/2NYVO4x>
- (6) VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14., akt. vyd. Praha: 1. VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-63-2.
- (7) FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňová statistika k roku 2016* [online]. c2013-2018 [cit. 2018-10-16]. Dostupné z: <https://bit.ly/2Whz5ld>
- (8) MINISTERSTVO FINANCÍ – SEKCE VEŘEJNÉ ROZPOČTY. *Státní rozpočet 2018 v kostce: kapesní příručka Ministerstva financí ČR* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2018 [cit. 2018-10-06]. ISBN 978-80-7586-009-5. Dostupné z: <https://bit.ly/2ZlCH6R>
- (9) ŠKOP, Martin. *Právní aspekty odborných textů (II)*. [online]. Právnická fakulta Masarykovy univerzity [cit. 2018-11-01]. Dostupné z: <https://bit.ly/2VDD2Um>
- (10) Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky ze dne 16. prosince 1992.
- (11) BAŇOUCH, Hynek. *Daňové právo hmotné a procesní v judikatuře Ústavního soudu ČR*. [online]. Masarykova Univerzita [cit. 2018-11-20]. Dostupné z: <https://bit.ly/2vu7PnZ>
- (12) Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

- (13) ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-252-3.
- (14) EUROPEAN COMMISSION. *VAT rates applied in the Member states of the European Union: Situation at 1st July 2018*. [online]. European commission, 2018 [cit. 2018-11-20]. Dostupné z: <https://bit.ly/2h5TGrc>
- (15) Zákon č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- (16) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, čj. 6 Afs 117/2014 - 49.
- (17) Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 28. února 2018, Pieńkowski, C-307/16.
- (18) Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. září 2012, Tóth, C-324/11.
- (19) HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. 1. vyd. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6.
- (20) Judgment of the Court (Second Chamber) of 15 January 1998, case C-37/95.
- (21) Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 15. ledna 1998, Belgische Staat v Ghent Coal Terminal NV, C-37/95.
- (22) Rozsudek Soudního dvora ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15.
- (23) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2013, čj. 9 Aps 1/2013 - 41.
- (24) Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 12. ledna 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03.
- (25) BOBEK Michal, Zdeněk Kühn a kol. *Judikatura a právní argumentace*. 2. vyd. Praha: Auditorium, 2013. ISBN 978-80-87284-35-3.
- (26) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, čj. 9 Afs 66/2015 - 36, č. 3291/2015 Sb. NSS.
- (27) Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Kruslin v. France* (žádost č. 11801/85) ze dne 24. dubna 1990, dostupné z www.legislationline.org.
- (28) Nález I.ÚS 526/98 ze dne 18. 2. 1999.
- (29) *Soudní řád správní: komentář*. Praha: C.H. Beck, 2013. ISBN 978-80-7400-498-8.
- (30) Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.
- (31) Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2017, čj. 48 Af 3/2017 - 34.

- (32) Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2017, čj. 29 A 69/2017 - 58.
- (33) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- (34) NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. *Nejvyšší správní soud* [online]. NSS, c2003-2018 [cit. 2018-11-28]. Dostupné z: www.nssoud.cz
- (35) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2009, čj. 6 Ads 25/2008 - 76.
- (36) KOLMAN, Petr. Správní právo pod mikroskopem aneb K otázce (ne)vázanosti orgánu obce právním názorem soudu. *Epravo.cz* [online]. 29.3.2017 [cit. 2018-11-20]. Dostupné z: <https://bit.ly/2V7BXEQ>
- (37) ŠRÁMEK, Dušan. Soudce NSS Karel Šimka: Ignorace našich rozhodnutí není možná. *Česká justice* [online]. 29.9.2018 [cit. 2018-10-04]. Dostupné z: <https://bit.ly/2XSgEE4>
- (38) Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.
- (39) Usnesení sp. zn. I.ÚS 1841/07 ze dne 11. 2. 2008.
- (40) KANCELÁŘ VEŘEJNÉHO OCHRÁNCE PRÁV. Principy dobré správy. *Ombudsman: veřejný ochránce práv* [online]. [cit. 2018-12-04]. Dostupné z: <https://bit.ly/2gD1XBs>
- (41) Nález sp. zn. IV. ÚS 570/03 ze dne 30. 6. 2004 (N 91/33 SbNU 377).
- (42) Nález sp. zn. III. ÚS 2096/07 ze dne 28. 5. 2009 (N 122/53 SbNU 543).
- (43) Nález sp. zn. III. ÚS 3023/14 ze dne 5. 2. 2015 (N 25/76 SbNU 349).
- (44) HUDCOVÁ, Dagmar. *Roční statistické analýzy 2017: vč. věci skončených a předaných soudní kanceláře do 10.1.2018* [online]. Brno: Ústavní soud, 2018 [cit. 2018-11-20]. Dostupné z: <https://bit.ly/2DFAn2m>
- (45) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004.
- (46) Nález sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009 (N 89/53 SbNU 125; 181/2009 Sb.).
- (47) Nález sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016 (N 232/83 SbNU 605; 40/2017 Sb.).
- (48) Nález sp. zn. Pl. ÚS 26/16 ze dne 12. 12. 2017 (8/2018 Sb.).
- (49) EVROPSKÁ UNIE. Konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie. In: *Úřední věstník EU*. 2012, částka C 326, s. 1-390. Dostupné také z: <https://bit.ly/2Jdg5Rn>

- (50) Přehled druhů řízení před Soudním dvorem EU. *IUS WIKI* [online]. Poslední úprava 12.3.2012 [cit. 2018-11-28]. Dostupné z: <https://bit.ly/2PH1wGB>
- (51) ÚŘAD PRO PUBLIKACE. *EUR-Lex: Přístup k právu Evropské unie* [online]. [cit. 2018-11-28]. Dostupné z: eur-lex.europa.eu
- (52) NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Informace o řízení před Soudním dvorem. *Nssoud.cz* [online]. 6.1.2014 [cit. 2018-11-28]. Dostupné z: <https://bit.ly/2V7Xflx>
- (53) TÝČ, Vladimír, David SEHNÁLEK a Radim CHARVÁT. *Vybrané otázky působení práva Evropské unie ve sféře českého právního řádu*. Brno: Masarykova univerzita, 2011. ISBN 978-80-210-5387-8.
- (54) SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3., akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-002-8.
- (55) Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 21. března 2018, Volkswagen AG v. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, C-533/16.
- (56) Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2012, čj. 31 Af 90/2011 - 36.
- (57) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.9.2012, čj. 7 Afs 54/2012 - 39.
- (58) Usnesení sp. zn. II. ÚS 2787/09 ze dne 22. 7. 2010.
- (59) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2016, čj. 10 Afs 157/2016 - 84.
- (60) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2016, čj. 3 Afs 243/2015 - 28.
- (61) Rozsudek Soudního dvora (sedmého senátu) ze dne 12. září 2018, Gamesa Wind România, C-69/17.
- (62) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, čj. 5 Afs 65/2013 - 79.
- (63) Usnesení Soudního dvora (devátého senátu) ze dne 10. listopadu 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15.
- (64) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, čj. 6 Afs 35/2017 - 34.
- (65) Rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 21. listopadu 2018, Vădan, C-664/16.
- (66) Rozsudek Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 7. března 2018, Dobre, C-159/17.

- (67) Nález sp. zn. IV. ÚS 591/08 ze dne 1. 9. 2010 (N 179/58 SbNU 569).
- (68) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2011, čj. 2 Afs 7/2011 - 61.
- (69) Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17.
- (70) Rozsudek Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 21. září 2017, SMS group, C-441/16.
- (71) Rozsudek Soudního dvora (devátého senátu) ze dne 21. února 2018, Kreuzmayr, C-628/16.
- (72) Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C/142/11.
- (73) BURŠÍK, Radek. Specifika dokazování v daňovém řízení ve vztahu k účasti na podvodu DPH. *Právní prostor: Finanční právo* [online]. 17.8.2017 [cit. 2018-12-19]. Dostupné z: <https://bit.ly/2WgavkM>
- (74) Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. července 2006, Kittel, C-439/04 a C-440/04.
- (75) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017 - 43.
- (76) Usnesení sp. zn. I. ÚS 2028/10 ze dne 15. 6. 2011.
- (77) Stanovisko generálního advokáta Dámasa Riuz-Jaraba Colomera přednesené dne 14. března 2006 k věcem Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04.
- (78) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, čj. 9 Afs 194/2017 - 34.
- (79) Usnesení ÚS sp. zn. II. ÚS 2658/15 ze dne 28. 2. 2017 (U 5/84 SbNU 657).
- (80) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006 - 155, č. 1778/2009 Sb. NSS.
- (81) Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02.
- (82) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.8.2017, čj. 4 Afs 58/2017 - 78.
- (83) Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- (84) Pokyn GFŘ-D-21 k promíjení příslušenství daně, č. j. 4260/15/7100-40123.

(85) Zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

DPH – daň z přidané hodnoty

EU – Evropská unie

MTIC – karuselový podvod na DPH

OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

LZPS – Listina základních práv a svobod

ZDPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

SDPH – Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

SDEU – Soudní dvůr Evropské unie

DIČ – daňové identifikační číslo

OID – osoba identifikovaná k dani

NSS – Nejvyšší správní soud

PDP – režim přenesené daňové povinnosti

SŘS – zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů

OFŘ – Odvolací finanční ředitelství

DŘ – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

KS – krajský soud

ÚS – Ústavní soud

ESLP – Evropský soud pro lidská práva

SFEU – Smlouva o fungování Evropské unie 2012/C 326/01

ZSDP – zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

VNP – veřejná nabídka na převzetí

ČNB – Česká národní banka

repo – repo sazba vyhlášená ČNB

ZO – zdaňovací období

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1: Vývoj inkasa DPH a celkového inkasa z daní v ČR.....	11
Graf č. 2: Počet řízení před SDEU ve věcech vybraných daní	37

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Předmět daně	16
Obrázek č. 2: Osoby podle ZDPH	18
Obrázek č. 3: Schéma skutečného karuselového podvodu	24
Obrázek č. 4: Řízení před KS, NSS, ÚS, SDEU a ESLP	31
Obrázek č. 5: Možné typické procesní cesty k ústavní stížnosti v daňových věcech aneb naplnění podmínky vyčerpání řádných opravných prostředků	34
Obrázek č. 6: Převod důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně	55

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Základní a snížené sazby DPH v členských státech EU k 1. 1. 2018	14
Tabulka č. 2: Povinnost uhradit daň a právo na odpočet daně podle osob	19
Tabulka č. 3: Stanovení základu daně	20
Tabulka č. 4: Počet položených předběžných otázek podle předkládajících soudů	36
Tabulka č. 5: Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet dle ZDPH.....	38
Tabulka č. 6: Seznam použitých judikátů podle požadavků na odpočet a podle soudů .	39
Tabulka č. 7: Shrnutí analyzovaných judikátů.....	52
Tabulka č. 8: Místo plnění podle ZDPH (příjemcem je OPD)	57
Tabulka č. 9: Atributy fakturace	58
Tabulka č. 10: Nárok na odpočet	58
Tabulka č. 11: Okamžik vzniku nároku na odpočet a lhůta pro nárok na odpočet.....	59
Tabulka č. 12: Nárok na odpočet v částečné výši	60
Tabulka č. 13: Oprava, vyrovnání, úprava a snížení odpočtu.....	60
Tabulka č. 14: Důkazní prostředky prokazující existenci plnění.....	61
Tabulka č. 15: Důkazní prostředky ve vztahu k testu vědomosti účasti na podvodu/zneužití.....	62
Tabulka č. 16: Příslušenství daně	63
Tabulka č. 17: Prostředky mírnění dopadů příslušenství daně	63
Tabulka č. 18: Prostředky ochrany dle DŘ a SŘS	64