

Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta právnická

***ODEPŘENÍ NÁROKU NA ODPOČET
DPH V DŮSLEDKU ÚČASTI
NA PODVODU***

Diplomová práce

Ing. Lukáš Toman

Plzeň 2020

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická

Akademický rok: 2019/2020

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Ing. Lukáš TOMAN**
Osobní číslo: **R16M0298P**
Studijní program: **M6805 Právo a právní věda**
Studijní obor: **Právo**
Téma práce: **Odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v důsledku účasti na podvodu**
Zadávající katedra: **Katedra finančního práva a národního hospodářství**

Zásady pro vypracování

1. Institut nároku na odpočet a jeho klíčový význam pro DPH
2. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet
3. Zadržetí nadměrného odpočtu
4. Skutkové podstaty pro odepření nároku na odpočet DPH
5. Zneužití práva a podvod
6. Procesní nástroje správce daně a obrana daňového subjektu

Rozsah diplomové práce:

Rozsah grafických prací:

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam doporučené literatury:

1. BÁRTA, Jan, HOCMANNOVÁ, Olga a ŠKAMPA, Jiří. Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem. 3. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2015. ISBN: 978-80-7380-523-4.
2. BRANDEJS, Tomáš, a další. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2017. ISBN: 978-80-7552-569-7.
3. BERGER, Wolfgang, KINDL, Caroline a WAKOUIING, Marian. Směrnice ES o dani z přidané hodnoty – praktický komentář. 1. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2010. ISBN: 978-80-86324-83-8.
4. MATYÁŠOVÁ, Lenka a GROSSOVÁ, Marie Emilie. Daňový řád: s komentářem a judikaturou. 2. vyd. Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o., 2015. ISBN: 978-80-7502-081-9.
5. SEJKORA, Tomáš. Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o., 2017. ISBN: 978-80-7502-226-4

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Josef Nocar

Katedra finančního práva a národního hospodářství

Datum zadání diplomové práce:

6. září 2019

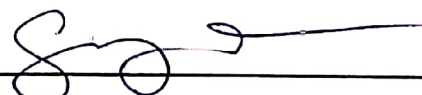
Termín odevzdání diplomové práce:

31. března 2020



Doc. JUDr. Jan Pauly, CSc.

děkan



JUDr. Petra Smržová, Ph.D.

vedoucí katedry

Čestné prohlášení

„Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně, a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.“

Plzeň, březen 2020

Poděkování

Děkuji svému vedoucímu práce Ing. Nocarovi za vstřícnost, trpělivost a množství přečteného textu. Touto cestou bych velmi rád také poděkoval své manželce Janě, která mi při psaní práce byla vždy oporou a dokázala mě podpořit i ve chvílích nejnáročnějších, a to nejen při psaní této práce, ale během celých studií práv. Dále děkuji svým rodičům za celoživotní podporu. Zvláště děkuji své matce za zařizování vhodných podmínek pro akademické vzdělávání. Velké poděkování patří též tchýni a tchánovi za všechno, co pro mě a rodinu udělali, zejména za poskytování azylu rodině vždy, když to kvůli studiu bylo nejvíce třeba. A na závěr se omlouvám svým dětem Matějovi a Marii, že jsem na ně neměl tolik času, kolik by chtěli a kolik by si zasloužili.

Obsah

Úvod	9
1. Daň z přidané hodnoty	11
1.1. Závaznost judikatury SDEU	14
2. Hmotněprávní aspekty odepření nároku na odpočet DPH	16
2.1. Nárok na odpočet DPH	16
2.1.1. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně	17
2.1.2. Odepření nároku na odpočet DPH.....	22
2.1.3. Nadměrný odpočet	25
2.2. Podvod na DPH	25
2.2.1. Definice podvodu na DPH	27
2.2.2. Prokázání podvodu na DPH	29
2.2.3. Chybějící daň.....	33
2.2.4. Zavinění.....	37
2.2.5. Náležitá obezřetnost dle judikatury	41
2.3. Skutečnosti nasvědčující účasti na podvodu.....	43
2.4. Zneužití práva.....	47
3. Procesněprávní aspekty odepření nároku na odpočet DPH ..	51
3.1. Procesní nástroje správce daně v nalézacím řízení.....	52
3.2. Procesní nástroje správce daně při placení daní.....	58
3.2.1. Zajišťovací příkaz.....	59
3.2.2. Zástavní právo	62
3.2.3. Ručení.....	65
3.2.4. Daňová exekuce	68
3.3. Procesní obrana daňového subjektu.....	70
3.3.1. Daňové řízení	71
3.3.2. Soudní řízení.....	73
Závěr	77

Seznam použitých pramenů	79
Monografie	79
Soudní rozhodnutí	80
Odborné příspěvky, ostatní prameny	83
Summary	87

Seznam použitých zkratek

Autor – autor této diplomové práce, Lukáš Toman;

členský stát – stát, případně státy, které jsou členy Evropské unie;

ČNB – Česká národní banka;

DPH – daň z přidané hodnoty;

DŘ – daňový řád, zákon č. 280/2009 Sb.;

EU – Evropská unie;

finanční správa – Finanční správa České republiky;

LZPS – Listina základních práv a svobod, zákon č. 2/1993 Sb.;

NSS – Nejvyšší správní soud České republiky;

SDEU – Soudní dvůr Evropské unie;

Šestá směrnice – Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně – 77/388/EHS;

Směrnice o DPH – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty;

SŘS – soudní řád správní, zákon č. 150/2002 Sb.;

ÚS – Ústavní soud České republiky;

ZDPH – zákon o dani z přidané hodnoty, zákon č. 235/2004 Sb.

Úvod

Daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) je klíčovou součástí příjmové strany rozpočtů ekonomicky vyspělých států světa. Mezi členskými státy organizace OECD¹ tvoří DPH² přibližně pětinu³ ze všech daňových příjmů⁴. Obdobný význam má DPH i pro český státní rozpočet, který je na příjmové straně naplňován příjmy z DPH z téměř 20 %⁵, čímž tvoří nejvýznamnější položku daňových příjmů⁶.

Za takové situace není žádným překvapením, že se postupem let stal systém DPH v rámci jednotného trhu Evropské unie (dále též „EU“) jedním z hlavních pilířů harmonizace právních řádů členských států EU (dále též „členské státy“ či jeden „členský stát“). Ostatně z výběru DPH v jednotlivých členských státech těží také rozpočet samotné EU, kdy podíl na vybrané DPH tvoří přibližně 12 % všech příjmů⁷ rozpočtu EU.

Ve skutečnosti by měl být podíl výběru DPH na příjmech členských států i samotné EU ještě o něco vyšší, nicméně systém DPH ze své podstaty trpí poměrně výrazným podílem daňové mezery⁸. V rámci celé EU činí daňová mezera přibližně 150 miliard EUR⁹, přičemž celá třetina z této daňové mezery je připisována na vrub uskutečněným daňovým únikům¹⁰. Suma 150 miliard EUR představuje přibližně 12% nevybrané daně z přidané hodnoty¹¹.

Evropská unie, jednotlivé členské státy a pochopitelně i samotná Česká republika se přitom snaží daňovou mezeru u DPH snižovat, zejména se zaměřují na tu část daňové mezery, která přímo souvisí s neodhalenými daňovými

¹ Organisation for Economic Co-operation and Development. Členy organizace je většina zemí Evropské unie, pak dále například Spojené státy americké, Kanada či Japonsko.

² Daň z přidané hodnoty z pohledu OECD je nutné chápat v širším slova smyslu včetně daně ze spotřeby, daně z prodeje; obecně jako daň, jejímž poplatníkem je konečný spotřebitel.

³ OECD, Revenue Statistics 2018. Tax revenue trends in the OECD, 2018.

⁴ Mezi daňové příjmy OECD řadí také příjmy ze sociálního zabezpečení.

⁵ Ministerstvo financí, Výsledek hospodaření státního rozpočtu v roce 2019 je o 11,5 mld. lepší než očekávání, 2020.

⁶ Objemově významnější jsou jen příjmy ze systému sociálního zabezpečení.

⁷ Evropská komise, Value added tax-based own resource, 2019.

⁸ Tj. rozdíl mezi daní, která by měla být teoreticky vybrána a daní, která je skutečně vybrána.

⁹ Evropská komise, VAT: EU Member States still losing almost €150 billion in revenues according to new figures, 2018.

¹⁰ Další typickou příčinou vzniku daňové mezery je existence stínové či přímo nelegální ekonomiky, ve které se DPH ze samotné podstaty neuplatní.

¹¹ Evropská komise, VAT: EU Member States still losing almost €150 billion in revenues according to new figures, 2018.

podvody. Na evropské úrovni se o zásadní posuny v boji s daňovými úniky¹² na DPH zasloužil svými rozhodnutími Soudní dvůr Evropské unie (dále též „SDEU“), který specifikoval postupy pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodné transakci a z důvodu zneužití práva.

V českém právním řádu zase v posledním desetiletí došlo k zavedení a následnému rozšiřování použitelnosti institutu ručení za nezaplacenou DPH nebo k zavedení kontrolního hlášení. Nicméně vzhledem k legislativnímu omezení tohoto institutu lze za nejvýraznější změny označit „změny metodické“. Zejména se jedná o častější využívání daňových zajišťovacích institutů, především velmi „silného“ nástroje v podobě zajišťovacích příkazů¹³. S častějším užíváním zajišťovacích příkazů souvisí též výrazně častější odepírání nároku na odpočet DPH, zejména v důsledku účasti daňového subjektu na podvodu. Ostatně za účelem zvýšení výběru DPH dokonce byli pracovníci finanční správy motivováni finančními odměnami, aby častěji doměřovali daň oproti dani tvrzené daňovým subjektem¹⁴. Takový postup je podle autora této práce (dále též „Autor“) jednoznačně v rozporu se zákonem¹⁵.

A bylo to právě častější uplatňování, byť zákonných, nástrojů, nicméně dost často nezákonným způsobem, které dalo základ myšlence na zpracování této práce, ve které jsou shrnuty hmotněprávní i procesněprávní aspekty institutu odepření nároku na odpočet DPH.

¹² Daňový únik není to samé jako daňový podvod. Nejtypičtějším příkladem je situace, kdy dojde k daňovému úniku v důsledku zneužití práva (lze označit za jednání in fraudem legis), avšak daňový podvod vzniká v důsledku jednání contra legem. K tomu více dále v této práci.

¹³ Viz kapitola 3.2.1. Zajišťovací příkaz.

¹⁴ iRozhlas.cz, Finanční správa přiznala odměny za přisnost. Berní úředníci si celkem přišli na 200 tisíc, 2019.

¹⁵ Zejména § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, případně může být ohroženo dodržování postupu správce daně podle § 92 odst. 2 téhož zákona.

1. Daň z přidané hodnoty

Daní se v obecné rovině rozumí nedobrovolné neekvivalentní nenávratné peněžité plnění, které je stanoveno státem za účelem financování veřejných rozpočtů a zároveň, v případě nezaplacení, je státem taktéž vymáháno. Taková plnění mohou být označena jako daň, clo, poplatek či jinak, nicméně z materiálního hlediska jsou podstatné výše uvedené atributy a z formálního hlediska jsou daně sjednoceny v § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „DŘ“).

Klíčovým právním atributem pro považování peněžitého plnění za daň, je stanovení takového peněžitého plnění na základě zákona. Tento požadavek je výslovně uveden v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod¹⁶ (dále též „LZPS“). Ostatně tento výklad je respektován i v § 2 odst. 3 daňového řádu.

Stát tedy určí, co se má považovat za daň. Stát má také jednoznačný zájem, aby daně byly vybírány. Toho je dosahováno prostřednictvím správy daní, což je postup, jehož cílem je „*správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“¹⁷. Pro výkon správy daní stát zřídil Finanční správu České republiky (dále též „finanční správa“), která je „*soustavou správních orgánů pro výkon správy daní*“¹⁸. V rámci efektivní správy daní je finanční správa dělená na Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady¹⁹. Finanční úřady vykonávají svou působnost na území vyššího územního samosprávného celku, a proto jsou děleny na 14 krajských finančních úřadů a Specializovaný finanční úřad²⁰. V rámci krajských finančních úřadů mohou být vyhláškou Ministerstva financí zřízena územní pracoviště.

Z pohledu souhrnu všech daní je daň z přidané hodnoty velmi specifickým typem daně zejména tím, že s ní do styku přijdou prakticky všechny myslitelné subjekty. To vyplývá ze samotné podstaty této daně, jelikož DPH je všeobecnou postupně vybíranou nepřímou daní ze spotřeby²¹. Všeobecnost DPH znamená, že se vztahuje na „*všechny podnikatelské aktivity (s výjimkou osvobozených činností)*“

¹⁶ Zákon č. 2/1993 Sb.

¹⁷ § 1 odst. 2 DŘ.

¹⁸ § 1 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb.

¹⁹ § 1 téhož zákona.

²⁰ § 8 téhož zákona. Působnost Specializovaného finančního úřadu je vymezena v § 11 téhož zákona, kdy Specializovaný finanční úřad je příslušným pro vybrané subjekty – např. banky, pojišťovny či právnické osoby s obratem více než 2 miliardy Kč za rok.

²¹ Evropská komise, What is VAT?, 2019.

a všechny podnikatelské subjekty (s výjimkou podnikatelů s malým obratem)²². Ostatně nezbytnost všeobecnosti systému DPH, a to na úrovni celé Evropské unie zmiňuje i recitál č. 5 Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „Směrnice o DPH“), který zní: „Systém DPH dosahuje největší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybírána co nejvšeobecněji a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby a distribuce, jakož i poskytování služeb. Je proto v zájmu vnitřního trhu a členských států přijmout společný systém, který se vztahuje rovněž na maloobchod.“

Konkrétní vymezení předmětu a subjektů DPH obsahuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“). Nepřímost DPH souvisí se skutečností, že se fakticky jedná o daň ze spotřeby, kdy na posledním stupni v řetězci je poplatníkem daně osoba, která přijala plnění v postavení spotřebitele a plátcem daně je subjekt, který poskytl spotřebiteli dané plnění, a který spotřebitelem zaplacenou daň odvede příslušnému finančnímu úřadu. Obdobně princip fungování DPH popsal Soudní dvůr Evropské unie například v rozhodnutí ve věci C-271/06 v bodě 21. slovy: *„v oblasti DPH jednají dodavatelé jako výběřčí daně na účet státu a v zájmu veřejného rozpočtu... tito dodavatelé musejí zaplatit DPH, přestože tato daň je jako daň ze spotřeby v konečném důsledku nesena konečným spotřebitelem.“*

Princip fungování systému DPH je postavený na postupném vybírání daně na každé úrovni řetězce, ostatně z toho plyne označení „přidaná hodnota“. Součet všech postupných přidaných hodnot na každém produkčním stupni tak odpovídá nakonec prodejní ceně spotřebiteli. V obdobném smyslu to velmi pregnantně popsal též SDEU, a to v rozhodnutí ve věci 15/81 v bodě 10.: *„Společný systém je podle článku 2 první směrnice založen na zásadě, že na zboží a služby se až do stupně maloobchodu včetně uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně v poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen. Avšak každé plnění je podrobena DPH po odečtení částky DPH, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé prvky nákladů. Mechanismus odpočtů je upraven v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice tak, že osoby povinné k dani jsou oprávněny odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, DPH, která již zatížila zboží na předcházejících stupních.“*

²² BAKEŠ, a další, Finanční právo, 2012, str. 169.

Nárok na odpočet daně

Nárok na odpočet daně je nedílnou součástí systému DPH²³, jak vyplývá i z výše uvedeného principu fungování systému DPH, kdy jeho prostřednictvím je zajišťována neutralita DPH u ekonomických subjektů. Z pohledu správy daní je velmi důležité ustanovení § 2 odst. 4 daňového řádu, které stanoví, že daní ve smyslu správy daní se rozumí mimo jiné daňový odpočet. Vratitelný daňový odpočet u DPH vzniká jako tzv. „nadměrný odpočet“, který je definován v § 4 odst. 1 písm. d) ZDPH jako rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně. Více k problematice nároku na odpočet DPH viz kapitola 2.1. Nárok na odpočet DPH.

Prameny práva k DPH

Základním pramenem práva pro uplatňování DPH je zákon o dani z přidané hodnoty. Tento zákon byl přijatý v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie, tomu ostatně odpovídá i účinnost ZDPH k 1. 5. 2004. Nicméně již předchozí zákon o dani z přidané hodnoty č. 588/1992 Sb. měl předobraz v tehdy platné Šesté směrnici Rady²⁴ (dále též „Šestá směrnice“), zjevně s ohledem na očekávaný budoucí vstup České republiky do Evropské unie, což se projevuje jak ve výkladu ustanovení tohoto zákona, tak návazným připuštěním možné argumentace judikaturou SDEU²⁵.

Současný ZDPH v § 1 přímo odkazuje na prameny evropského práva²⁶. Takovým pramenem byla Šestá směrnice ze 70. let 20. století, která komplexně upravovala jednotný systém daně z přidané hodnoty. Šestá směrnice navazovala na První směrnici Rady²⁷, která však byla velmi strohá a nedá se ani zdaleka mluvit o komplexní úpravě. V současnosti účinný ZDPH navazuje na Směrnici o DPH z r. 2006. Přestože Směrnice o DPH do značné míry harmonizuje společný systém DPH napříč EU, tak se stále jedná o tzv. provizorní systém DPH. Definitivní systém DPH²⁸ je však momentálně v nedohlednu.

²³ Soudní dvůr Evropské unie, věc C-437/06, bod 24.

²⁴ Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS).

²⁵ Například Nejvyšší správní soud, 2 Afs 92/2005-45.

²⁶ Označení „evropské právo“ je používáno pro právo EU, dříve též označováno jako komunitární právo.

²⁷ První směrnice Rady 67/227/EHS.

²⁸ Jako definitivní systém DPH je označován takový daňový systém, kdy dojde k dostatečné harmonizaci daňových systémů mezi jednotlivými členskými zeměmi EU, která umožní, aby byl

1.1. Závaznost judikatury SDEU

Judikatura Soudního dvora EU má pro systém DPH naprosto zásadní význam, jelikož SDEU prostřednictvím výkladu evropského práva za dobu své činnosti formuloval v rámci systému DPH celou řadu institutů, ke kterým připojil i podmínky jejich užití, tak aby byly obecně uplatnitelné. To platí například i pro institut odepření nároku na odpočet, který je stěžejním tématem této práce, a který není přímo vymezen v ZDPH. Proto je nezbytné stanovit závaznost judikatury SDEU, na základě které české finanční a soudní orgány případy posuzují.

Judikatura SDEU není ve Smlouvě o fungování Evropské unie ani ve Smlouvě o Evropské unii uvedena jako pramen práva. Nicméně na základě dlouhodobého rozhodování o výkladu evropského práva, zejména ve vztahu evropského práva k vnitrostátním právu, se SDEU prakticky sám pasoval do role tvůrce sekundárního evropského práva. Tato role soudu byla umocněna častým používáním teleologického výkladu, kterým je soud dokonce schopen přesáhnout rámec daný evropskou legislativou, jako se to stalo například v již zmíněném rozhodnutí SDEU ve věci 15/81.

Přestože přednost primárního práva před vnitrostátním právem také není zakotvena v primárním evropském právu, tak SDEU konstantním rozhodováním v řadě případů jednoznačně stanovil²⁹, že evropské právo má v případě rozporu přednost před právem vnitrostátním. Ostatně obdobně několikrát rozhodl i Ústavní soud ČR (dále též „ÚS“).

K nejvýznamnějším nálezům ÚS patří nálezy sp. zn. Pl. ÚS 50/04 a Pl. ÚS 19/08. V případě nálezu Pl. ÚS 50/04 ÚS konstatoval, že „*přistoupením České republiky k EU došlo na základě čl. 10a Ústavy k přenosu pravomocí vnitrostátních orgánů na orgány nadnárodní*“. ÚS dále specifikoval, že tento přenos pravomocí vnitrostátních orgánů na orgány nadnárodní, je přenosem podmíněným. V nálezu vztahujícího se k posuzování přijetí Lisabonské smlouvy sp. zn. Pl. ÚS 19/08 ÚS mimo jiné dále konstatoval, že uznává funkčnost institucionálního rámce EU, tedy implicitně i funkčnost SDEU. Za zmínku stojí, že obdobně jako německý ústavní soud si i český ÚS ponechal možnost přezkumu

u přeshraničních plnění aplikován princip země původu, tzn. že už by nedocházelo k osvobození při přeshraničním dodání zboží a aplikace systému reverse charge na vstupu. Viz BÁRKOVÁ, Reverse charge - je to ještě DPH?, 2016.

²⁹ Rozhodnutí SDEU například ve věci 6/64, „Costa v. E.N.E.L.“, nebo ve věci 106/77, „Simmenthal“.

v případě odchýlení EU od demokratických hodnot, na kterých byla v době rozhodnutí ÚS EU založena. Tím je v praxi myšlen zejména zásah do materiálního ohniska ve smyslu čl. 9 odst. 2 Ústavy.

Přednost evropského práva se však nevztahuje pouze na evropské prameny práva s přímým účinkem (typicky nařízení, případně směrnice, která nebyla včas transponována do vnitrostátního práva), ale vztahuje se obecně na všechno evropské právo. Judikatura SDEU se v tomto směru začala vyvíjet na základě rozhodnutí ve věci C-14/83, ve kterém SDEU stanovil povinnost vykládat vnitrostátní právo ve smyslu směrnice, která byla předlohou nedokonalé transpozice do vnitrostátního práva. Návazná judikatura SDEU následně tento princip rozšířila v zásadě na všechno vnitrostátní právo vůči celému právu evropskému. Zásada povinnosti eurokonformního výkladu však není založena jen na samotné judikatuře SDEU, ale vyplývá i ze samotné Smlouvy o EU, ve které čl. 4 odst. 3 zavazuje členské státy k loajalitě vůči EU, a *contrario* lze tedy usoudit, že preferování výkladu, který není „nejvíce souladný s evropským právem“, je v rozporu se zásadou loajality.

Z pohledu samotné judikatury SDEU jsou klíčové již rozhodnuté předběžné otázky³⁰, které jsou na základě čl. 99 Jednacího řádu Soudního dvora závazné. Institut předběžné otázky ÚS vnímá tak, že „*preventivně odstraňuje rozdíly mezi výkladem evropského práva jednotlivými soudy členských států*“³¹. Na základě vyřešené předběžné otázky následně vnitrostátní soud rozhodne.

Ze všeho výše uvedeného jednoznačně vyplývá přednost evropského práva před právem vnitrostátním s výjimkou ohrožení základů demokratického právního státu, dále z toho vyplývá povinnost užití eurokonformního výkladu, pokud je více možností výkladu a v neposlední řadě též vyplývá jednoznačná závaznost judikatury SDEU nejen pro české soudy, ale potažmo i pro české správní orgány, a to s ohledem na zásady právní jistoty, legitimního očekávání a hospodárnosti.

³⁰ Aktuálně viz čl. 267 Smlouvy o fungování EU.

³¹ Ústavní soud, III. ÚS 3689/12, bod 11.

2. Hmotněprávní aspekty odepření nároku na odpočet DPH

V případě, že daňový subjekt nedodrží všechny podmínky stanovené právním řádem, může být nárok na odpočet DPH odepřen, přičemž s ohledem na zaměření této práce nejvýznamnějším důvodem odepření nároku na odpočet DPH je účast daňového subjektu na podvodu týkající se daně z přidané hodnoty.

Aby bylo možné vymezit podvod na DPH a hmotněprávní důsledky účasti daňového subjektu na něm, je prvně nezbytné specifikovat obecné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. V návaznosti je nutné stanovit, na základě jakých okolností může být nárok na odpočet daně odepřen. Zároveň je též nezbytné odlišit podvod na DPH od zneužití práva, jelikož se jedná o dvě typologicky odlišné situace, ve kterých lze nárok na odpočet DPH odepřít.

Na základě všeho výše uvedeného lze nakonec vymezit konkrétní skutkové okolnosti, které nasvědčují tomu, že konkrétní subjekt věděl nebo měl vědět, že se účastní obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH. Tento závěr může sloužit daňovým subjektům jako základní vodítko k tomu, v jakých situacích by měly dbát na provedení důkladnější kontroly svých obchodních partnerů.

2.1. Nárok na odpočet DPH

Nárok na odpočet daně je nedílnou součástí systému DPH³², jak vyplývá i z výše uvedeného principu fungování systému DPH³³, kdy jeho prostřednictvím je zajišťována neutralita DPH u ekonomických subjektů. Výstižně to uvádí mimo jiné i SDEU v rozsudku ve věci C-437/06 v bodě 25.: „*Cílem systému odpočtu zavedeného šestou směrnicí je totiž zcela zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho hospodářských činností. Společný systém DPH tak zaručuje neutralitu daňové zátěže bez ohledu na účel nebo výsledky takových činností.*“ Vzhledem k tomu, že se jedná o základní stavební kámen systému DPH, tak nárok na odpočet jako takový v zásadě nemůže být

³² Soudní dvůr Evropské unie, věc C-437/06, bod 24.

³³ Kapitola 1. Daň z přidané hodnoty.

omezen.³⁴ Ostatně systematické odepírání práva daňových subjektů na odpočet DPH na základě vnitrostátní právní úpravy jednoznačně vyloučil SDEU již v roce 1997³⁵.

Na druhou stranu jedním z hlavních cílů Šesté směrnice, stejně jako pozdější Směrnice o DPH, je boj s daňovými úniky³⁶. To připomíná i SDEU ve svém rozsudku ve spojených věcech C-439/04, C-440/04³⁷: „*boj proti podvodu, vyhýbání se daňové povinnosti a případným zneužitím je cílem, který je šestou směrnicí uznán a podporován.*“³⁸ S uvedeným základním účelem společného systému DPH SDEU dále pracuje a svou judikaturou rozvíjí konkrétní dopady uvedeného účelu. Příkladem může být možnost vnitrostátních orgánů odepřít nárok na odpočet DPH pro účast na podvodu, i když taková možnost není zakotvena ve vnitrostátním právním řádu, viz kapitola 2.1.2. Odepření nároku na odpočet DPH.

2.1.1. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně

Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH jsou v ZDPH stanoveny v § 72 a § 73. Tato ustanovení transformují Hlavu X Směrnice o DPH, zejména čl. 167, 168, 176 a 178. Pro uplatnění nároku na odpočet daně tedy musí být kumulativně splněna následující kritéria:

- uplatnit nárok na odpočet může jen osoba povinná k dani³⁹, resp. podle ZDPH osoba povinná k dani musí být plátcem⁴⁰;

³⁴ Soudní dvůr Evropské unie, věc C-437/06, bod 24.

³⁵ Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96. Klíčovými body rozporu vnitrostátní právní úpravy byla například nemožnost materiálního přezkumu minimálně v určité fázi řízení, možnost žádání vyplacení automaticky pozastaveného odpočtu daně až při ročním zúčtování nebo počítání úroků ze zadržného odpočtu až od data ročního zúčtování.

³⁶ Šestá směrnice obsahuje boj s daňovými úniky v preambuli, Směrnice o DPH v recitálech.

³⁷ Často zjednodušeně označované jen jako věc „Kittel“.

³⁸ Zneužití práva se věnuje kapitola 2.4., podvodům na DPH kapitola 2.2.

³⁹ Podle čl. 9 odst. 1 Směrnice o DPH je v obecné rovině osobou povinnou k dani „*jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti*“. Podle § 5 odst. 1 ZDPH se osobou povinnou k dani rozumí „*osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti*“.

⁴⁰ § 72 odst. 1 ZDPH; „*Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.*“ § 6 odst. 1 ZDPH

- přijatá zdanitelná plnění⁴¹ jsou použita v rámci vlastních ekonomických činností⁴² plátce pro uskutečňování zejména zdanitelných plnění a plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně⁴³;
- nárok na odpočet lze uplatnit až od okamžiku vzniku daňové povinnosti⁴⁴;
- přijaté plnění nesmí být použito pro reprezentaci⁴⁵;
- plátce musí mít k dispozici daňový doklad⁴⁶ a případně musí též daň přiznat, pokud je tak ZDPH vyžadováno⁴⁷;
- nárok na odpočet musí být uplatněn (s určitými výjimkami) ve lhůtě 3 let od prvního dne v měsíci následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl⁴⁸.

Výše uvedená kritéria jsou pouze obecnými podmínkami, ke kterým Směrnice o DPH, resp. ZDPH přidává několik dalších podmínek ve specifických situacích. Uvedené podmínky navíc zásadním způsobem rozvádí nebo upřesňuje judikatura jak SDEU, tak Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) případně i ÚS.

Odpočet v částečné výši

Plátce má nárok na odpočet daně pouze v částečné výši, pokud použije „*přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely*“⁴⁹. V takovém případě se bude jednat o odpočet daně v poměrné výši (§ 75 ZDPH) nebo o odpočet daně v krácené výši (§ 76 ZDPH).

⁴¹ Zdanitelné plnění je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně. Předmětem daně je zejména dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu, a to za úplaty osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku. Předmětem daně je i dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. § 2 ZDPH.

⁴² Ekonomickou činností se v souladu s čl. 9 odst. 1 Směrnice o DPH rozumí „*veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.*“. V ZDPH nalezneme prakticky shodnou definici v § 5 odst. 3. Z ekonomické činnosti jsou výslovně vyjmuty činnosti osob v rámci pracovněprávního vztahu, příp. příjmy z jiné závislé činnosti.

⁴³ V § 72 odst. 1 písm. c), d) a e) jsou taxativně stanoveny všechny ostatní druhy plnění, při jejichž uskutečňování lze uplatnit nárok na odpočet daně.

⁴⁴ § 72 odst. 3 ZDPH.

⁴⁵ § 72 odst. 4 ZDPH.

⁴⁶ Daňový doklad viz § 26 an. ZDPH. Směrnice o DPH místo „daňový doklad“ používá termín „faktura“.

⁴⁷ § 73 odst. 1 ZDPH.

⁴⁸ § 73 odst. 3 ZDPH.

⁴⁹ § 72 odst. 6 ZDPH.

Odpočet daně v poměrné výši plátce daně uplatní v případě, že použije přijaté zdanitelné plnění jak pro účely uskutečnění plnění v rámci své ekonomické činnosti, tak pro jiné účely, typicky pro účely soukromé povahy. Například se může jednat o pronájem prostor, které plátce využívá částečně pro své podnikání a částečně pro své soukromé účely.

Odpočet daně v krácené výši pak plátce daně uplatní v případě, že v rámci své ekonomické činnosti uskutečňuje plnění jak s nárokem na odpočet daně, tak plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně. V zákoně o DPH jsou taková plnění specifikována v § 51 až § 62. Jedná se například o finanční, pojišťovací činnosti nebo nájem či dodání nemovité věci.

Uskutečňování plnění v rámci ekonomických činností

Pro uplatnění nároku na odpočet DPH musí existovat přímá souvislost mezi přijatými a uskutečněnými plněními⁵⁰. Nicméně „míra souvislosti“ není exaktně stanovena a ostatně ze své podstaty ani být stanovena nemůže, přičemž SDEU povětšinou zastává poměrně benevolentní přístup v hledání přímé souvislosti.

Dle názoru SDEU nemusí být vždy nalezena přímá souvislost s konkrétními plněními na výstupu, ale lze hledat přímou souvislost přijatých plnění s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani. Taková přijatá plnění jsou součástí výdajů dané osoby a jsou tedy reflektována při stanovení ceny výrobků, služeb dané osoby⁵¹. O takovýchto výdajích lze hovořit jako výdajích režijních.

SDEU se také několikrát věnoval posouzení přímé souvislosti mezi plněními přijatými v rámci přípravných či průzkumných prací s ekonomickou činností osoby povinné k dani, zejména v případě, kdy se zamýšlený plán rozvoje ekonomické činnosti neuskutečnil. Soud nakonec nastavil rozhodovací praxi takovou, že nárok na odpočet DPH nelze odepřít jenom proto, že nakonec zamýšlená ekonomická činnost nebyla realizována. Takový postup by vytvářel svévolné rozdíly, které jsou v rozporu s evropským právem⁵².

V určitých případech je dokonce nerozhodné, zda přímo související uskutečňovaná plnění jsou uskutečňována za úplatu. Takovým případem je

⁵⁰ Např. BERGER, a další, Směrnice ES o dani z přidané hodnoty - praktický komentář, 2010, str. 483.

⁵¹ Soudní dvůr Evropské unie, věc C-465/03, bod 36.

⁵² Soudní dvůr Evropské unie, věc C-110/94, bod 22.

pořízení investičního majetku, který je však pronajímán bezplatně. Osoba povinná k dani však musí realizovat jinou činnost, která je uskutečňována za úplatu a musí existovat možnost ekonomického využití investičního majetku. Pokud jsou takové podmínky naplněny, je zachován nárok na odpočet daně⁵³.

Materiální vs. formální výklad splnění podmínek nároku na odpočet daně

Základní formální podmínkou, která je stanovena v § 73 odst. 1, je, že plátce musí mít daňový doklad. Obdobně je podmínka stanovena v čl. 178 Směrnice o DPH. Ustanovení § 73 odst. 5 zmírňuje požadavek na dispozici s daňovým dokladem, a to v situaci, kdy doklad za přijaté plnění nesplňuje náležitosti daňového dokladu. V takovém případě je možno nárok na odpočet daně prokázat jiným způsobem.

Nicméně ani přes formální splnění všech požadavků stanovených ZDPH nemusí být přiznán nárok na odpočet daně, jak stanovil ÚS ve svém nálezu č. j. I. ÚS 1841/07, kdy soud specifikoval, že ani předložení formálně bezvadného dokladu či dokladů nemusí být samo o sobě dostatečným podkladem pro uznání odpočtu DPH. Typicky se bude jednat o případy, kdy správce daně⁵⁴ bude mít relevantní pochybnosti o tom, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo takovým způsobem, jaký je zachycen na daňovém subjektu předloženém dokladu. ÚS výslovně stanovil, že daňový doklad je pouze „*formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění*“.

Proto je obecně prosazováno materiální hledisko při posuzování splnění nároku na odpočet daně. Obecné shrnutí tohoto přístupu v judikatuře SDEU provedl generální advokát P. Mengozzi ve svém stanovisku k věci C-101/16 v bodě 36: „*vyplývá z rozsudků Soudního dvora, že nárok na odpočet DPH placené na vstupu je poskytován v případě, že jsou splněny materiální podmínky požadované pro vznik tohoto nároku, i když byly osobami povinnými k dani některé formální požadavky opomenuty*“.

Důraz na materiální hledisko lze nalézt v celé řadě případů řešených SDEU. Typicky se jedná o situace, kdy je věcně prokázáno, že byly splněny

⁵³ Soudní dvůr Evropské unie, věc C-126/14, bod 37.

⁵⁴ Podle § 10 DŘ je správcem daně správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti daní. Podle § 11 DŘ má správce daně pravomoc vést daňová a další řízení podle daňového zákona, provádí vyhledávací činnost, kontroluje plnění a vyzývá ke splnění povinností osob zúčastněných na správě daní a zabezpečuje placení daní. Typickým správcem daně je finanční úřad (§ 1 zákona č. 456/2011 Sb.)

podmínky stanovené Směrnicí o DPH, nicméně vnitrostátní úprava obsahuje další formální požadavky, při jejichž nesplnění daňové orgány, popř. soudy, mohou odepřít nárok na odpočet daně. Tomu tak bylo například ve spojených věcech C-95/07, C-96/07, ve kterých SDEU jednoznačně stanovil⁵⁵, že v případě, kdy jsou splněny hmotněprávní požadavky na osvobození plnění od daně, musí být osvobození od daně přiznáno i přes nesplnění některých formálních požadavků stanovených vnitrostátní právní úpravou⁵⁶.

Břemeno důkazní u nároku na odpočet DPH

V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu⁵⁷ tíží břemeno důkazní k prokázání nároku na odpočet DPH výhradně daňový subjekt. Daňový subjekt tedy má povinnost prokázat vše, co tvrdí v daňovém tvrzení, to pochopitelně platí i pro případ tvrzení nároku na odpočet DPH.

Stejným způsobem, i když za jiné právní úpravy⁵⁸, rozhodl i ÚS ve svém nálezu sp. zn. I. ÚS 1841/07. Soud specifikoval, že daňový subjekt má nárok na odpočet daně pouze za předpokladu splnění zákonných podmínek, mezi něž patří i prokázání oprávněnosti tohoto nároku. *„Je tedy povinností toho, kdo požaduje od státu vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty... prokázat, že má na jeho vrácení právní nárok.“*

NSS dále výše uvedené rozvádí shrnutím celé řady dřívějších rozhodnutí NSS a ÚS například v rozsudku č. j. 2 Afs 55/2016-38, kdy soud uvádí, že daňový subjekt *„je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván“*. Daňový subjekt typicky jako důkazní prostředek využívá své účetnictví a související doklady, záznamy. *„Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.“*⁵⁹

⁵⁵ Zjm. body 60 až 62.

⁵⁶ Přiznání osvobození od daně je ovládáno stejnými zásadami jako přiznání nároku na odpočet daně.

⁵⁷ *„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“*

⁵⁸ Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty a zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

⁵⁹ Zvýraznění přidáno Autorem.

2.1.2. Odepření nároku na odpočet DPH

Odepření nároku na odpočet DPH je institut, který není zakotven v ZDPH, a dokonce není explicitně uveden ani ve Směrnici o DPH. Možnost uplatnění tohoto institutu, spolu s vymezením podmínek pro uplatnění, tak byla pevně zakotvena až prostřednictvím judikatury SDEU. Přestože se Autor v zásadě ztotožňuje s právním principem *ignorantia iuris non excusat*, má Autor za to, že z pohledu řádné prevence by bylo vhodné zakotvení tohoto institutu přímo do právních předpisů (Směrnice o DPH, ZDPH), zejména se zmíněním vazby na podvody na DPH. Řada daňových subjektů by si tím možná jednodušeji uvědomila rizika hrozící v případě, že nebudou řádně obezřetní.

Jelikož tedy institut odepření nároku na odpočet DPH není zakotven v právních předpisech závazných pro české daňové subjekty, lze za jedno z klíčových rozhodnutí SDEU považovat rozsudek ve spojených věcech C-131/13, C-163/13, C-164/13. V této věci SDEU, na základě položené předběžné otázky, posuzoval, zda mohou vnitrostátní orgány a soudy na základě unijního práva odepřít nárok na odpočet DPH nebo osvobození od DPH vztahující se k podvodné transakci⁶⁰, pokud vnitrostátní právo v dané situaci nestanoví možnost odepřít nárok na odpočet DPH nebo osvobození od daně. SDEU jednoznačně stanovil, viz bod 62 uvedeného rozsudku, že vnitrostátní orgány a soudy mohou v takové situaci odpočet DPH nebo osvobození od DPH odepřít, a to i bez existence odpovídající vnitrostátní právní úpravy⁶¹.

Odepření nároku na odpočet daně lze aplikovat jen za nastání určitých okolností, které jsou definovány rozhodnutími SDEU, potažmo NSS či ÚS⁶². Nárok na odpočet DPH je tak možné odepřít jen ve dvou situacích:

⁶⁰ Aby mohl být odpočet DPH daňovému subjektu odepřen, musel ten vědět nebo měl vědět, že se podílí na podvodu na DPH. Více viz kapitola 2.2. Podvod na DPH.

⁶¹ Uvedený rozsudek samozřejmě neznamená, že před jeho vydáním jsou všechna odepření nároků na DPH neplatná, možnost odepření nároku na DPH vyplývá už ze samotného účelu Šesté směrnice, stejně tak z obecného právního principu zákazu zneužití práva, dále také i z dřívější judikatury NSS nebo i SDEU. Uvedený rozsudek je zajímavý z pohledu, že SDEU poskytl jednoznačnou odpověď na explicitní předběžnou otázku.

⁶² S ohledem na závaznost judikatury SDEU, viz kapitola 1.1. Závaznost judikatury SDEU, prakticky všechny významnější judikáty českých soudů po vstupu ČR do EU v této oblasti vycházejí z judikatury SDEU.

- a) pokud byl nárok na odpočet uplatněn podvodným způsobem⁶³, detailně viz kapitola 2.2. Podvod na DPH;
- b) pokud byl nárok na odpočet uplatněn právo zneužívajícím způsobem, více viz kapitola 2.4. Zneužití práva.

Dále v této kapitole následuje přehled různých okolností, při nichž daňové orgány usilovaly o odepření nároku na odpočet, avšak v tomto snažení nebyly úspěšné.

Neodvedení DPH v řetězci

Přestože nezaplacená DPH je pojmovým znakem podvodu na DPH nejedná se o postačující podmínku. SDEU se aspektem chybějící daně zabýval ve svém rozhodnutí ve spojených věcech C-439/04, C-440/04. Soud v bodě 49 konstatoval, že pro uznání nároku na odpočet DPH je sama o sobě irelevantní skutečnost, zda byla či nebyla, v rámci řetězce dodání konkrétního zboží, do státní pokladny zaplacená DPH za předchozí či následující prodej daného zboží. Daňový subjekt nemá žádný vliv na to, zda jeho dodavatel nebo jeho odběratel DPH na výstupu státu odvede, samozřejmě s výjimkou případů účasti daňového subjektu na podvodném řetězci.

Formální nedostatky

Jak je uvedeno výše, nárok na odpočet DPH je nedílnou součástí systému DPH zajišťující neutralitu DPH. Odmítnutí nároku na odpočet DPH je výjimkou z této základní zásady systému DPH, a proto je SDEU jen „za zvláštních okolností ochoten přijmout, aby porušení formálních požadavků mohla legitimně vést daňové orgány k odepření osobě povinné k dani využít takový nárok“⁶⁴.

V tomto smyslu rozhodl SDEU i ve věci C-277/14, kdy se soud zabýval otázkou, zda je možné odmítnout nárok na odpočet DPH daňovému subjektu, pokud přijal plnění od „neexistujícího subjektu“. Polská finanční správa dodavatele daňového subjektu prohlásila za neexistujícího například z důvodu, že dodavatel nebyl registrován pro účely DPH, nepodával daňová přiznání, neplatil daně atd. SDEU v bodě 33 konstatoval, že kritérium existence dodavatele zboží nebo jeho oprávnění vystavovat faktury, i když může vyplývat z vnitrostátní právní úpravy, není uvedeno mezi hmotněprávními ani formálními podmínkami

⁶³ Podvodným způsobem znamená i využitím disimulovaného, zastřehého, právního jednání, v takovém případě se nejedná o zneužití práva, viz Nejvyšší správní soud, 1 Afs 73/2004-89.

⁶⁴ Soudní dvůr Evropské unie, věc C-101/16, stanovisko generálního advokáta, bod 37.

nároku na odpočet stanovenými Šestou směrnicí. V daném případě bylo rozhodující, že dodání zboží uskutečnil dodavatel jako osoba povinná k dani jednající jako taková, a že dodavatel vystavil fakturu splňující všechny náležitosti. To, že dodavatel „formálně neexistoval“, nebylo shledáno jako dostatečný důvod pro nepřiznání nároku na odpočet daně.

Stejně tak se SDEU postavil na stranu daňových subjektů v případech, kdy daňové orgány odepřely nároky na odpočet daně z důvodu, kdy se údajně (pro formální důvody) nemohlo plnění uskutečnit. Takovou situací bylo odepření nároku na odpočet daně v případě, kdy dodavatel osoby povinné k dani nepředložil žádný doklad k prokázání skutečnosti, že měl k dispozici uváděné množství dřeva, nedisponoval žádným kamionem pro přepravu dřeva ani nepředložil fakturu za dopravu, a dokonce o uskutečnění plnění ani neúčtoval. Pro daňové orgány nebylo v této situaci dostatečné prokázání, že příjemce plnění kvantitativně i kvalitativně kontroloval došlé dřevo při převzetí ve své provozovně⁶⁵.

Na první pohled pověstnou výjimkou potvrzující pravidlo by mohlo být rozhodnutí SDEU ve věci C-332/15, v rámci které byl posuzován případ, kdy došlo k záměrnému neplnění formálních povinností zásadního významu⁶⁶. Nicméně o výjimku se nejedná, jelikož tak zásadní neplnění formálních požadavků lze dle SDEU označit za podvodné jednání a z tohoto titulu je možné odepřít nárok na odpočet DPH.

Porušení soukromého práva

Porušení vnitrostátní soukromoprávní normy nemá přímý účinek na uplatněný nárok na odpočet daně. Výše uvedený závěr vyplývá z jedné významové roviny přelomového rozsudku SDEU ve spojených věcech C-439/04, C-440/04, kdy společnost Recolta Recycling SPRL uzavřela podle belgického práva absolutně neplatnou smlouvu. Ani absolutní neplatnost smlouvy nevede ke ztrátě nároku na odpočet DPH, pokud daná osoba nevěděla nebo nemohla vědět, že se účastní podvodu. Porušení soukromého práva však může znamenat jednu z objektivních okolností svědčících o spáchání podvodu či minimálně o vědění o něm.

⁶⁵ Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-81/11, C-142/11.

⁶⁶ Např. opakované nepodávání příznání k DPH, nevedení účetnictví, nevidování vystavených faktur atd.

V rozporu s výše uvedeným významem rozsudku SDEU ve spojených věcech C-439/04, C-440/04 daňové orgány usilují v jedné tzv. „živé kauze“, na které se Autor podílí, o odepření nároku na odpočet daně z důvodu údajného porušení zástavních smluv, a to tím způsobem, že došlo k převodu vlastnického práva k věci zatížené zástavním právem. Jedná se o další konkrétní příklad, kdy daňové orgány nerespektují rozhodnutí soudů.

2.1.3. Nadměrný odpočet

Nadměrný odpočet⁶⁷ za zdaňovací období vznikne, pokud daň na výstupu je nižší než uplatňovaný odpočet daně⁶⁸. V souladu s § 105 odst. 1 ZDPH se nadměrný odpočet automaticky, tj. bez žádosti plátce, stává vratitelným přeplatkem splatným 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Nadměrný odpočet má vztah k tématu této práce zejména jako častý spouštěcí mechanismus pro zahájení kontrolních postupů při správě daní pro prověření nároku na odpočet konkrétního daňového subjektu⁶⁹.

Proto, pokud je to možné, je obecně pro daňový subjekt vhodné využívat tříletou lhůtu pro uplatnění nároku na odpočet DPH⁷⁰, a to takovým způsobem, aby v rámci daňových přiznání k DPH daňový subjekt nevykazoval nadměrný odpočet. Pokud to možné není, typicky například při pořízení dlouhodobého majetku, lze jen doporučit zaslání informativní písemnosti místně příslušnému správci daně, ve kterém daňový subjekt vysvětlí důvody vzniklého nadměrného odpočtu⁷¹. Pokud tak daňový subjekt neučiní, významně se zvyšuje pravděpodobnost zahájení některého z kontrolních postupů při správě daní, zejména postupu k odstranění pochybností.

2.2. Podvod na DPH

Podvod na DPH je neurčitým právním pojmem, který nelze exaktně definovat, což by ostatně ani nebylo účelné. Jak trefně uvádí generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer ve spojených věcech C-439/04, C-440/04 v bodě 35.

⁶⁷ Pozor na rozdíl v terminologii, kdy daňový řád používá termín „daňový odpočet“ i pro situaci, kdy podle terminologie používané v rámci systému DPH se jedná o „nadměrný odpočet“.

⁶⁸ § 4 odst. 1 písm. d) ZDPH.

⁶⁹ Viz kapitola 3. Procesněprávní aspekty odepření nároku na odpočet DPH.

⁷⁰ § 73 odst. 3 ZDPH.

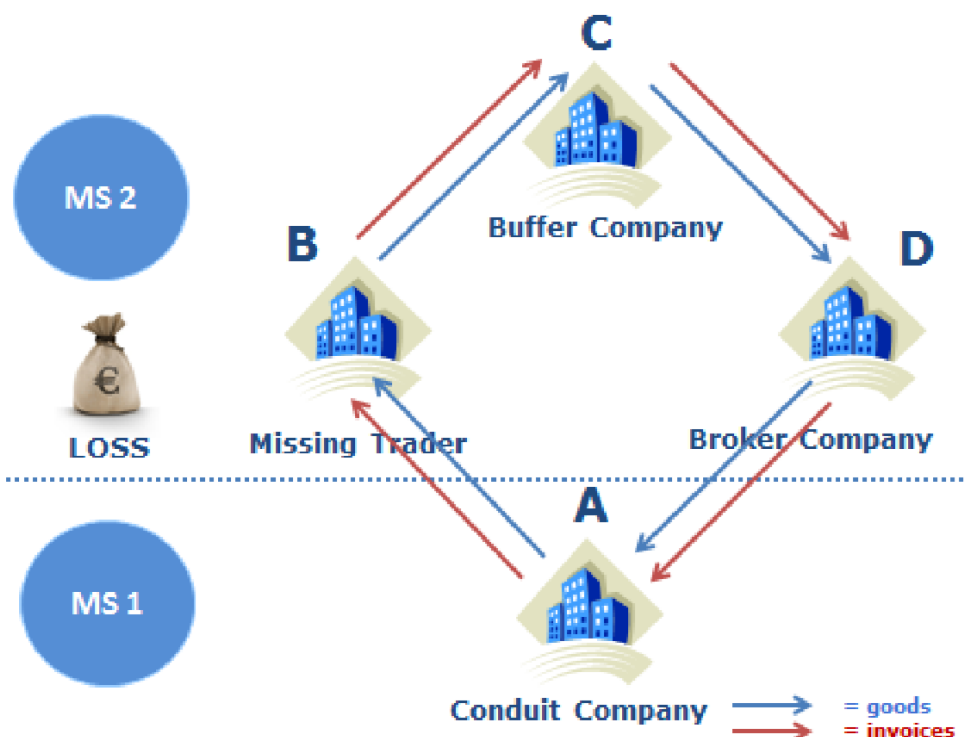
⁷¹ Pokud jako vysvětlení pro nadměrný odpočet v dané situaci nepostačuje uvedení základu daně pořízeného dlouhodobého majetku na řádku č. 47 v daňovém přiznání k DPH.

„Ve skutečnosti existují varianty (podvodů⁷²) tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují.“. Ve stejné věci generální advokát dále uvedl jako typický znak podvodů, že jsou vždy organizovány „řetězově“. S tímto tvrzením se dá v zásadě souhlasit. Sice není pravdou, že by „neřetězové“ podvody neexistovaly, ale jsou v drtivé většině případů natolik jednoduše organizovány, že není pro finanční správu příliš obtížné je odhalit. Mnohem větší výzvu tak pro finanční správu představují právě „řetězové“ podvody, jinak nazývané také jako „kolotočové podvody“ nebo „karusely“.

Karusel

Karusely jsou typicky tvořeny celou řadou subjektů, jejichž cílem je organizovanou činností získat prostředky ze státního rozpočtu prostřednictvím systému DPH. V té nejtypičtější přeshraniční formě lze karusel popsat prostřednictvím čtyř typů subjektů: Conduit company -> Missing trader -> Buffer -> Broker, viz Graf 1.

Graf 1: Základní schéma přeshraničního karuselu⁷³



Pozn.: MS = member state (členský stát).

Conduit company je subjekt, který je typicky na začátku celého řetězce, často v jiném členském státě než ostatní články podvodného řetězce, kdy tento

⁷² Pozn. Autora.

⁷³ Evropská komise, The concept of Tax Gaps, 2018.

subjekt může záměrně generovat i ztrátu z určité obchodní transakce. Na konci základního modelu podvodného řetězce je Broker, který v případě přeshraničního podvodu typicky uskutečňuje od DPH osvobozené dodání zboží do jiného členského státu a zároveň uplatňuje nárok na odpočet daně.

Buffer, česky označovaný také jako „nárazník“, může být jak vědomý, tak nevědomý účastník podvodu⁷⁴. Začlenění Buffera má způsobit „znehlednění“ transakcí, aby byly hůře odhalitelné finanční správou jako podvodné. Buffer působí typicky jako přeprodávce zboží, který generuje určitý, byť minimální, zisk a přitom, většinou, i plní své daňové povinnosti.

Zisk je pak typicky generován na úrovni Missing tradera, který obdrží prostředky za dodané zboží, optimálně od nevědomě zapojené fungující společnosti, ale z těchto přijatých prostředků již dále neodvede DPH. Následně se tento subjekt stane nekontaktním pro správce daně.

Variant podvodů je však nepřehledné množství a podvodné struktury se neustále vyvíjejí podle toho, která cesta je v danou dobu nejefektivnější. Dříve tak byly v Evropě „nejpopulárnější“ přeshraniční podvody, kdy se často podvodný zisk generoval prostřednictvím nadměrného odpočtu z přijatých plnění, kdy daný subjekt následně (většinou jen „papírově“) dodal zboží do jiného členského státu, čímž se jednalo o osvobozené plnění s nárokem na odpočet. S ohledem na rozvoj přeshraniční výměny informací je však tento typ řetězových podvodů spíše na ústupu.

2.2.1. Definice podvodu na DPH

Obecnou definici podvodu obsahuje například rozsudek NSS č. j. 9 Afs 44/2011-343. NSS sám uvádí, že při formulaci vyšel z judikatury SDEU a podvodem rozumí *„situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.“*

Za zdůraznění, ve výše uvedené definici daňového podvodu, stojí nezbytný předpoklad neodvedení daně státní pokladně⁷⁵. Řečeno jinými slovy, existence daňové ztráty je základním předpokladem pro existenci daňového

⁷⁴ Podvody jsou hůře odhalitelné, pokud jsou jako buffer nevědomě zapojeny řádně fungující společnosti s delší historií činnosti.

⁷⁵ Srov. § 209 zákona č. 40/2009 Sb.

podvodu, jak uvedl mimo jiné NSS v bodě 46 svého později vydaného rozhodnutí č. j. 9 Afs 163/2015-44. To ostatně konstatoval i generální advokát Poiares Maduro⁷⁶ slovy: „*Problém zůstává v zásadě stále stejný: určitý subjekt obdrží částku jako DPH, avšak neodvede ji daňovým orgánům.*“. Obdobně věc shrnul i NSS v rozsudku 5 Afs 60/2017-60 v bodě 69, kdy za znak podvodu označil skutečnost, kdy „*jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality*“.

Jednou z typických forem podvodu na DPH je situace, kdy plátce DPH prodá zboží naceněné včetně DPH, ale DPH jemu zaplacenou svým odběratelem následně neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku. Poté tento dodavatel často tzv. „zmizí ze scény“, to znamená, že se stane nekontaktním pro správce daně.

Důležitým pojmovým znakem podvodu na DPH je skutečnost, že podvod vzniká v důsledku jednání *contra legem*. Tento pojmový znak je významný zejména pro odlišení vzniku daňového úniku v důsledku práva zneužívajícího jednání, při kterém nedochází k porušení litery zákona, avšak dochází k porušení smyslu a účelu zákona. Více viz kapitola 2.4. Zneužití práva.

Problematikou poznání uskutečnění podvodného jednání se zabýval například NSS ve svém rozsudku č. j. 2 Afs 55/2016-38, ve kterém soud specifikoval celou řadu znaků charakteristických pro podvodné transakce. S doplněním charakteristik i z jiných rozhodnutí NSS⁷⁷ se v bodovém přehledu jedná o následující znaky:

- řetězení transakcí;
- neobvyklá výše ceny za plnění;
- prvotní nákupy v jiném členském státě a následné dodání osvobozené od DPH s nárokem na odpočet do jiného členského státu;
- řetězové transakce mezi buffery bez ekonomického opodstatnění;
- registrace některých ze zúčastněných subjektů k DPH těsně před zahájením fungování řetězce;
- personální propojení mezi zúčastněnými subjekty;
- překotné změny ve vlastnických strukturách, v orgánech zúčastněných subjektů;
- smluvní vztahy řešeny rámcovými smlouvami;

⁷⁶ Stanovisko generálního advokáta ke spojeným věcem C-354/03, C-355/03, C-484/03, bod 8.

⁷⁷ Např. Nejvyšší správní soud, 4 Afs 223/2014-36.

- smlouvy nedatovány, případně časté využívání ústních smluv;
- platby prostřednictvím zápočtů pohledávek;
- platby přes účty neoznačené správcům daně;
- platby v hotovosti.

Je zřejmé, že ani splnění většiny z uvedených charakteristických znaků nemusí znamenat, že zkoumaná obchodní transakce je zasažena podvodem na DPH, především v případě, kdy nevznikne daňová ztráta. Nicméně ani v takovém případě není zkoumání nastání takových okolností zbytečné, jelikož se může jednat o objektivní okolnosti, z jejichž existence se dovozuje zaviněná účast daňového subjektu na daňovém podvodu, kterým je zasažen řetězec obchodních transakcí, a to ještě před nebo až po zkoumané konkrétní obchodní transakci. Více viz kapitola 2.2.5. Náležitá obezřetnost.

2.2.2. Prokázání podvodu na DPH

Základní premisou, ze které vycházejí správci daně, je, že boj proti podvodu je cílem, který je evropským právem uznán a podporován. Jinými slovy to znamená, že daňové subjekty se nemohou podvodně dovolávat vnitrostátního, potažmo evropského práva⁷⁸. Uvedenou premisu mimo jiné aproboval SDEU v celé řadě svých rozsudků, přičemž jedním z nejvýznamnějších v oblasti podvodů na DPH se stal rozsudek ve spojených věcech C-439/04, C-440/04.

V tomto rozsudku SDEU předně zopakoval, že konstatování podvodného uplatnění nároku na odpočet je nezbytné založit na objektivních skutečnostech⁷⁹. Zároveň bylo zopakováno, že v případě podvodného uplatnění nároku na odpočet může daňový orgán požadovat vrácení podvodně odpočtených částek, a to i zpětně⁸⁰.

Mimořádný význam uvedeného rozsudku však zejména spočívá ve skutečnosti, že se SDEU detailněji zabýval postavením dalších subjektů v podvodném řetězci a formuloval podmínky, při jejichž splnění lze odepřením nároku na odpočet postihnout i jiný subjekt než subjekt přímo podvádějící⁸¹. Jinak řečeno, SDEU výrazně zjednodušil procesní postavení daňovým orgánům, jelikož ty nemusejí prokazovat, že konkrétní daňový subjekt byl tím subjektem, který

⁷⁸ Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-439/04, C-440/04, bod 54.

⁷⁹ Jinak řečeno důkazech.

⁸⁰ Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-439/04, C-440/04, bod 55.

⁸¹ Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-439/04, C-440/04, bod 59.

podváděl, daňovým orgánům postačí prokázat, že konkrétní subjekt o podvodném jednání věděl nebo měl vědět⁸². Pro zkoumání, zda subjekt věděl nebo měl vědět o podvodném jednání, se lze setkat i s terminus technicus provedení „vědomostního“ nebo „znalostního testu“⁸³.

Pokud tedy daňový subjekt věděl nebo na základě prokázaných objektivních skutečností⁸⁴ měl vědět, že se účastní podvodné řetězové transakce, poté mohou finanční orgány, resp. soudy, rozhodnout o odepření nároku na odpočet, jelikož „*V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.*“⁸⁵. V daném případě je irelevantní skutečností, zda daňový subjekt, kterému je odepřen nárok na odpočet DPH, měl, či neměl, z podvodu prospěch.

Na druhou stranu je nezbytné mít na paměti skutečnost, že plnění poskytnuté nebo přijaté daňovým subjektem, které je součástí podvodného řetězce, automaticky nezakládá právo správce daně k odepření nároku na odpočet. Jedinou relevantní skutečností je, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět o tom, že se účastní podvodné transakce.

Opačný postup, to znamená zavedení systému odpovědnosti bez zkoumání zavinění, již několikrát SDEU označil za překračující rámce toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu, a tedy v rozporu s evropským právem⁸⁶. Obdobně se vyjádřil i NSS například ve svém rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60⁸⁷ v bodě 69, kdy zkritizoval postup správce daně, který si v podvodném řetězci vybral daňový subjekt, u kterého byl značný předpoklad na zaplacení doměřené daně, a to právě jen na základě skutečnosti, že se účastnil podvodné transakce. Jinými slovy, správce daně aplikoval objektivní daňovou odpovědnost vůči vybranému subjektu v řetězci. Z uvedeného tak mimo jiné vyplývá, že je nerozhodné, zda zkoumaná transakce stojí na začátku, uprostřed

⁸² Z procesního hlediska rozložení důkazního břemene se jedná o naprosto zásadní rozdíl. Prokazování, že konkrétní daňový subjekt podváděl, odpovídá prokázání úmyslného zavinění. Avšak pro postižení v rámci premisy „věděl nebo vědět měl“ postačí zavinění, byť jen nedbalostní, k tomu více v kapitole 2.2.4. Zavinění.

⁸³ Pojem „znalostní test“ je použit například v důvodové zprávě k zákonu č. 47/2011 Sb.

⁸⁴ Více k objektivním skutečnostem viz kapitoly 2.2.5. Náležitá obezřetnost a 2.3. Skutečnosti nasvědčující účasti na podvodu.

⁸⁵ Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-439/04, C-440/04, bod 57.

⁸⁶ Například Soudní dvůr Evropské unie, věc C-285/11, bod 42.

⁸⁷ Často zjednodušeně označované jako rozsudek „VYRTYCH“.

nebo na konci podvodného řetězce, rozhodné je pouze zavinění daňového subjektu.⁸⁸

Břemeno důkazní

Z pohledu rozložení důkazního břemene je nezbytné rozlišovat různé situace týkající se nároku na odpočet daně. Jak již bylo uvedeno výše, je to daňový subjekt, který tíží břemeno důkazní, které se týká samotného prokázání uskutečnění plnění tak, jak tvrdí daňový subjekt v daňovém tvrzení. Teprve v případě, že daňový subjekt unese své břemeno důkazní, lze uvažovat o odepření nároku na odpočet z důvodu účasti daňového subjektu na podvodné transakci⁸⁹.

Pro odepření nároku na odpočet DPH z titulu účasti na podvodném jednání je nezbytné samotné prokázání existence daňového podvodu. Jelikož existence podvodu v řetězci, kterého se účastnil daňový subjekt, je skutečností zpochybňující daňovým subjektem uplatněný nárok na odpočet DPH, je povinností správce daně existenci podvodu prokázat⁹⁰. Správce daně má povinnost specifikovat a prokázat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž sama o sobě zdaleka není postačující skutečnost, že některý z článků v řetězci transakcí neodvedl DPH⁹¹.

Výše uvedené však neznamená, že by daňové orgány musely prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým ze subjektů zapojených v podvodném řetězci byl spáchán podvod na DPH. Podstatné je pouze prokázání skutečnosti, že daný řetězec obchodních transakcí byl zasažen podvodem na DPH, přičemž správce daně musí uvést, na základě jakých prokázaných skutkových okolností došel k závěru o existenci podvodu na DPH⁹². Nezbytnou součástí těchto skutkových okolností musí být vymezení chybějící daně, jakožto základního předpokladu existence podvodu na DPH⁹³.

Pokud správce daně postaví na jisto existenci podvodu v řetězci transakcí, může postoupit ke kroku dvě – odepření nároku na odpočet. Jelikož však odepření nároku na odpočet DPH pro účast na podvodném jednání je výjimkou ze základní zásady systému DPH, je na „*daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal*

⁸⁸ Celý odstavec též Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-354/03, C-355/03, C-484/03. Tyto spojené věci jsou často zjednodušeně označovány jako věc „Optigen“.

⁸⁹ K potřebnosti důsledného rozlišování subjektu, který tíží břemeno důkazní viz například Nejvyšší správní soud, 6 Afs 252/2016-35.

⁹⁰ § 92 odst. 5 písm. c) DŘ.

⁹¹ Nejvyšší správní soud, 5 Afs 60/2017-60, bod 61.

⁹² Nejvyšší správní soud, 6 Afs 130/2014-60, bod 28.

⁹³ Chybějící daň je pojmovým znakem podvodu na DPH, více viz kapitola 2.2.3. Chybějící daň.

*objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu*⁹⁴.

Pravidlo prokázání existence objektivních skutečností je zaměřené na prokázání alespoň nejnižší požadované míry zavinění daňového subjektu⁹⁵, což je nevědomá nedbalost. Jinými slovy stav „měl vědět“. Velmi trefně to popisuje Roman Landgráf: *„obchodník může být považován za účastníka za situace, když měl vědět, že jediným rozumným vysvětlením pro okolnosti, za kterých proběhl jeho nákup, bylo, že jde o transakci spojenou s takovým podvodným vyhýbáním se dani.*“⁹⁶ Správce daně, popř. soud, by tak měl dojít k závěru, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět o tom, že se účastní podvodné transakce pouze v případě, že na základě objektivních skutečností nelze učinit jiný závěr, než že řetězec je zasažen podvodem, tzn. minimálně některé z transakcí postrádají ekonomické opodstatnění, resp. neodpovídají běžným obchodním podmínkám⁹⁷, a jejich uskutečnění lze vysvětlit jen s připuštěním možnosti, že jsou zasaženy podvodem.

Ostatně obdobný výklad zastává i NSS, byť třeba za použití jiné stylistiky. Soud tak například v rozsudku č. j. 6 Afs 130/2014-60 uvedl, že konkrétní podezřelé skutečnosti vyžadují komplexní analýzu, posouzení vzájemných souvislostí. Pokud z uvedené analýzy následně vyplýne, že *„podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH“*, a zároveň tyto skutečnosti výrazně zesilují podezření účasti na podvodu a minimalizují pravděpodobnost poctivého jednání, tak teprve posléze lze učinit závěr, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se účastní podvodu.

V obecné rovině týkajících se objektivních skutečností v řetězových obchodech NSS v jiném rozhodnutí konstatoval: *„Při posuzování nároku na odpočet DPH z plnění uskutečněných v rámci řetězových obchodů je nutné mít na zřeteli všechny okolnosti posuzovaných plnění, které nelze posuzovat izolovaně a uměle je od sebe odtrhovat*“⁹⁸. I z tohoto rozhodnutí NSS tak jednoznačně plyne imperativ důrazu na komplexní posuzování objektivních skutečností.

⁹⁴ Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-81/11, C-142/11, bod 49. Tyto spojené věci jsou často zjednodušeně označovány jako věci „Mahagében a Dávid“ nebo jen věc „Mahagében“.

⁹⁵ Detailněji k zavinění viz kapitola 2.2.4. Zavinění.

⁹⁶ LANDGRÁF, Znalostní test: doktrína „jediného rozumného vysvětlení“, 2017.

⁹⁷ Nejvyšší správní soud, 9 Afs 44/2011-343.

⁹⁸ Nejvyšší správní soud, 2 Afs 55/2016-38, bod 23.

Požadavek na komplexnost posuzování zjištěných skutečností je pochopitelně v obecné rovině zakotven přímo v daňovém řádu⁹⁹, nicméně správci daně, ať už vědomě či nevědomě, zvláště ve složité problematice podvodů na DPH, poměrně často tuto zásadu nedodržují. NSS tak opětovně musel v konkrétním sporu rozhodnout¹⁰⁰, že je povinností správce daně shromáždit dostatečné množství důkazů za účelem prokázání oprávněnosti odepření nároku na odpočet DPH. Zároveň NSS musel správci daně v daném případě připomenout, že je vázán zásadou volného hodnocení důkazů¹⁰¹, proto nemůže upozadit důkazy ve prospěch daňového subjektu a vyzdvihnout ty, které jsou daňovému subjektu k tíži.

2.2.3. Chybějící daň

Chybějící daň¹⁰² je základním pojmovým znakem podvodu na DPH¹⁰³. Neoprávněně nezaplacená daň způsobuje narušení základního principu neutrality DPH. Neutralitu DPH je možné obnovit dvěma způsoby – zajistit odvedení momentálně chybějící daně nebo odepřít nárok na odpočet daně u jiného subjektu. Prioritním řešením je zajištění odvedení chybějící daně od subjektu, kterému původně vznikla daňová povinnost. To však v případě podvodu na DPH není možné (jelikož neodvedení DPH je samotným cílem uskutečnění podvodného jednání), proto vznikl institut odepření nároku na odpočet DPH.

Chybějící daň sama o sobě však ještě neznamená podvodné jednání. Lze si představit hned několik důvodů, proč daň nebyla uhrazena do data splatnosti. Dočasně trvajícím důvodem je například prosté opomenutí uhrazení daně, trvalým důvodem pro nezaplacení pak mohou být ekonomické důvody, kdy se stane plátce nesolventním. Aby bylo možné označit chybějící daň za okolnost související s daňovým podvodem, musí se jednat o úmyslné neodvedení daně. V případě neúmyslného neodvedení (viz výše opomenutí či nesolventnost) nebudou naplněny pojmové znaky pro označení jednání za podvodné.

V konkrétním případě tak například NSS v rozhodnutí č. j. 2 Afs 162/2018-43, zjm. bod 25, dovodil, že pokud daňový subjekt, který daň neodvedl, není nekontaktní a není tedy prakticky vyloučeno, že daň nakonec

⁹⁹ § 92 odst. 2 DŘ.

¹⁰⁰ Nejvyšší správní soud, 5 Afs 60/2017-60.

¹⁰¹ § 8 DŘ.

¹⁰² Též nezaplacená či neodvedená daň.

¹⁰³ Viz kapitola 2.2.1. Definice podvodu na DPH.

přizná a odvede, tak je předčasné se zabývat možností odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodném řetězci.

Jak již bylo uvedeno výše, chybějící daň je základní podmínkou pro využití institutu odepření nároku na odpočet DPH pro účast na podvodu. Pokud tak v konkrétní obchodní transakci, resp. obchodním řetězci, nebyla identifikována daňová ztráta, nelze užít institut odepření nároku na odpočet daně. Tomu tak bylo například v případě rozhodnutém NSS č. j. 9 Afs 333/2017-63, kdy soud zjistil, že správce daně odepřel daňovému subjektu nárok na odpočet daně na základě podvodného jednání dodavatele jeho dodavatele, a to přestože správce daně dodavateli jeho dodavatele vyměřil daň podle pomůcek ve výši 0 Kč¹⁰⁴. To ze samotné podstaty znamená, že tento subjekt státnímu rozpočtu v souvislosti se zkoumanými transakcemi žádnou daň na výstupu nedlužil.

Pro daňové orgány, potažmo soudy, je tak podstatné, aby v případě odepření nároku na odpočet daně byla vždy chybějící daň dostatečným způsobem specifikovaná. Chybějící daň však nemusí být přesně vymezená, zejména výše neodvedené daně nemusí být stanovena, jelikož se může jednat o údaj, který ani není zjistitelný. Tomu tak bylo například ve věci C-332/15, kterou rozhodoval SDEU. Soud v této věci potvrdil, že není chybou považovat za daňový podvod situaci, kdy konkrétní subjekt naprosto zásadním způsobem záměrně neplní své formální povinnosti s cílem vyhnout se zaplacení daně. Subjekt v daném případě nepodával přiznání k DPH, nevedl účetnictví, neevidoval vystavené a přijaté faktury a obecně nespolupracoval s daňovými orgány.

Multiplikace daně

Za multiplikaci (vybrané) daně jsou u daně z přidané hodnoty označovány situace, kdy správce daně usiluje o vícenásobný výběr daně v rámci konkrétní transakce, respektive určitého řetězce transakcí. Z pohledu podvodů na DPH zásadní otázkou multiplikace je legitimita takového postupu, kdy je v rámci řetězce transakcí odepřen nárok na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu, a to více než jednomu daňovému subjektu¹⁰⁵.

Vznik problematiky multiplikace daně zapříčinil účelový výklad finanční správy, která tímto nezákonným způsobem nadřazuje fiskální zájmy státu

¹⁰⁴ Bylo tomu tak z důvodu, že tento subjekt nijak nereagoval na zahájený postup k odstranění pochybností, a tedy vůbec neprokázal uskutečnění v daňovém přiznání uvedených plnění.

¹⁰⁵ Zjednodušeně řečeno, chybí „jedna“ daň, ale odepřeny jsou nároky na odpočet více subjektů s ohledem na tu „jednu“ chybějící daň.

zásadám řádné správy daní a konkrétně u DPH též principu neutrality DPH. Finanční správa tak usiluje o vícenásobný výběr DPH z jedné transakce, přestože konečným poplatníkem DPH má být výhradě spotřebitel.

Finanční správa ke svým cílům například využila rozsudek SDEU ve spojených věcech C-131/13, C-163/13, C-164/13, ve kterých soud výslovně stanovil možnost vnitrostátních správních orgánů a soudů odmítnutí přiznání nároků¹⁰⁶ stanovených v Šesté směrnici, které jsou uplatňovány podvodně nebo zneužívajícím způsobem, a to bez ohledu na vnitrostátní právní úpravu. Dále finanční správa ve svých materiálech účelově zmiňuje výňatek z bodu 44 ze stanoviska generálního advokáta k uvedenému rozsudku, ve kterém je uvedeno, že odmítnutí přiznání výhody založené směrnicí o DPH má odrazující účinek.

Teze finanční správy je reflektována nejen v argumentaci daňových orgánů, ale též ve vnitřních materiálech finanční správy. Uvedené je tak zmíněno například v bodě 12 Právního rámce pro situaci popsanou v čl. 6 Taktického postupu¹⁰⁷ nebo na str. 62 materiálu Podvody na DPH – aktuální trendy a změny v přístupu v návaznosti na recentní judikaturu¹⁰⁸. Oba materiály jsou aktuální k roku 2019. Stejný názor hájil v publikovaných článcích David Švancara, ředitel odboru nepřímých daní na Odvolacím finančním ředitelství¹⁰⁹.

Výše uvedený přístup finanční správy byl přitom vyvrácen nejpozději rozhodnutím NSS č. j. 4 Afs 140/2017-54 ze dne 30. 11. 2017. V bodě 35 tohoto rozhodnutí soud konstatoval: „*Prostředky boje proti daňovým podvodům totiž nemohou sloužit k obohacení fisku, resp. multiplikaci výběru daně z přidané hodnoty tím, že by stejná daň byla opakovaně vybírána od jednotlivých článků řetězce.*“¹¹⁰ Přestože v rámci uvedeného rozhodnutí soud posuzoval souběh ručení a zajišťovacího příkazu, má Autor jednoznačně za to, že se jedná o vyslovení obecného principu, který je tak možné aplikovat i v případě vícenásobného odeprání nároku na odpočet daně. Ostatně premisu, že při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu vyslovil ÚS již ve svém nálezu sp. zn. II. ÚS 664/04.

¹⁰⁶ Množné číslo v této větě (bod 49 uvedeného rozsudku) odkazuje na instituty nárok na odpočet daně, osvobození od daně a vrácení DPH.

¹⁰⁷ Generální finanční ředitelství, Právní rámec pro situaci popsanou v čl. 6 Taktického postupu, 2019.

¹⁰⁸ Odvolací finanční ředitelství, Podvody na DPH – aktuální trendy a změny v přístupu k návaznosti na recentní judikaturu, 2019.

¹⁰⁹ Například ŠVANCARA, Několik poznámek k článku „Nástroje pro boj proti podvodům na DPH a limity jejich využívání“, 2018.

¹¹⁰ Zvýraznění přidáno Autorem.

Při posuzování multiplikace daně je důležité pamatovat na to, že odepření nároku na odpočet DPH nemá sankční charakter¹¹¹. Odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu je pouze prostředkem pro zachování neutrality DPH. Základním předpokladem pro toto odepření nároku na odpočet daně je existence daňového podvodu, a pojmovým znakem daňového podvodu je existence chybějící daně. V případě, že dojde k odepření nároku na odpočet jednomu subjektu, který se účastnil podvodné transakce, nemůže být již nárok na odpočet daně odepřen jinému subjektu v řetězci, protože neutralita DPH bude již obnovena. Jinak řečeno, státnímu rozpočtu již nechybí podvodně neodvedená daň, žádný podvod na DPH již nadále neexistuje, proto z tohoto důvodu nelze odpírat nároky na odpočet dalším subjektům.

Dle Autora je teoreticky zajímavou myšlenkou argumentace rovností subjektů¹¹², kdy by subjekt, kterému byl odepřen nárok na odpočet daně, mohl argumentovat, že on se sice účastnil podvodu, ale je nespravedlivé, že nárok na odpočet daně byl odepřen jen jemu, i když se podvodné transakce účastnili i jiné subjekty. Dokonce by mohl tvrdit, že jiné subjekty v řetězci transakcí „se provinili více“, jelikož se úmyslně účastnili daného řetězce transakcí, přičemž on se účastnil pouze nevědomě (zavinění z nedbalosti).

Taková argumentace by se lapidárně dala přirovnat k lidovému „zloděj křičí, chyťte zloděje“ nebo k Autorem upravenému „zloděj křičí, chyťte většího zloděje“. Uvedená teze je však chybná v základním rozlišení zásad, na kterých je postavena správa daní v porovnání činností orgánů činných v trestním řízení. Jak již bylo uvedeno výše, odepření nároku na odpočet nemá sankční charakter, cílem správce daně tedy není tímto způsobem trestat¹¹³, ani není úkolem dosáhnout „co nejspravedlivějšího rozdělení daňové povinnosti mezi subjekty spolupodílející se na daňovém podvodu“.

Velmi zajímavou by se však stala situace v případě, kdy by správce daně v jeden časový moment disponoval dostatečnými důkazními prostředky pro odepření nároku na odpočet více daňovým subjektům v rámci jedné podvodné řetězové transakce. Tato situace by skutečně mohla zapříčít porušení zaručených ústavních práv s ohledem na možnou libovůli správce daně. Na první pohled se nejspravedlivějším řešením jeví poměrové odepření nároku na odpočet daně. Na

¹¹¹ Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-81/11, C-142/11, bod 61.

¹¹² Čl. 1 LZPS.

¹¹³ Přestože je třeba uznat, že případné související penále má sankční povahu.

druhou stranu takový postup by teoreticky otevřel možnost obrany daňového subjektu Autorem výše uvedenou vyloučenou argumentací ve smyslu, že daňový subjekt nebyl jediným v podvodné transakci, kterému by měl být odepřen nárok na odpočet daně. Za současné úrovně poznání ani Autor nedokáže vyslovit jednoznačný právní názor na řešení dané situace.

2.2.4. Zavinění

Zavinění ze strany konkrétního daňového subjektu je základní podmínkou pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodném řetězci. Potřebnou míru zavinění vymezil SDEU v klíčovém rozsudku týkající se podvodů na DPH ve spojených věcech C-439/04, C-440/04. V bodě 56 rozhodnutí soud stanovil, že za účastníka podvodu lze označit osobu povinnou k dani, která „*věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH*“¹¹⁴. V takovém případě totiž daná osoba „*pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem*“¹¹⁵.

Dále SDEU ve stejném bodě stanovil, že je nerozhodné, zda konkrétní daňový subjekt měl či neměl ze své účasti na podvodném řetězci prospěch¹¹⁶. SDEU však již nevykládá, co přesně se rozumí použitému terminus technicus „*věděl nebo měl vědět*“¹¹⁷, soud pouze uvádí, že se zavinění musí posuzovat na základě objektivních skutečností.

Pro posuzování podvodů na DPH je však nezbytné „*věděl nebo měl vědět*“ určitým způsobem vymezit. Pro výklad uvedeného termínu lze využít trestní právo. Trestní právo lze analogicky použít, jelikož se nejedná o výklad termínu vztahujícímu se k samotnému daňovému řízení, ale jedná se o obecný výklad míry zavinění daňového subjektu, který lze využít napříč právními odvětvími¹¹⁸.

V trestním právu jsou užity pojmy „*věděl*“ a „*vědět měl a mohl*“, které lze společně postavit na roveň zkoumanému termínu „*věděl nebo měl vědět*“. V trestním právu výše uvedené pojmy odkazují na subjektivní stránku trestného

¹¹⁴ Zvýraznění přidáno Autorem.

¹¹⁵ Bod 57 uvedeného rozsudku.

¹¹⁶ S tímto SDEU vysloveným názorem nesouhlasí generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer, který ve svém stanovisku v bodě 40 an. obhajuje neobhajitelný názor, kdy by neměl být odepřen nárok na odpočet daně subjektu, který sice věděl, že se účastní podvodného řetězce transakcí, ale nemá z této účasti žádný prospěch. Aprobací tohoto názoru by se daňové orgány dostaly do často bezvýhodné situace, kdy by musely prokázat konkrétní prospěch konkrétního daňového subjektu.

¹¹⁷ V angličtině „*knew or should have known*“

¹¹⁸ Autor si je vědom toho, že tento názor je do značné míry v rozporu s názorem NSS, respektive minimálně názorem NSS vyjádřeného v rozsudku č. j. 10 Afs 182/2018-42, zjm. v bodech 55 a 58.

činu jako typový pojmový znak trestného činu. Pojem „věděl“ je užitý v § 16 odst. 1 písm. a) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, a pojmové spojení „vědět měl a mohl“ v písm. b) stejného odstavce.

Šámal et al.¹¹⁹ zaviněním rozumějí „*vnitřní, psychický vztah pachatele k podstatným složkám trestného činu*“¹²⁰. Zavinění se skládá ze složek vědění a vůle. Vědění, jako intelektuální složka, zahrnuje „*vnímání pachatele, tj. odraz předmětů, jevů a procesů ve smyslových orgánech člověka, jakož i představu předmětů a jevů, které pachatel vnímal dříve nebo ke kterým dospěl svým úsudkem na základě znalostí a zkušeností*.“¹²¹ Vůlí, volní složkou zavinění, se rozumí především „*chtění nebo srozumění, tj. v podstatě rozhodnutí jednat určitým způsobem se znalostí podstaty věci. Jestliže pachatel rozhodne skutečnosti nechce, ani s nimi není srozuměn, není tu žádný volní vztah*.“¹²².

Různými kombinacemi přítomnosti volní složky a složky vědění lze zavinění v nejjednodušší formě dělit na úmysl přímý, úmysl nepřímý, nedbalost vědomá a nedbalost nevědomá. V případě nedbalosti pachatel trestného činu nechce způsobit porušení či ohrožení zákonem chráněného zájmu, ale přitom ví nebo minimálně má vědět, že k takovému porušení nebo ohrožení chráněného zájmu může dojít. Jinými slovy zavinění z nedbalosti lze chápat také jako zanedbání zákonem stanovené povinné opatrnosti¹²³.

Ve smyslu přeneseném do daňového práva příjemce plnění tak bude odpovídat za chybějící daň z důvodu daňového podvodu v případě, že věděl, že může porušit právem chráněný zájem, ale bez přiměřených důvodů spoléhá, že takové porušení nezpůsobí (*culpa lata*). Příjemce plnění bude také odpovídat za chybějící daň, i když nevěděl, že svým jednáním může takové porušení způsobit, ač o tom vzhledem k okolnostem a ke svým osobním poměrům vědět měl a mohl (*culpa levis*).

Pokud si příjemce plnění ve vztahu k poskytovateli plnění, resp. ve vztahu k subjektům v rámci podvodného řetězce, počíná vědomě nebo nevědomě nedbale, odpovídá za chybějící daň v takovém podvodném řetězci¹²⁴. Pro

¹¹⁹ ŠÁMAL, a další, Trestní zákoník, 2012.

¹²⁰ Tamtéž, § 15, Obecně k pojmu zavinění, bod II.

¹²¹ Tamtéž.

¹²² Tamtéž.

¹²³ ŠÁMAL, a další, Trestní zákoník, 2012, § 16, K odst. 1, bod I.

¹²⁴ Je zřejmé, že někteří příjemci plnění se mohou i úmyslně účastnit daňových podvodů, v takovém případě je zavinění tvořeno i pozitivní volní složkou. Nicméně pro účely daňového řízení je volní složka nerozhodná. Prokazování zavinění tíží správce daně, proto prokazování

stanovení odpovědnosti příjemce plnění tak postačí prokázání i nevědomé nedbalosti jakožto „nejnižší formy zavinění“.

K uvedenému přístupu má zásadní výhrady například Lichnovský¹²⁵, který se domnívá, že správce daně musí důkladně rozlišovat mezi tím, co klade daňovému subjektu za vinu, zda „věděl“ nebo jen „vědět mohl a měl“. Z pohledu Autora se jedná o pouhé teoretizování bez reálného praktického dopadu. Z praktické zkušenosti Autora se správci daně naprosto racionálně drží judikaturního, resp. zákonného, vymezení podmínek pro aplikaci odepření nároku na odpočet, formulovaného právě „věděl nebo vědět měl“. Úkolem správce daně není přesné prokazování, která ze dvou možných variant skutečně nastala, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Z tohoto pohledu pro daňové řízení je naprosto nerozhodné, jakým způsobem se daňový subjekt provinil, postačí totiž prokázání „jakéhokoli“ zavinění.

Z pohledu důsledků zavinění judikatura ani právní řád nijak nerozlišují, zda zavinění bylo vědomé nebo nevědomé, zároveň je umožněno daňovému subjektu argumentovat, že jednal s náležitou obezřetností v obou případech rovnocenně. Není zde tedy jediný relevantní důvod pro vyžadování rozlišení mezi vědomým a nevědomým zaviněním, kromě snahy o účelové zvýhodnění postavení daňového subjektu, pro případ, kdy by správce daně stanovil, že daňový subjekt o podvodu věděl. Dle názoru Autora je však nepochybné, že by se tak nikdy nestalo, jelikož neexistuje jediný důvod, proč by správce daně měl zvolit pro něj, z pohledu důkazního břemena, obtížnější pozici, aniž existuje jediný rozdíl v následcích pro daňový subjekt v případě prokázání.

Dle Autora je též naprosto irelevantní argumentace Lichnovského, který svůj názor zakládá i na praxi orgánů činných v trestním řízení, kteří údajně využijí slova „věděl“ v rozhodnutí správce daně, aby zahájili trestní stíhání. Taková argumentace je z určitého lidského pohledu sice pochopitelná, nicméně v právním státě nemůže nikdy obstát, spíše upozorňuje na nekvalitní práci orgánů činných v trestním řízení. Práce orgánů činných v daňovém řízení nemůže být ovlivňována „potřebami“ orgánů činných v trestním řízení už jen ze samotné rozdílné podstaty daňového a trestního řízení.

pozitivní volní složky zavinění se jeví zřejmě neúčelné s ohledem na skutečnost, že cílem správce daně je prokázání takové účasti příjemce zdanitelného plnění, která opravňuje užití institutu odepření nároku na odpočet daně. Jiné (vyšší) nároky jsou pak kladeny na žalobce v trestním řízení.

¹²⁵ LICHNOVSKÝ, Podvody na DPH a jejich prokazování II, 2017, bod 8.

Nevědomá nedbalost, míra náležité opatrnosti

V rámci trestního práva nevědomá nedbalost, jakožto „nejnižší forma zavinění“, vychází z možnosti znalosti pachatele trestného činu a zároveň jeho povinnosti předvídat poruchu nebo ohrožení právem chráněného zájmu. Možnost znalosti se v obecné rovině zkoumá z hlediska objektivních okolností spojených se skutkem a subjektivních dispozic daného pachatele.¹²⁶ V případě, že rozhodná skutečnost byla pro pachatele seznatelná, je nezbytné posoudit, zda byl i povinen předvídat poruchu nebo ohrožení právem chráněného zájmu. To znamená, zda měl povinnost jednat určitým způsobem, zda měl zachovat náležitou míru opatrnosti¹²⁷, to jest takovou, jejímž dodržením by se nestal spolupachatelem trestného činu.

Náležitá míra opatrnosti se skládá z objektivní a subjektivní složky. Pokud daňový subjekt dodrží náležitou míru opatrnosti z objektivního i subjektivního hlediska, nemohl jednat nedbalostně. Objektivní hledisko náležité míry opatrnosti žádá od každého zpravidla stejnou míru opatrnosti. Z pohledu daňového práva je důležité poznamenat, že daňové předpisy nevymezují žádné zvláštní kategorie daňových subjektů, respektive příjemců plnění, pro které by stanovovaly jinou požadovanou míru opatrnosti. Proto se pro posuzování v daňovém odvětví uplatní obecná zásada rozumného člověka. To znamená, že zpravidla postačí dodržet lidskou společností uznanou míru potřebné opatrnosti.

Druhou složkou míry opatrnosti je část subjektivní, která může být vynaložena v konkrétním případě. Je tedy nezbytné ji posuzovat vždy individuálně. Mezi rozhodné skutečnosti v rámci posuzování subjektivní míry opatrnosti patří okolnosti případu, to jest prostředí, okolnosti spáchaného činu jako čas, viditelnost, povětrností podmínky aj. Mezi tyto skutečnosti se řadí také typ poskytovaného plnění, jelikož některé typy plnění jsou obecně častěji podvodníky zneužívané než jiné, například zlato nebo ropa, resp. pohonné hmoty.

V rámci posuzování subjektivní míry opatrnosti by mohly být rozhodujícími skutečnostmi například i zkušenosti příjemce plnění, jeho znalosti, vzdělání, kvalifikace ad. Nicméně správce daně, dle zkušenosti Autora, typicky nevyhodnocuje zkušenosti či vzdělání příjemce plnění. Dle názoru Autora je tomu tak zejména proto, že se jedná o velmi individuální vlastnosti daňových subjektů,

¹²⁶ ŠÁMAL, a další, Trestní zákoník, 2012, § 16, K odst. 1, bod III.

¹²⁷ K náležité míře opatrnosti v této kapitole viz ŠÁMAL, a další, Trestní zákoník, 2012, § 16 nedbalost, K odst. 1, bod IV.

respektive jejich zástupců. Značná individuálnost takových vlastností velmi ztěžuje vyhodnocování a správné aplikování zjištěných skutečností, zvláště pokud se uváží skutečnost, že valnou většinu rozhodnutí správce daně provádějí úřední osoby bez právního vzdělání jen na základě podrobných metodických pokynů.

Jelikož správce daně neposuzuje osobní individuální vlastnosti daňového subjektu, resp. jeho zástupců, tak při zhodnocení dodržování náležité míry opatrnosti vychází ze zjištěných objektivních okolností. V případě, že správcem daně řádně prokázané objektivní okolnosti, které správce daně je povinen zkoumat ke dni uskutečnění plnění¹²⁸, neposkytují, na základě komplexního posouzení¹²⁹, jiné rozumné vysvětlení než že daná transakce je zasažená podvodem, to znamená, že okolnosti jsou skutkově podložené, logické a vzájemně nerozporné¹³⁰, odpovídá příjemce plnění za nezaplacenou daň. Pro správce daně platí imperativ, že rozhodné objektivní okolnosti je nezbytné zkoumat k okamžiku uskutečnění plnění.

Daňový subjekt má však právo nejen zpochybnit správcem daně prokazované objektivní skutečnosti, ale má též právo namítat, že se v dané transakci choval dostatečně obezřetně. Správce daně následně na podložená tvrzení¹³¹ daňového subjektu je nucen reagovat, protože prokázáním existence objektivních skutečností svědčících o nastání podvodu a o zavinění příjemce plnění se důkazní břemeno nepřenáší na daňový subjekt, ale nadále tíží správce daně¹³². Čím kvalifikovanější aktivitu daňový subjekt vyvine, tím větší nároky jsou kladeny na správce daně v rámci jeho břemena důkazního. Pokud se správce daně řádně nevypořádá s argumentací daňového subjektu, neunes tak břemeno důkazní a není oprávněn daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně.

2.2.5. Náležitá obezřetnost dle judikatury

Podle NSS by se v obecné rovině každý daňový subjekt měl chovat odpovídajícím způsobem obezřetně, jelikož takové chování odpovídá racionálnímu uvažování za účelem minimalizace podnikatelského rizika. Soud

¹²⁸ Nelze vycházet ze skutečností nastalých ex post. Nejvyšší správní soud, 5 Afs 78/2017-33, bod 30.

¹²⁹ Nejvyšší správní soud, 6 Afs 130/2014-60.

¹³⁰ Nejvyšší správní soud, 9 Afs 194/2017-34, bod 42.

¹³¹ Daňový subjekt nenese břemeno důkazní, nicméně pouhé nesouhlasné vyjádření bez dalšího zjevně nelze akceptovat jako relevantní zpochybnění závěrů správce daně. Přestože daňový subjekt netíží břemeno důkazní, je zřejmé, že čím kvalitněji bude mít daňový subjekt svá tvrzení logicky a dokumentačně podložena, tím obtížnější pozici bude mít správce daně.

¹³² Nejvyšší správní soud, 9 Afs 194/2017-34, zjm. body 40 až 43.

dokonce konstatoval, že by se každý daňový subjekt měl v rámci své podnikatelské obezřetnosti snažit dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů¹³³. Takovou „běžnou podnikatelskou obezřetnost“ lze označit za minimální úroveň obezřetnosti v obchodních vztazích.

Pokud však daňový subjekt u zamýšlené transakce objeví i jen náznaky nesrovnalostí vzbuzující podezření podvodu, měl by si o druhém subjektu zjistit více informací¹³⁴. V opačném případě se vystavuje zvýšenému riziku nezachování náležité obezřetnosti. NSS dále upřesnil, že typický požadavek na zvýšenou míru obezřetnosti daňového subjektu bude na místě, pokud budou existovat pochybnosti o „solidnosti“ transakce zejména z hlediska samotného dodavatele, předmětu dodávky nebo ceny dodávky¹³⁵.

Zvláště obezřetným by měl daňový subjekt být v situaci, kdy uskutečňuje obchody, které se vymykají z jeho běžné obchodní činnosti. NSS dále tento svůj závěr rozvinul, kdy stanovil, že *„čím více se určitý obchod vymyká běžné činnosti daňového subjektu, tím spíše je spravedlivé po něm požadovat, aby vynaložil vyšší úsilí ohledně toho, zda se tím neúčastní daňového podvodu“*¹³⁶. Pokud však daňový subjekt bude podloženě argumentovat, že zkoumané obchodní transakce byly standardní z pohledu jeho běžné obchodní praxe, tak je na správci daně, aby prokázal, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo¹³⁷.

Požadavek na náležitou obezřetnost daňového subjektu tak ze strany finančních orgánů nemůže být bezbřehý, musí být vždy dodržován princip proporcionality rozložení rizika mezi daňový subjekt a finanční správu¹³⁸. Na daňový subjekt zejména nelze přenášet v nepřiměřeném měřítku kontrolu splnění povinností vyplývajících z obchodního styku. Pokud tak daňový subjekt neměl důvod pochybovat o legalitě jednání druhé strany, tak mu nemůže být odepřena výhoda ze systému DPH.

Dále na daňový subjekt nelze přenášet kontrolní povinnosti finanční správy. SDEU příkladem uvedl, že nelze přenášet povinnost kontroly, zda je druhý subjekt v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží, zda je schopen uvedené zboží dodat nebo zda splnil své povinnosti ohledně

¹³³ Nejvyšší správní soud, 9 Afs 44/2011-343.

¹³⁴ Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-81/11, C-142/11, bod 60.

¹³⁵ Nejvyšší správní soud, 5 Afs 60/2017-60, bod 69.

¹³⁶ Nejvyšší správní soud, 6 Afs 31/2018-53, bod 15.

¹³⁷ Nejvyšší správní soud, 5 Afs 60/2017-60, bod 54.

¹³⁸ Soudní dvůr Evropské unie, věc C-409/04, bod 58.

podání daňového přiznání a úhrady DPH¹³⁹. V daném případě je kontrola povinností finančních orgánů a sankciovaný by měl být výhradně jen subjekt, který takto neplní své vlastní povinnosti při správě daní.

2.3. Skutečnosti nasvědčující účasti na podvodu

Správce daně prokazuje objektivní skutečnosti, na základě kterých lze učinit závěr, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se přijetím plnění účastní podvodu v obchodním řetězci. Nicméně pro daňový subjekt může být v obchodní praxi složité rozeznat skutečnosti, které jsou běžné a skutečnosti, které by daňový subjekt měly vést k větší opatrnosti. Větší jednoznačnosti zcela jistě nepomáhá ani to, že finanční správa zastává odlišné názory oproti soudům ohledně toho, co lze považovat za objektivní skutečnosti prokazující účast na podvodu.

V jedné nejmenované „živé kauze“, na které se Autor podílí, tak správce daně například označil za objektivní skutečnost to, že dodavatel daňového subjektu nemá webové stránky. Další objektivní skutečností pro správce daně bylo to, že daňový subjekt v dubnu roku 2017 nezohlednil při svém jednání skutečnost, že jeho dodavatel nezveřejnil ve Sbírce listin obchodního rejstříku účetní závěrku za rok 2017¹⁴⁰. Za objektivní skutečnost správce daně též označil neuvedení předmětných transakcí v kontrolním hlášení a daňovém přiznání, nebo že dodavatel daňového subjektu není pro správce daně kontaktním. Jakým způsobem má daňový subjekt, ex post po uskutečnění plnění, uvedeným skutečnostem v reálném světě zabránit je pro Autora záhadou.

Lze samozřejmě argumentovat, že uvedené závěry byly excesem jednoho správce daně (jednoho úředníka), nicméně dle zkušenosti Autora se zdaleka nejedná o ojedinělé případy. Tzv. „oblíbenými“ správci daně využívanými objektivními skutečnostmi prokazující zavinění daňových subjektů jsou zejména nezveřejnění účetní závěrky, neexistence/zastaralost webových stránek nebo nesoulad zápisu o předmětu činnosti v obchodním rejstříku se skutečností či živnostenským rejstříkem.

Přestože Autor nezpochybňuje, v souladu s bodem 30 rozhodnutí NSS č. j. 9 Afs 10/2018-48, že uvedené skutečnosti mohou při komplexním posouzení

¹³⁹ Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-81/11, C-142/11, zjm. body 61 a 62.

¹⁴⁰ Na otázku jakým způsobem to měl daňový subjekt při svém jednání zohlednit se Autor odpovědi v řízení nedočkal.

podpůrně prokazovat, že daňový subjekt nejednal obezřetně, a probrace jejich relevantnosti je, dle zkušenosti Autora, bohužel zneužívaná správci daně. Není tak výjimečné, že právě na tyto skutečnosti správce daně klade největší důraz, pravděpodobně proto, že se jedná o jednoduše zjistitelné skutečnosti a jejich fakticitu v podstatě není možno zpochybnit.

Nicméně správci daně opomíjejí, že je to právě a jen finanční správa, která disponuje pravomocí udělovat sankce za protizákonné nezveřejňování účetní závěrky¹⁴¹. Přímo i v rozporu s evropským právem pak postupují správci daně, kteří za objektivní okolnost, prokazující účast daňového subjektu na podvodné transakci, označí situaci, kdy daňový subjekt nekontroluje svého obchodního partnera, zda řádně podává daňové přiznání nebo kontrolní hlášení. V takové situaci správce daně na daňový subjekt přenáší nezákonně své kontrolní povinnosti¹⁴². V případě neplnění daňových povinností určitým daňovým subjektem má navíc správce daně možnost takový daňový subjekt označit za nespolehlivého plátce¹⁴³.

Z uvedených důvodů se proto Autor rozhodl provést rešerši za účelem poskytnutí přehledu objektivních okolností, které za objektivní okolnosti svědčící o „věděl nebo měl vědět“ označil NSS. Naprostá většina níže uvedených objektivních okolností by nebyla dostatečná pro prokázání účasti na podvodném řetězci sama o sobě, snad s výjimkou neobvyklé ceny, ale v kombinaci s dalšími objektivními okolnostmi v daném případě bylo dle soudu možné konstatovat takový závěr.

Nejvyšší správní soud, 1 Afs 26/2012-34

- Daňový subjekt jako společnost s minimálním pohybem kapitálu začala provádět sporné transakce v hodnotě desítek milionů korun;
- cena za plnění násobně odlišná od ceny obvyklé;
- provádění plateb prostřednictvím postupování pohledávek;
- nesjednání zajištění proti kurzovým rizikům z obchodních transakcí, které jsou pro daňový subjekt tak neobvyklé;
- žádná zkušenost daňového subjektu s vybraným oborem, přičemž si daňový subjekt nezjistil relevantní informace o daném trhu.

¹⁴¹ § 37ab zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

¹⁴² Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-81/11, C-142/11, bod 62.

¹⁴³ § 106a ZDPH.

Nejvyšší správní soud, 2 Afs 15/2014-59

- Neobvyklá cena – přibližně o 4% nižší cena než na burze emisních povolenek;
- důkazy o tom, že si daňový subjekt byl neobvyklosti ceny vědom¹⁴⁴;
- neprověřování obchodních partnerů – neprověření ekonomické aktivity dodavatelů, zjm. neprověření za jakých okolností dosahují zisku;
- žádná snaha daňového subjektu o trvalé obchodní vztahy, pouze pasivní vyčkávání na kontaktování od dodavatelů, a to přestože předmětné obchodní transakce byly pro daňový subjekt značně ziskové.

Nejvyšší správní soud, 6 Afs 156/2014-47

- Nestandardní obchodní historie mezi stejnými společnostmi, v tomto rozhodnutí uskutečnění stejného obchodu jednou za několik let v hodnotě desítek milionů Kč, přičemž daňový subjekt jinak nevyvíjel žádnou souvislou podnikatelskou činnost;
- žádná smluvní specifikace množství či kvality dodávaného zboží;
- několik měsíců dlouhá splatnost faktur, které ani tak nebyly zaplacený;
- žádné pojištění přepravovaného zboží ani pojištění proti nezaplacení obchodního partnera, i když se jedná o transakci za desítky milionů Kč.

Nejvyšší správní soud, 1 Afs 16/2017-43

- Dodavatel stavebního díla nemá živnostenské oprávnění;
- smlouva o díle je pouze rámcová, neobsahuje žádné konkrétnější údaje o rozsahu prací, způsobu dodání materiálu apod.;
- žádná stavební dokumentace, dle které by mohl daňový subjekt posuzovat průběh díla;
- veškeré platby v rámci dané obchodní transakce prováděné v hotovosti, přestože daňový subjekt má dostatek prostředků na bankovním účtu a zároveň jiné, menší, platby provádí bezhotovostně.

¹⁴⁴ V tomto případě záznamy telefonních hovorů

Nejvyšší správní soud, 4 Afs 233/2015-21

- Ústní dohody u velkých obchodů (desítky milionů Kč);
- daňový subjekt na základě výslechu správcem daně v jiné věci věděl, že jeho dodavatel je zapojen do obchodního řetězce, který je prověřován kvůli nestandardnostem správcem daně, a přitom neučinil žádná patřičná opatření.

Další objektivní skutečnosti z rozhodnutí NSS

- Úhrady přes bankovní účty, které nejsou oznámeny správci daně¹⁴⁵ nebo úhrady značných částek v hotovosti¹⁴⁶;
- obecný obsah smluv bez konkrétnější specifikace plnění¹⁴⁷;
- personální propojení s jinými společnostmi v podvodném řetězci¹⁴⁸;
- vystavené daňové doklady, respektive uskutečnění samotného plnění, v rozporu se smlouvou uzavřenou mezi subjekty¹⁴⁹;
- obchodní transakce podstatně vybočuje z běžné obchodní praxe daňového subjektu¹⁵⁰;
- pravidelné změny dodavatelů daňového subjektu, kdy se jedná vždy o nově vzniklé společnosti, přičemž plnění je věcně totožné, a i smluvní forma je totožná¹⁵¹;
- minulé zkušenosti s podvodem, kdy se daňový subjekt stal, byť nezaviněně, součástí podvodného řetězce¹⁵²;
- nakupování zlata, o němž není znám jeho původ a bez ověřování ryzosti zlata¹⁵³;
- prodej majetku s odkládací podmínkou splátek kupní ceny a obratem pronájem daného majetku zpět s okamžitou splatností nájmu, přičemž výše splátek prakticky způsobuje dostání se do postavení, kdy nemůže kupující daň zaplatit¹⁵⁴;

¹⁴⁵ V rozporu s § 96 odst. 1 ZDPH.

¹⁴⁶ Nejvyšší správní soud, 2 Afs 55/2016-38.

¹⁴⁷ Nejvyšší správní soud, 10 Afs 70/2018-73.

¹⁴⁸ Nejvyšší správní soud, 9 Afs 88/2018-27.

¹⁴⁹ Nejvyšší správní soud, 6 Afs 61/2019-27.

¹⁵⁰ Dovozeno a contrario z Nejvyšší správní soud, 5 Afs 60/2017-60, bod 54.

¹⁵¹ Nejvyšší správní soud, 3 Afs 147/2017-41.

¹⁵² Nejvyšší správní soud, 2 Afs 35/2007-111.

¹⁵³ Nejvyšší správní soud, 9 Afs 44/2011-343.

¹⁵⁴ Nejvyšší správní soud, 4 Afs 294/2015-23.

- získání pohledávky pro započtení pohledávek obratem místo zaplacení kupní ceny za prodaný majetek, přičemž kupující věděl o špatné finanční situaci prodávajícího, který se tak dostal do postavení, kdy nemůže daň zaplatit¹⁵⁵.

2.4. Zneužití práva

Zneužití práva je neurčitým právním pojmem, při jehož definování se přesně neshodnou ani takové kapacity v oboru teorie práva jakými jsou profesori Knapp¹⁵⁶ a Gerloch¹⁵⁷. Z pohledu práva daňového, jakožto práva veřejného, lze právo zneužívající jednání příležitostně označit jako jednání *in fraudem legis*, tj. obcházení zákona.

Kupříkladu Knapp výkon práva *in fraudem legis* definuje jako chování, které „*spočívá v tom, že se někdo chová podle právní normy (secundum legem), ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího. Takovéto chování může nastat zejména využitím mezery v zákoně či nejasnosti zákona apod.*“¹⁵⁸ Knapp dále klade důraz na nezbytnost důsledného rozlišování, zda se jedná o jednání *in fraudem legis*¹⁵⁹ nebo o jednání dovolené, *praeter legem*.

Obdobné nahlížení na zákaz zneužití práva zastává i NSS. Problematikou zneužití práva se zabýval i rozšířený senát NSS v usnesení č. j. 1 As 70/2008-74. NSS v uvedeném usnesení konstatoval, že zákaz zneužití práva patří mezi důležité principy právního řádu. Jako takový se však velmi často střetává s jinými důležitými principy právního řádu, vůbec nejčastěji se, zcela logicky, jedná o princip právní jistoty. Zákaz zneužití práva je z tohoto pohledu určitou výjimkou z pravidla, jedná se, v jistém smyslu, o prostředek *ultima ratio*, proto NSS zdůrazňuje, že musí být jako takový uplatňován nanejvýš restriktivně¹⁶⁰.

¹⁵⁵ Nejvyšší správní soud, 4 Afs 223/2014-36.

¹⁵⁶ KNAPP, Teorie Práva, 1995, str. 184 až 186.

¹⁵⁷ GERLOCH, Teorie práva, 2013, str. 144.

¹⁵⁸ KNAPP, Teorie Práva, 1995, str. 186.

¹⁵⁹ Na základě účelu a zaměření této práce se Autor rozhodl používat výrazy „zneužití práva“ a „*in fraudem legis*“ vzájemně zaměnitelně, přestože podle právní teorie mohou mít tyto výrazy mírně odlišné konotace užití.

¹⁶⁰ Dle jiného rozhodnutí NSS č. j. 1 Afs 61/2015-46, bod 33, by se mělo v daňové praxi s institutem zneužití práva zacházet „jako se šafránem“.

V jednom ze svých předcházejících rozhodnutí NSS¹⁶¹ zákaz zneužití práva mimo jiné označil za materiální korektiv formálního pojmání práva, který vnáší do právního řádu hledisko ekvity (spravedlnosti). Uvedené pojetí ještě dále NSS rozvedl, kdy obecně stanovil, že „*Zneužití práva nastává v případě, kdy jsou formálně splněny veškeré podmínky vyžadované právním řádem pro určité jednání, ale materiální výsledek tohoto jednání je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy.*“¹⁶² A přestože je daňové právo v různých ohledech velmi specifické od jiných právních oblastí, i v něm se pochopitelně musí obecný princip zákazu zneužití práva dodržovat¹⁶³.

Jak je uvedeno výše, podstatou jednání in fraudem legis je nejčastěji využití určité mezery v právním řádu, která konkrétní jednání nezakazuje, přičemž je však zřejmé, že dané jednání je v rozporu se smyslem a účelem konkrétní právní úpravy. Přesně tak tomu bylo i v jednom ze základních rozhodnutí SDEU týkající se zneužití práva, rozsudku ve věci C-255/02¹⁶⁴. V uvedeném případě společnost Halifax plc založila 100% dceřině společnosti, aby po formální stránce nezakázaným způsobem získala daňovou výhodu. SDEU v uvedeném rozsudku jednoznačně stanovil, že Šestá směrnice „*musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároky osoby povinné k dani na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití.*“¹⁶⁵. V případě zneužití práva tak daňový subjekt ztrácí nárok na odpočet DPH.

SDEU ve zkoumaném rozhodnutí dále stanovil obecná pravidla postupu pro případ užití institutu zneužití práva správními nebo soudními orgány. Pro prokázání existence zneužití práva musí být splněny dvě základní podmínky:

- a) daňový subjekt jednáním získal daňové zvýhodnění (objektivní znak);
- b) ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že získání daňového zvýhodnění je hlavním cílem uskutečnění plnění (subjektivní znak).

Z uvedených dvou podmínek se jako výkladově problematičtější jeví druhá podmínka, tj. že hlavním cílem předmětného jednání bylo získání daňového zvýhodnění. SDEU připomíná, že je úkolem vnitrostátních orgánů, aby zjistili

¹⁶¹ Nejvyšší správní soud, 1 Afs 107/2004-48.

¹⁶² Nejvyšší správní soud, 5 Afs 314/2016-55, bod 26.

¹⁶³ Ostatně velmi trefně to vyjádřil generální advokát Poiares Maduro ve svém stanovisku k věci C-255/02, kdy mj. uvedl: „*Daňové právo by se nemělo stát druhem právního "Divokého západu", ve kterém prakticky každý typ oportunistického chování musí být tolerován tak dlouho, dokud je v souladu se striktním formalistickým výkladem příslušných daňových ustanovení a zákonodárce výslovně nepřijal opatření, aby zabránil takovému chování.*“

¹⁶⁴ Často zjednodušeně označované jako věc „Halifax“.

¹⁶⁵ Shrnutí rozhodnutí ve věci C-255/02; zvýraznění přidáno Autorem.

skutečný obsah a význam dotčených plnění. Přitom orgány mohou „vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnicími se plánu na snížení daňové zátěže.“¹⁶⁶.

Výkladové problémy druhé z výše uvedených podmínek však souvisí také se záměrným použitím slova „hlavní“¹⁶⁷ ve vztahu k určení záměru zkoumaného jednání. V předmětné věci tak generální advokát Poiares Maduro navrhoval zaujmout restriktivnější výklad zneužití práva, než jaký nakonec aproboval SDEU.

Generální advokát zdůraznil, že daňový subjekt má vždy možnost volby využívání těch nejvýhodnějších daňových struktur, které jsou právním řádem umožněny, nikdo daňový subjekt nemůže nutit volit méně výhodné daňové řešení¹⁶⁸. To odpovídá právní jistotě a legální licenci dané objektivním právem. Proto musí být zákaz zneužití práva vykládán takovým způsobem, aby nebylo zasaženo legitimní podnikání. Generální advokát tak dovozuje¹⁶⁹, že o zneužití práva se bude jednat pouze v případě, že zkoumaná hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání daňového zvýhodnění. Pro zachování legálnosti jednání podle generálního advokáta tak stačí, aby zkoumané jednání bylo, alespoň v určitém rozsahu, odůvodněno běžnými podnikatelskými cíli¹⁷⁰.

SDEU však byl jiného názoru a otevřel tak možnost širšímu výkladu zásady zákazu zneužití práva na úkor zásady právní jistoty. Ostatně výkladem „hlavního účelu“ z předmětného rozsudku SDEU se návazně zabýval NSS, který stanovil, že „*hlavním účelem transakce ve smyslu uvedeném v judikátu Halifax je takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastíňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotyčné transakce odhlédnout*“¹⁷¹.

Možný rozpor ve výkladu rozsahu užití zásady zákazu zneužití práva, zejména na úkor principu právní jistoty, je z určitého pohledu řešen novelou

¹⁶⁶ Shrnutí rozhodnutí ve věci C-255/02.

¹⁶⁷ V anglické jazykové verzi rozsudku jsou užívány varianty slova „essential“, což lze překládat ve smyslu slov „základní“, „podstatný“ a pochopitelně i jako oficiálně užitě slovo „hlavní“. Ani slovo „essential“ však rozhodně nemá význam jako „jediný“ nebo „výhradní“.

¹⁶⁸ Srov. Nejvyšší správní soud, 2 Afs 83/2010-68, bod 24. „*Základní zásadou je svoboda vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Taková svoboda volby však existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH.*“

¹⁶⁹ Zejména body 86 a 89 stanoviska generálního advokáta k věci C-255/02.

¹⁷⁰ Obdobný výklad později zaujal rozšířený senát NSS ve výše uvedeném stanovisku č. j. 1 As 70/2008-74.

¹⁷¹ Nejvyšší správní soud, 2 Afs 178/2005-64.

daňového řádu účinnou od 1. 4. 2019, kdy zásada zákazu zneužití práva byla nově zakotvena¹⁷² v § 8 odst. 4 daňového řádu¹⁷³. Uvedené ustanovení vyznává širší možnost užití zásady zákazu zneužití práva, které je aprobované SDEU, kdy pro uplatnění této zásady postačí, aby získání daňové výhody bylo převažujícím cílem, nemusí tak být cílem jediným. V souvislosti s legislativním zakotvením zákazu zneužití práva do daňového řádu byl novelizován i § 92 daňového řádu, kde, konkrétně do odst. 5 bylo přidáno písm. f), ve kterém je stanoveno, že je to správce daně, který prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání v souvislosti s aplikací institutu zneužití práva.

¹⁷² Na základě transpozice čl. 6 Směrnice Rady (EU) 2016/1164.

¹⁷³ „Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“

3. Procesněprávní aspekty odepření nároku na odpočet DPH

V rámci daňového řízení je úkolem správce daně správné zjištění a stanovení daně a následné zabezpečení úhrady daně¹⁷⁴. Proto se daňové řízení dělí na dvě navazující fáze: nalézací řízení¹⁷⁵, kdy je daň stanovována, a fáze placení daní¹⁷⁶, v rámci které je stanovená daň hrazena, ať již dobrovolně nebo i proti vůli daňového subjektu.

Plátce daně deklaruje svůj nárok na odpočet daně v rámci daňového přiznání, které podává každý měsíc¹⁷⁷ v souladu s § 135 odst. 1 daňového řádu a § 101 odst. 1 ZDPH. Správce daně má na základě daňového řádu a souvisejících předpisů celou řadu nástrojů, kterými může jednak prověřit zákonnost samotného nároku na odpočet daně, jednak může správce daně specifikovanými nástroji zajišťovat efektivní výběr stanovené daně¹⁷⁸. Na druhou stranu jsou daňovému subjektu na jeho obranu dány k dispozici procesní nástroje jak v rámci daňového řízení, tak je daňovému subjektu umožněno žádat ochranu svých práv v rámci soudního přezkumu.

S ohledem na princip enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí jsou všechny procesní nástroje, které může správce daně použít vůči daňovému subjektu, zakotveny v českém právním řádu. V obecné rovině však nemusí být dostatečné, že jsou opatření správce daně ustanovena vnitrostátním právem, nezbytné též je, aby opatření nebyla v rozporu s evropským právem.

Obecně souladná s evropským právem jsou taková opatření, jejichž cílem je omezení daňových podvodů, jsou způsobilá takového cíle dosáhnout a musí být v souladu se zásadou proporcionality. Většina sporů týkající se souladnosti vnitrostátních opatření s evropským právem je založena na odlišném výkladu, co je a co není proporciónálním zásahem veřejné moci do práv daňových subjektů. Imperativ dodržování zásady proporcionality zakotvil SDEU v rozhodnutí ve spojených věcech C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96.

¹⁷⁴ § 134 DŘ.

¹⁷⁵ § 135 až § 148 DŘ.

¹⁷⁶ § 149 až § 232 DŘ.

¹⁷⁷ Za zákonných podmínek si může daňový subjekt zvolit za zdaňovací období kalendářní čtvrtletí podle § 99a ZDPH.

¹⁷⁸ S ohledem na zaměření této práce se bude jednat zejména o případy doměření daně v důsledku odepření nároku na odpočet daně.

V rámci zásady proporcionality, podle uvedeného rozsudku, tak členské státy musí za účelem naplnění cíle stanoveného vnitrostátním právem¹⁷⁹ užívat jen ty prostředky, opatření, které nejméně zasahují do cílů a principů stanovených evropskou legislativou. Na jednu stranu cílem takových opatření může být maximálně efektivní ochrana fiskální funkce daní, na druhou stranu opatření nesmí systematicky zpochybňovat nárok na odpočet DPH. Pokud by určité vnitrostátní opatření odporovalo zásadě proporcionality, je takové opatření nevyhnutelné pro rozpor s evropským právem.

3.1. Procesní nástroje správce daně v nalézacím řízení

Základními procesními nástroji, které má správce daně k dispozici v rámci fáze stanovení daně pro prověřování správnosti nároků daňových subjektů na odpočet daně, jsou nástroje stanovené v daňovém řádu – postup k odstranění pochybností (§ 89 an. DŘ), daňová kontrola (§ 85 an. DŘ) a místní šetření (§ 80 an. DŘ). Správce daně samozřejmě provádí i další činnosti, jejichž cílem je omezení daňových úniků, které by se daly souhrnně podřadit pod vyhledávací činnost (§ 78 DŘ). Finanční správa tak například provádí automatické vyhodnocování kontrolních hlášení¹⁸⁰, kdy se v relativně velmi krátkém čase prověřuje shoda údajů uvedených v kontrolních hlášení dodavatele a odběratele.

Správce daně výše uvedené nástroje může uplatňovat jen v souladu se základními zásadami daňového řízení stanovenými v daňovém řádu. Správce daně je tak obecně vázán zásadou legality, kdy při správě daní musí postupovat v souladu se zákony¹⁸¹, to tedy znamená, že je vázán zákonnými podmínkami pro užití jednotlivých nástrojů. Dále je správce daně vázán zásadami zdrženlivosti a přiměřenosti, v rámci kterých je povinen šetřit práva daňových subjektů a třetích osob. To znamená, že správce daně vůči daňovým subjektům a třetím osobám „používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout správy daní“¹⁸².

¹⁷⁹ Cílem daňového řádu je zabezpečení řádné správy daní, což jsou postupy pro správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

¹⁸⁰ § 101c an. ZDPH.

¹⁸¹ V obecné rovině se jedná o principi enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí stanovený v čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 LZPS.

¹⁸² § 5 odst. 3 DŘ.

Postup k odstranění pochybností

V případě, že má správce daně konkrétní pochybnosti¹⁸³ o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti uplatněného daňového odpočtu¹⁸⁴ v daňovém přiznání, vyzve správce daně daňový subjekt k odstranění těchto pochybností¹⁸⁵. Při nadměrném odpočtu musí být výzva k odstranění pochybností vydána do 30 dnů ode dne podání daňového přiznání, resp. ode dne konce lhůty pro podání řádného daňového přiznání¹⁸⁶. Důkazní břemeno v této fázi řízení náleží daňovému subjektu v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu.

Pokud se daňovému subjektu v rámci daňového řízení nepodaří odstranit pochybnosti správce daně, správce daně sdělí daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností¹⁸⁷. V případě, že daňový subjekt neposkytne správci daně dostatečnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek¹⁸⁸. Pokud daňový subjekt nesouhlasí s výsledkem postupu k odstranění pochybností, má právo podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků¹⁸⁹. V případě, že správce daně shledá důvody pro pokračování daňového řízení, zahájí v rozsahu shledaných důvodů daňovou kontrolu¹⁹⁰.

Daňová kontrola

Daňová kontrola je nejrozsáhlejším, respektive pro daňový subjekt administrativně nejnáročnějším, kontrolním mechanismem, který má správce daně k dispozici. Daňová kontrola může být u nároku na odpočet daně zahájena jako nástroj navazující na postup k odstranění pochybností, může být také zahájena přímo, tj. bez postupu k odstranění pochybností, a dokonce může být provedena čistě namátkově¹⁹¹.

S ohledem na důkladnost prověření zkoumaných skutečností daňová kontrola trvá minimálně v řádu měsíců, ale nejsou zcela výjimečné ani

¹⁸³ Srov. Nejvyšší správní soud, 9 Afs 110/2007-102.

¹⁸⁴ Takové pochybnosti mohou být založeny i na analytických poznatecích z dlouhodobého sledování výše daňové povinnosti daného daňového subjektu, viz Nejvyšší správní soud, 9 Afs 110/2007-102.

¹⁸⁵ § 89 odst. 1 DŘ.

¹⁸⁶ § 89 odst. 4 DŘ.

¹⁸⁷ § 90 odst. 1 DŘ.

¹⁸⁸ § 90 odst. 4 DŘ.

¹⁸⁹ § 90 odst. 2 DŘ.

¹⁹⁰ § 90 odst. 3 DŘ.

¹⁹¹ Soulad namátkové daňové kontroly s právním řádem posvětil ÚS v nálezu pléna Pl. ÚS-st. 33/11.

několikaleté daňové kontroly. Dostatečný časový prostor pro správce daně pro provedení kontroly je garantován na základě znovu běžící 3leté lhůty pro stanovení daně ode dne zahájení daňové kontroly¹⁹². Během běžící daňové kontroly nemůže daňový subjekt ke kontrolované dani podat dodatečné daňové přiznání¹⁹³.

Na závěr daňové kontroly správce daně sepíše zprávu o daňové kontrole¹⁹⁴. Nejdůležitější součástí zprávy o daňové kontrole je výsledek kontrolního zjištění, který obsahuje věcný závěr správce daně z provedené daňové kontroly, a to včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů¹⁹⁵. Výsledek kontrolního zjištění je předložen daňovému subjektu, který může správce daně požádat o přiměřenou lhůtu k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění¹⁹⁶. Pokud správce daně nezmění, na základě vyjádření daňového subjektu, kontrolní závěr, nelze již dále navrhopvat jeho doplnění. Následně je projednána zpráva o daňové kontrole a tím daňová kontrola končí¹⁹⁷. V rámci ukončení daňové kontroly může být daňovému subjektu doměřena daň v souladu s § 143 odst. 3 daňového řádu.

Místní šetření

Místní šetření je nástroj správce daně využitelný zejména v rámci daňové kontroly, případně lze využít i v rámci vyhledávací činnosti správce daně. Jak už samotný název nástroje napovídá, probíhá místní šetření typicky u daňového subjektu, kde správce daně vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání¹⁹⁸. Místní šetření správcem daně běžně využíváno k ověření, zda je skutečný stav v souladu se stavem tvrzeným – například z hlediska využívání prostor (kupř. skladování) nebo co se týče účetních záznamů, které může správce daně požadovat k náhledu i přímo v účetním softwaru využívaným daňovým subjektem.

Správce daně může v rámci místního šetření mimo jiné také požadovat kopie zkoumaných dokumentů, může požadovat zapůjčení dokladů či věcí nebo může provést zajištění věcí. O průběhu místního šetření správce daně sepíše podle

¹⁹² § 148 odst. 3 DŘ.

¹⁹³ § 140 odst. 6 DŘ.

¹⁹⁴ § 88 odst. 1 DŘ.

¹⁹⁵ § 88 odst. 2 DŘ.

¹⁹⁶ § 88 odst. 3 DŘ.

¹⁹⁷ § 88 odst. 4, 5, 6 DŘ.

¹⁹⁸ § 80 odst. 1 DŘ.

povahy šetření úřední záznam nebo protokol¹⁹⁹. Správce daně též může o průběhu šetření pořídit obrazový nebo zvukový záznam²⁰⁰.

Výzva k podání dodatečného daňového přiznání

V případě, že správce daně mimo daňovou kontrolu zjistí skutečnosti, na základě kterých lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání²⁰¹. To znamená, že správce daně výzvu k podání dodatečného daňového přiznání využije v situaci, kdy s velkou mírou pravděpodobnosti předpokládá, že by daňová povinnost měla být stanovena v jiné výši, než jak ji uvedl daňový subjekt v posledním daňovém přiznání. Pokud má správce daně pouze pochybnosti o správnosti údajů uvedených daňovým subjektem, může využít postup k odstranění pochybností, resp. daňovou kontrolu.

Slovo „může“ užitá v § 145 odst. 2 daňového řádu má povolovací význam, neznamená však možnost volby. Jak vyjádřil NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 209/2014-23 musí správce daně k vydání předmětné výzvy *„přistoupit vždy, kdy není prima facie zjevné, že na základě dodatečného daňového přiznání nebude možné dosáhnout cíle řízení“*. Je tomu tak proto, že s ohledem na zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti má správce daně volit takové nástroje pro správu daní, které *„daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení“*. Motivací správců daně pro nedodržování této zásady je vyměření penále, které souvisí s doměřením daně, ale není vyměřeno v souvislosti s dobrovolně podaným dodatečným daňovým přiznáním.

Platební výměr

Jako platební výměr se označuje rozhodnutí, které v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň²⁰². Na platební výměr jsou kladeny stejné obsahové požadavky podle § 102 daňového řádu jako na každé jiné rozhodnutí. V § 147 daňového řádu je dále specifikováno, že platební výměr musí vždy obsahovat odůvodnění v případě, že se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem nebo pokud dojde ke stanovení daně z moci úřední.

¹⁹⁹ § 80 odst. 3 DŘ.

²⁰⁰ § 80 odst. 4 DŘ.

²⁰¹ § 145 odst. 2 DŘ. V takovém případě ve vztahu k tématu této práce nelze hovořit o odepření nároku na odpočet daně, jelikož daňový subjekt, v případě vyhovění přijaté výzvy, bude jinou výši nároku na odpočet daně tvrdit sám, nárok na odpočet daně mu nebude odepřen.

²⁰² § 147 odst. 1 DŘ.

V případě, že je platební výměr vydán v souvislosti s výsledkem daňové kontroly, tak se za odůvodnění tohoto rozhodnutí považuje zpráva o daňové kontrole.

Penále, úrok z prodlení

Penále i úrok z prodlení je sankčním důsledkem za nesplnění povinností daňového subjektu řádně a včas v zákonném termínu. Penále ve výši 20 % bude vyměřeno ze snížení daňového odpočtu jako částky doměřené správcem daně²⁰³. Naproti tomu úrok z prodlení bude vyměřen nejen v případě doměření daně, ale také v případě dobrovolného dodatečného tvrzení daně, pokud bude tvrzena daň vyšší, než která byla tvrzena v posledním daňovém přiznání. Roční úrok z prodlení je stanoven ve výši repo sazby ČNB (dále též „ČNB“) zvýšené o 14 procentních bodů²⁰⁴. Podle navrhované novely daňového řádu by se měl úrok z prodlení snížit na úroveň úroku z prodlení stanoveného podle občanského zákoníku, což je ročně ve výši repo sazby zvýšené o 8 procentních bodů²⁰⁵.

Zadržením nadměrného odpočtu se rozumí situace, kdy daňový subjekt ve svém daňovém přiznání vykáže nadměrný odpočet, který je v souladu s § 105 ZDPH vratitelný do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, avšak správce daně tento nadměrný odpočet daňovému subjektu nevyplatí. Přestože v českém právním řádu není nikde explicitně zakotvena možnost správce daně zdržet nadměrný odpočet, správci daně takto postupují na základě posvácení této praxe ze strany SDEU a NSS.

Legitimita tohoto postupu byla odsouhlasena i NSS například v pravděpodobně nejvýznamnějším rozhodnutí týkající se zdržení nadměrného odpočtu, a to rozsudku č. j. 7 Aps 3/2013-34²⁰⁶. V bodě 27 soud shrnul, že stát nemá být „omezen ve svém právu i delší dobu prověřovat oprávněnost plátcem uplatněného nároku na odpočet, včetně odpočtu nadměrného, avšak zároveň bude plátce povinen takové prověřování snášet „bezplatně“ jen po určité přiměřené době. Nad rámec této doby pak musí od státu obdržet kompenzaci přiměřené délce zdržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který byl zdržován.“ Kompenzace za nemožnost disponování finančními prostředky je nezbytnou součástí zdržení nadměrného odpočtu,

²⁰³ § 251 DŘ.

²⁰⁴ Rozhodná je repo sazba platná k prvními dni kalendářního pololetí. V současnosti je úrok z prodlení ve výši 16 % p. a.

²⁰⁵ Sněmovní tisk 580 (8. období, od 2017), § 1970 občanského zákoníku a § 2 nařízení vlády č. 351/2013 Sb.

²⁰⁶ Často zjednodušeně označované jako rozsudek „Kordárna“.

jelikož subjekt, kterému je nadměrný odpočet zadržten nese hospodářské znevýhodnění²⁰⁷.

Soud tak stanovil, že daňový subjekt je povinen strpět takový zásah správce daně jen po omezenou dobu v řádu maximálně jednotek či nanejvýš mála desítek dní a po takové době má být kompenzován úrokem z prodlení²⁰⁸, který byl v té době²⁰⁹ ročně ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů.

V reakci na uvedený rozsudek vyhlášený dne 5. 11. 2014 byl do chystané novely daňového řádu narychlo přidán nový § 254a, který nabyl účinnosti k 1. 1. 2015. V současné podobě uvedený paragraf stanovuje, že daňovým subjektům náleží úrok z daňového odpočtu, nikoliv tedy obecný úrok z prodlení, a to po uplynutí 4 měsíců²¹⁰ od posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání, případně od samotného podání daňového přiznání (podle toho, který den nastal později). Úrok z daňového odpočtu je stanoven ročně ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 2 procentní body²¹¹. Nastavení výše tohoto úroku stále i dnes vyvolává debaty mezi odbornou veřejností²¹².

Uvedenou dobou 4 měsíců se zabýval NSS i ve výše uvedeném rozhodnutí č. j. 7 Aps 3/2013-34, zjm. v bodě 38, a není bez zajímavosti, že se soud dopustil chybné interpretace rozhodnutí SDEU ve věci C-25/07. NSS totiž nerozlišil, že v uvedené věci posuzované SDEU tento soud uvedl, že lhůta, která standardně je 60 dnů pro vrácení nadměrného odpočtu²¹³, se automaticky prodlužuje na 180 dnů pro nově registrované subjekty, bez ohledu na to, zda nadměrný odpočet bude nebo nebude správcem daně prověřován. NSS tak fakticky porovnával „jablka s hruškami“ a tomuto závěru tak nelze přikládat žádnou větší váhu.

NSS v předmětném rozhodnutí však použil i výrazně přílehlavější rozhodnutí SDEU – rozsudek ve věci C-107/10. V této věci soud rozhodl o tom, že s evropským právem je souladná taková vnitrostátní úprava²¹⁴, která stanoví, že nadměrný odpočet nemusí být vyplácen až po tři měsíční zdaňovací období, kdy

²⁰⁷ Soudní dvůr Evropské unie, věc C-107/10, bod 53.

²⁰⁸ Přesně úrokem z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 DŘ.

²⁰⁹ Uvedený rozsudek byl vyhlášen 5. listopadu 2014, od 1. 1. 2015 však nabyl účinnosti nový § 254a DŘ.

²¹⁰ Doba 4 měsíců byla novelizována v r. 2017 z původní hodnoty 5 měsíců.

²¹¹ Momentálně to znamená úrok ve výši 4 % p. a.

²¹² Například BURDA, Úroky z pozdě vráceného nadměrného odpočtu DPH, 2019.

²¹³ Jedná se o lhůtu, ve které správce daně ani nemusí nárok prověřovat, tzn. že se jedná o ekvivalent lhůty 30 dnů pro vrácení nadměrného odpočtu z českého práva - § 105 ZDPH.

²¹⁴ Zjm. body 49, 50 a 61 rozsudku.

takový nadměrný odpočet může sloužit k započtení na přiznanou daňovou povinnost. Po těchto třech měsících má daňový subjekt nárok na vrácení předmětného nadměrného odpočtu do 45 dnů. SDEU tak aproboval postup, kdy lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu, bez ohledu na to, zda je nárok na nadměrný odpočet prověřován daňovými orgány či nikoli, je stanovena na 4 a půl měsíce. S ohledem na toto rozhodnutí lze uzavřít, že právní úprava, která stanoví, že úrok z nadměrného odpočtu se počítá ode dne uplynutí 4 měsíců od posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání²¹⁵, je souladná s evropským právem.

V navrhované novele daňového řádu²¹⁶ zůstává zachována doba 4 měsíců, od které náleží daňovému subjektu nárok ze zadržného nadměrného odpočtu. Tuto skutečnost, vzhledem k výše uvedenému, nelze označit za překvapivou. Změnit se však má výše předmětného úroku, což je odbornou veřejností považováno za správný krok vpřed. Dle názoru Autora však návrh novely opouští osvědčené stanovení úroku ve výši přírážky k repo sazbě ČNB a pouze odkazuje na úrok z prodlení stanovený podle občanského zákoníku. Přesněji řečeno úrok z nadměrného odpočtu má být ve výši poloviny úroku z prodlení, který má být ve výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku. Aktuálně by se jednalo o úrok ve výši 5 % p. a. Avšak při výrazném růstu repo sazby (jakkoli nyní nepravděpodobném) by se mohlo stát, že úrok bude nižší než podle současného znění § 254a, nebo by dokonce úrok mohl být nižší, než je samotná repo sazba²¹⁷, což podle Autora není příliš šťastné legislativní řešení.

3.2. Procesní nástroje správce daně při placení daní

Na nalézací fázi daňového řízení navazuje fáze placení daní. V této fázi řízení je úkolem správce daně zajistit úhradu stanovené daně. Fáze placení daní zahrnuje celou řadu institutů²¹⁸, nicméně v této kapitole bude věnován prostor jen těm nástrojům, které slouží správcům daně jako aktivní nástroje, jejichž užití do určité míry podléhá správnímu uvážení a zároveň tyto nástroje představují výrazný zásah do práv a povinností daňových subjektů – jedná se o zajišťovací příkaz, zástavní právo, ručení a daňovou exekuci.

²¹⁵ Nebo od podání daňového přiznání, pokud je podáno později.

²¹⁶ Sněmovní tisk 580 (8. období, od 2017).

²¹⁷ Stalo by se tak při repo sazbě více jak 6 % p. a.

²¹⁸ § 149 až § 232 DŘ.

Tyto instituty správce daně typicky použije pro neuhrazení daně daňovým subjektem²¹⁹. Tato neuhrazená daň ve vztahu k odepření nároku na odpočet daně vznikne na základě vydání platebního výměru jako výsledku kontrolní činnosti správce daně. Daňový subjekt by si tak měl být vědom nejenom finančních sankčních konsekvencí, které s sebou odepření nároku na odpočet daně přináší, ale i jaké nástroje v platební rovině proti němu může správce daně, po doměření daně, použít. Nejvýznamnější zásah do majetkové a právní sféry přitom představuje zajišťovací příkaz.

3.2.1. Zajišťovací příkaz

Zajišťovací příkaz slouží pro zajištění úhrady na nesplatnou nebo dokonce dosud nestanovenou daň²²⁰. Efektivně tak má zajišťovací příkaz zabránit daňovým únikům, které by s vysokou pravděpodobností nastaly, pokud by zajišťovací příkaz nebyl vydán.

V posledních letech došlo k výraznému zvýšení počtu vydaných zajišťovacích příkazů²²¹ a zároveň k medializaci několika případů vydání zajišťovacích příkazů, zejména z toho důvodu, že zajišťovací příkaz „*představuje velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci*“²²².

Odůvodněná obava

Lichnovský et al. označují zajišťovací příkaz za tzv. „*předstižní rozhodnutí založené na často hypotetické úvaze, když se současně jedná o závažný zásah do majetkové sféry daňového subjektu*“²²³. Hypotetickou úvahou je zde myšlena zákonná podmínka pro užití zajišťovacího příkazu v podobě tzv. odůvodněné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

²¹⁹ Pro vydání zajišťovacího příkazu nemusí být daň ani stanovena, viz dále.

²²⁰ Což je vlastnost zajišťovacího příkazu, která zesiluje intenzitu zásahu do práv daňových subjektů.

²²¹ V roce 2016 bylo vydáno přibližně 15krát více zajišťovacích příkazů oproti roku 2010 a zároveň došlo k výraznému poklesu průměrné zajišťované částky na méně než desetinu. Počet vydaných zajišťovacích příkazů v r. 2016 byl 1561, v r. 2010 pouze 100, průměrná zajišťovaná částka v r. 2016 byla 2,13 mil. Kč, v r. 2010 to bylo 25,78 mil. Kč, viz BALCAR, Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu, 2017. Str. 41.

²²² Nejvyšší správní soud, 6 Afs 373/2017-38, bod 34.

²²³ LICHNOVSKÝ, a další, Daňový řád: komentář, 2016, str. 609.

Jedním ze základních rozhodnutí ohledně zajišťovacích příkazů se stal rozsudek NSS č. j. 1 As 27/2014-31. Soud v tomto rozhodnutí zkoumal podmínku naplnění odůvodněné obavy, kterou „je třeba zkoumat *individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaheny k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně.*“²²⁴. Soud dále konstatoval, že za odůvodněnou obavu lze považovat i situace, „*kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity... svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá odůvodněnou obavu... o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit*“²²⁵. A contrario NSS uvedl, že za indicie vyšší intenzity považuje například hrozbu insolvence nebo účelový odprodej majetku daňovým subjektem.

V jiném svém rozsudku NSS²²⁶ zahrnul pod odůvodněnou obavu o vymahatelnosti daně přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena. To znamená, že správce daně má v rámci odůvodněné obavy posuzovat, jestli je pravděpodobnost budoucího stanovení daně vysoká či nízká²²⁷. V případě, že je pravděpodobnost budoucího stanovení daně nízká, tak i tak lze zajišťovací příkaz v konkrétních případech, a za předpokladu řádného odůvodnění, vydat, pokud budou existovat „silné“ důvody pro budoucí nedobytnost pohledávky jako je zbavování se majetku nebo ukončování podnikatelské činnosti.

Vykonatelnost

Postavení zajišťovacího příkazu jako nástroje ultima ratio v rámci nástrojů zajištění daní je způsobeno nejen hmotněprávními důsledky, ale též procesněprávním nastavením nástroje. Zajišťovací příkaz ve své obecné variantě nabývá vykonatelnosti po třech pracovních dnech od jeho doručení²²⁸. Zajišťovací příkaz však může být vydán ve formě, kdy již samotným doručením zajišťovacího příkazu nabývá vykonatelnosti. V takovém případě však na správci daně leží břemeno důkazní, aby prokázal existenci relevantních rozhodných skutečností, na

²²⁴ Bod 20 rozsudku.

²²⁵ Bod 20 rozsudku.

²²⁶ Nejvyšší správní soud, 4 Afs 48/2015-32.

²²⁷ To se týká pochopitelně pouze zajišťovacího příkazu vydaného před stanovením daně.

²²⁸ § 167 odst. 3 DŘ.

základě kterých lze vydání takového zajišťovacího příkazu považovat za souladné v právním řádem.

S ohledem na podstatu zajišťovacího příkazu, kterou je složení jistoty na osobní depozitní účet vedený u příslušného správce daně, se jedná o velmi krátkou lhůtu tří dnů pro reakci daňového subjektu. Dopad zajišťovacího příkazu může být ještě zintenzivněn, pokud se jedná o DPH. Ustanovení § 103 ZDPH totiž stanovuje: *„Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.“* Daňový subjekt se tak vůbec nemusí ani dozvědět o vydání zajišťovacího příkazu. Jedná se o jednoznačnou právní úpravu ve prospěch fisku, proto je to správce daně, na kterém spočívá důkazní břemeno, aby prokázal nebezpečí z prodlení.

Pokud daňový subjekt dobrovolně neuhradí zajišťovanou částku, tak v návaznosti na nabytí vykonatelnosti vydaného zajišťovacího příkazu může správce daně přistoupit k daňové exekuci podle § 175 an. daňového řádu, jelikož podle § 175 odst. 1 písm. c) stejného zákona je vykonatelný zajišťovací příkaz exekučním titulem.

Ukončení zajišťovacího příkazu

Proti vydanému zajišťovacímu příkazu je možné se odvolat, nicméně odvolání v souladu s § 109 odst. 5 daňového řádu nemá odkladný účinek. Závažnost zásahu do práv daňového subjektu je zohledněna v § 168 odst. 1 DŘ, jelikož odvolací orgán má povinnost rozhodnout o odvolání do 30 dnů od podání odvolání. Pokud tak odvolací orgán neučiní, stává se zajišťovací příkaz neúčinným.

Velmi podstatným ustanovením se na první pohled může jevit § 168 odst. 3 daňového řádu, který stanovuje povinnost průběžného přezkumu trvání skutečností rozhodných pro vydání zajišťovacího příkazu. Správce daně má možnost nejen snížení zajišťované částky, ale také úplné zrušení zajišťovacího příkazu. Otázkou však je, jestli skutečně správce daně průběžně znovu vyhodnocuje skutečnosti, na základě kterých vydal zajišťovací příkaz. Lichnovský et al.²²⁹ například navrhuje, aby měl správce daně povinnost o takovém

²²⁹ LICHNOVSKÝ, a další, Daňový řád: komentář, 2016, str. 617.

vyhodnocení vytvořit úřední záznam. Obecně se jedná o zajímavý návrh, nicméně Autor značně pochybuje o skutečné proveditelnosti v praxi.

Zajišťovací příkaz také skončí stanovením daně nebo případně uplynutím dne splatnosti. Návazný postup správce daně v pokračující exekuční fázi velmi přesně upravuje § 169 daňového řádu: „*Pokud nebyla při vymáhání zahájeném na základě zajišťovacího příkazu zajištěná částka uhrazena do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodu toho, že zajištěná daň se stala splatnou podle § 168 odst. 4 nebo 5, rozhodne správce daně, že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu a současně uvede výši nedoplatku, pro jehož úhradu má být vymáhání nadále prováděno. Účinky provedených exekučních úkonů zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem.*“

3.2.2. Zástavní právo

Z pohledu počtu vydaných rozhodnutí a zajišťovaných částek je zástavní právo nejčastěji využívaným zajišťovacím institutem zároveň s nejvyšší zajišťovanou hodnotou, viz Tabulka 1.

Tabulka 1: Srovnání vydaných zajišťovacích příkazů a rozhodnutí o zřízení zástavního práva za roky 2014 až 2018²³⁰

		2014	2015	2016	2017	2018
Zajištění	počet rozhodnutí	867	1 605	1 561	1 420	1 174
	částka v mil. Kč	3 827,5	3 633,4	3 329,0	1 594,0	1 472,5
Zástavní právo	počet rozhodnutí	9 132	10 929	9 786	15 353	11 394
	částka v mil. Kč	14 595,2	22 605,6	37 354,3	15 087,6	9 028,0

Zástavní právo může plnit zajišťovací i uhrazovací funkci²³¹. Primární funkcí zástavního práva je funkce zajišťovací. Teprve ve chvíli, kdy nedojde k dobrovolnému splnění daňového dluhu daňovým subjektem, jinými slovy daňový dluh bude po datu splatnosti, může být zástavní právo realizováno a z výnosu ze zpeněžení zastavené věci bude uspokojena daňová pohledávka, dojde tedy k naplnění i uhrazovací funkce zástavního práva.

Správce daně tedy může svým rozhodnutím zřídit zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně, a to za podmínek

²³⁰ Ministerstvo financí, Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018, 2019.

²³¹ MATYÁŠOVÁ, a další, Daňový řád: s komentářem a judikaturou, 2015.

stanovených občanským zákoníkem²³². I daňové zástavní právo se tedy vyznačuje svojí akcesoritou a subsidiaritou.

Předmět zástavního práva není daňovým řádem nijak omezen, v souladu s § 1310 občanského zákoníku může tedy správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva ke každé věci, s níž lze obchodovat. Vzhledem ke skutečnosti, že zajišťovací instituty mohou být na základě zásady zdrženlivosti a přiměřenosti používány pouze u vyšších částek daňových povinností, lze předpokládat, že zástavní právo se typicky uplatní na věci nemovité, podíly v korporacích, cenné papíry, případně další věci movité, spíše vyšší hodnoty.

Zástavní právo se zřizuje na základě rozhodnutí správce daně, které musí, mimo jiné, obsahovat výši zajištěné daně a označení zástavy²³³. Zástavní právo vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva²³⁴ daňovému subjektu, případně třetí osobě, která se dobrovolně zavázala jako zástavní dlužník. Odlišně je upraven vznik zástavního práva k nemovitosti, případně jinému majetku evidovanému ve veřejných registrech nebo seznamech, kdy zástavní právo vzniká doručením příslušnému orgánu vedoucímu veřejný registr nebo seznam²³⁵.

Oproti soukromoprávní úpravě nemá správce daně možnost zřídit společně se zástavním právem zákaz zcizení a zatížení²³⁶, který je v dnešní době, zejména u nemovitých věcí, běžně používán. Věc zatíženou zástavním právem na základě rozhodnutí správce daně je tak možno dále převádět, i když je otázkou o jak častý jev se bude ve skutečnosti jednat.

Na základě § 170 odst. 6 daňového řádu vzniká omezení zástavního dlužníka ex lege. Zástavní dlužník tak nemůže zástavním právem ve výhodnějším pořadí oproti správcovskému zástavnímu právu zajistit nový dluh. Dále také zástavní dlužník nemůže zřídit nové zástavní právo ve výhodnějším pořadí. Zástavní právo zapisované do veřejného registru nebo seznamu prodlužuje maximální lhůtu pro placení daně na 30 let²³⁷.

²³² § 170 odst. 1 DŘ.

²³³ § 170 odst. 2 DŘ.

²³⁴ § 170 odst. 4 DŘ.

²³⁵ Zákonodárce do dnešního dne neopravil zjevnou terminologickou chybu, kdy daňový řád používá pouze souhrnný termín „veřejný registr“ a oproti občanskému zákoníku (a dalším předpisům) nerozlišuje mezi veřejným seznamem a veřejným registrem.

²³⁶ § 1761 občanského zákoníku.

²³⁷ Viz § 160 odst. 6 DŘ.

Přiměřenost zástavního práva

U správcovského zástavního práva z hlediska zásady přiměřenosti NSS rozhodl, že hodnota zástavy může být vyšší než hodnota zajišťované daňové pohledávky²³⁸. Takové rozhodnutí je v naprostém souladu s logickým uvažováním zástavního věřitele a v určitých ohledech i šetří práva a povinnosti daňového dlužníka. Hodnota zástavy, věci, není v čase stálá, naopak kolísá na základě tržní situace. Jistě je legitimním očekáváním věřitele, aby hodnota zástavy pokryla zajišťovaný dluh v plné výši bez ohledu na aktuální tržní situaci. Takový přístup má pozitivní dopad i na právní jistotu dlužníka, vůči kterému by v opačném případě mohlo být často vydáváno další rozhodnutí o zřízení zástavního práva pro snížení hodnoty zástavy, tj. jistoty. NSS svoji argumentaci podpořil i o další úhel pohledu, kdy výslovně označil za legitimní požadavek na vyšší hodnotu zástavy, než je zajišťovaná pohledávka, s ohledem na očekávání narůstajících úroků z prodlení.

V jiném rozhodnutí²³⁹ NSS k přiměřenosti postupu správce daně v bodě 29 rozsudku stanovil, že správce daně nemusí u rozhodnutí o zřízení zástavního práva obsáhle zkoumat hodnotu zastavovaných věcí, jelikož v případě následného nařízení daňové exekuce prodejem movitých nebo nemovitých věcí by správce daně musel hodnotu majetku znovu obsáhle zjišťovat. Soud v zásadě stanovil, že správce daně musí provést základní racionální úvahu na základě obecných znalostí o cenové relaci a na této základní úvaze může zřídit odpovídající zástavní právo, případně více práv. V reakci na jednání správce daně je to pak daňový subjekt, který v případě tvrzení o nepřiměřenosti takového úkonu správce daně tíží břemeno důkazní.

Shrnutí principu přiměřenosti soud provedl zjm. v bodě 24 rozhodnutí, kdy konstatoval, že tento princip má „*chránit pouze před zjevnými excesy správce daně*“. Dále za exces označil například situaci, kdy by kvůli neuhrazené dani ve výši tisíců korun byl zastaven majetek v hodnotě desítek milionů korun.

Podle názoru Autora však soud uvedl řádově nevhodné částky na podporu svého rozhodnutí, které tak může vést až k přílišnému zúžení uplatnění principu přiměřenosti v praxi. V bodě 25 rozsudku sice své odůvodnění z bodu 24 rozsudku relativizoval, když uvedl „*neproporcionální je takový postup, kdy*

²³⁸ Nejvyšší správní soud, 5 Afs 15/2013-44.

²³⁹ Nejvyšší správní soud, 4 Afs 48/2015-32.

správce daně zajistí majetek, který zjevně převyšuje hodnotu neuhrazené daně, a to řádově“, nicméně tím NSS akorát založil pochybnosti nad tím, jak je třeba vykládat slova „řádově“. V obecném slova smyslu tak může stačit desetkrát odlišné (jeden řád), avšak v uvedeném příkladu použil NSS částky lišící se dokonce o čtyři řády. Je tak velmi pravděpodobné, že budoucí judikatura bude princip přiměřenosti zástavního práva dále detailněji rozvíjet s ohledem na konkrétní situace.

3.2.3. Ručení

Ručení za nezaplacenou daň je jako zajišťovací institut v rámci daňového práva obecně upraven v § 171 až § 173 daňového řádu. Nicméně pro aplikaci institutu ručení (vyjma dobrovolného ručení) správcem daně vůči daňovému subjektu bez ohledu na jeho vůli je nezbytné, aby možnost uplatnění ručení upravoval *lex specialis*. Od r. 2011 je v návaznosti na Směrnici o DPH a judikaturu SDEU ručení *ex lege* za nezaplacenou DPH zakotveno v § 109 a § 108a ZDPH.

Podmínky pro ručení *ex lege*

V § 171 odst. 1 daňového řádu jsou stanoveny dvě kumulativní podmínky pro ručení *ex lege*. Prvně musí být povinnost ručení uložena na základě *lex specialis*. Druhou kumulativní podmínkou je doručení výzvy správce daně ručiteli, ve které správce daně sdělí stanovenou daň, za kterou daňový subjekt ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Ručitelská výzva je, i přes poněkud zavádějící označení, rozhodnutím²⁴⁰. V souladu s § 32 odst. 2 daňového řádu by lhůta pro úhradu standardně neměla být kratší než 8 dnů.

SDEU, věc C-384/04

Rozsudek ve věci C-384/04²⁴¹ je nejvýznamnějším rozhodnutím SDEU v oblasti stanovení odpovědnosti třetí osoby za odvod daně primárního dlužníka.

²⁴⁰ Ústavní soud, I. ÚS 448/2000.

²⁴¹ Často zjednodušeně označované jako věc „Federation of Technological Industries“.

Na základě tohoto rozhodnutí SDEU lze specifikovat podmínky nezbytné pro uplatnění solidární odpovědnosti²⁴²:

- 1) příjemcem plnění je osoba povinná k dani – nejedná se tedy o nepodnikatele;
- 2) osoba je příjemcem zboží nebo služby – to znamená, že není v pozici toho, kdo odpovídá za uhrazení vlastní daně na výstupu;
- 3) nezaplacená daň za jakékoli předchozí nebo následné dodání či služby v řetězci;
- 4) osoba věděla, nebo měla důvody se domnívat, že daň zůstane nezaplacena – uvedená podmínka vychází z úpravy odepření nároku na odpočet pro podvod, kdy se taková osoba stává spolupachatelem podvodu.

SDEU v uvedeném rozhodnutí dále posvětil možnost použití zjednodušujících právních domněnek, jejichž splněním lze mít za to, že daná osoba věděla nebo měla vědět, že se účastní podvodu. Na druhou stranu tyto právní domněnky nesmějí být konstruovány takovým způsobem, kdy by jejich vyvrácení důkazem o opaku bylo prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné.²⁴³

Posouzení, zda byly splněny všechny podmínky stanovené evropským právem včetně rozhodnutí SDEU, zejména zda dotčený subjekt věděl nebo vědět měl, že se účastní podvodu a zda případné využití právní domněnky vyhovují zásadě proporcionality a právní jistoty, je výhradně na vnitrostátním soudu²⁴⁴.

Ručení v zákoně o DPH

V roce 2011 bylo v rámci § 109 zavedeno ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň v souvislosti s podvodným jednáním poskytovatele daného plnění (odst. 1). Zároveň bylo zakotveno ručení v případě, že byla úplata za zdanitelné plnění zcela zjevně odchylná od ceny obvyklé (odst. 2). Do ZDPH byl též ve stejném roce vložen § 109a, zvláštní způsob zajištění daně, který umožňuje příjemci zdanitelného plnění uhradit DPH z daného plnění za poskytovatele tohoto plnění přímo jeho správci daně.

²⁴² Evropské právo umožňuje založit dokonce solidární odpovědnost ručitele, nicméně na základě českého právního řádu ručitel sice odpovídá za odvedení daně, nikoliv však stricto sensu „společně a nerozdílně“.

²⁴³ Shrnutí rozsudku.

²⁴⁴ Rozsudek, bod 34.

V následujících letech přibyly do § 109 k odst. 2 další skutkové podstaty, jinak řečeno zjednodušující právní domněnky, při jejichž naplnění může správce daně vydat ručitelkou výzvu. Dle písm. b) tak příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň i v případě, že zaplatí za toto plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko.

V souladu s písm. c) předmětného paragrafu příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou DPH i v situaci, kdy poskytne úplatu za takové plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet, než je účet poskytovatele tohoto plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup. Příjemce plnění ručí také v případě, pokud je o poskytovateli zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem²⁴⁵.

Obdobně je konstruováno i ručení v oblasti obchodů s pohonnými hmotami, kdy příjemce pohonných hmot, jakožto zdanitelného plnění, od distributora pohonných hmot ručí za nezaplacenou daň, pokud o daném distributorovi není způsobem umožňujícím dálkový přístup zveřejněna skutečnost, že je registrován jako distributor pohonných hmot podle zákona upravující pohonné hmoty²⁴⁶. V rámci obchodů s pohonnými hmotami je též upraveno ručení oprávněného příjemce, a to v § 108a.

Posledním rozšířením v rámci ZDPH bylo zavedení ručení za nezaplacenou daň v případě, že příjemce zdanitelného plnění poskytovateli daného plnění zcela nebo i jen částečně zaplatí virtuální měnou²⁴⁷.

Dle názoru Autora většina ustanovení týkající se ručení za nezaplacenou daň v ZDPH není v souladu s evropským právem z důvodu nepřiměřenosti. Většina výše uvedených zjednodušujících podmínek neodpovídá požadavkům SDEU na přiměřenost, jelikož naplněním těchto podmínek často nelze legitimně předpokládat, že příjemce zdanitelného plnění věděl či měl vědět, že se účastní podvodné transakce²⁴⁸.

²⁴⁵ § 109 odst. 3 ZDPH.

²⁴⁶ § 109 odst. 4 ZDPH.

²⁴⁷ § 109 odst. 2 písm. d) ZDPH.

²⁴⁸ Detailní zpracování této Autorovy úvahy by vyžadovalo výrazně větší prostor, což by však bylo nad rámec zaměření této práce.

Vztah ručení a odepření nároku na odpočet DPH

Jelikož institut ručení za DPH podle § 109 odst. 1 ZDPH i odepření nároku na odpočet DPH slouží k postižení příjemce zdanitelného plnění, který se účastní podvodného řetězce obchodních transakcí, může vyvstat otázka, který z těchto institutů se má správně přednostně uplatnit, s ohledem na českou právní úpravu, případně českou judikaturu, pokud budou splněny všechny náležitosti jak pro odepření nároku na odpočet DPH, tak pro aplikaci ručení.

Přesně touto právní otázkou se zabýval NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 8/2018-56²⁴⁹, ve kterém rozhodl, že „Právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty.“²⁵⁰ Oba instituty je tak třeba striktně odlišovat, jelikož podléhají různým podmínkám²⁵¹.

V případě, že by pro oba instituty byly splněny zároveň podmínky jejich uplatnění, tzn. že by si správce daně mohl teoreticky vybrat²⁵², který z nich uplatnit v dané situaci, měl by správce daně zvolit uplatnění odepření nároku na odpočet, a to na základě obecné zásady správy daní²⁵³. Cílem správy daní je totiž stanovení daně správnému subjektu ve správné výši, čemuž odepření nároku na odpočet odpovídá, zatímco ručení lze použít až ve fázi platební, kdy je daň již pravomocně stanovena. Pro tento závěr je naprosto irelevantní skutečnost, že s odepřením nároku na odpočet je spojena sankce v podobě penále a úroku z prodlení, přičemž s ručitelskou výzvou vydanou k úhradě nezaplacené DPH není spojena ani jedna z těchto sankcí.

3.2.4. Daňová exekuce

Daňová exekuce je jedním z možných způsobů vymáhání, mezi kterými může volit správce daně²⁵⁴. Kromě daňové exekuce může správce daně zvolit vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudního exekutora, uplatnit nedoplatek

²⁴⁹ Dále například také v rozsudku NSS č. j. 4 Afs 211/2018-49.

²⁵⁰ Rozsudek, právní věta.

²⁵¹ Nejvyšší správní soud, 5 Afs 60/2017-60, bod 69.

²⁵² Možné to je, odepření nároku na odpočet je uplatnitelné v nalézací fázi daňového řízení u příjemce zdanitelného plnění a ručení je možné uplatnit v platební fázi daňového řízení u poskytovatele zdanitelného plnění.

²⁵³ § 1 odst. 2 DŘ.

²⁵⁴ § 175 odst. 1 DŘ.

v insolvenčním řízení nebo přihlásit nedoplatek do veřejné dražby. V § 176 daňového řádu jsou stanoveny exekuční tituly, na základě kterých může probíhat vymáhání: výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní, vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité plnění a vykonatelný zajišťovací příkaz²⁵⁵.

Na základě exekučního titulu může správce daně provádět exekuci daňovým řádem stanovenými způsoby, přičemž správce daně bude postupovat podle občanského soudního řádu²⁵⁶, pokud daňový řád nestanoví jinak. Daňovou exekuci lze provést pouze šesti způsoby, které jsou specifikovány v § 178 odst. 5 daňového řádu. Jedná se o srážky ze mzdy, přikázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, přikázání jiné peněžité pohledávky, postižení jiných majetkových práv, prodej movitých věcí nebo prodej nemovitých věcí. Správce daně tak má oproti soudnímu exekutorovi nebo soudu omezené možnosti provedení exekuce, například nemůže spravovat nemovitou věc, postihnout závod²⁵⁷ nebo pozastavit řídičské oprávnění²⁵⁸.

V praxi bude prakticky vždy prvně voleným způsobem provedení daňové exekuce nařízení exekuce přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb²⁵⁹. Správce daně má oproti soudnímu exekutorovi nespornou výhodu ve skutečnosti, že u plátce daně z přidané hodnoty, pokud ten řádně plní svou informační povinnost, má na základě § 96 ZDPH jednoznačně identifikovány všechny bankovní účty, které daňový subjekt používá.

Další výhodou pro správce daně je daňovým řádem stanovená povinnost součinnosti bank, spořitelních a úvěrních družstev a dalších finančních institucí se správcem daně²⁶⁰. V rámci této součinnosti může správce daně získat informace o číslech účtů, majitelích a disponentech účtů, stavech peněžních prostředků na účtech, o pohybech na účtech nebo o úvěrech, úschovách a bezpečnostních schránkách.

Na základě doručeného exekučního příkazu poskytovatel platebních služeb vyplatí veškeré dostupné prostředky na specifikovaném účtu správci daně až do výše zajišťované částky. Pokud zůstatek účtu, popř. účtů, není dostatečný, tak

²⁵⁵ Srov. § 169 DŘ.

²⁵⁶ Zákon č. 99/1963 Sb.

²⁵⁷ Obojí § 258 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb.

²⁵⁸ § 59 odst. 1 písm. f) zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

²⁵⁹ § 190 DŘ.

²⁶⁰ § 57 odst. 3 DŘ.

poskytovatel platebních služeb nesmí umožnit dispozici se stanoveným účtem po dobu 6 měsíců od doručení vyrozumění o právní moci exekučního příkazu. Pokud bude takto postupovat správce daně u všech účtů daňového subjektu a daňový subjekt nebude mít k dispozici dostatek volných peněžních prostředků na svých bankovních účtech, může se pro daňový subjekt stát běžný obchodní styk prakticky nemožný, tzv. „ze dne na den“²⁶¹, jelikož nebude schopen bezhotovostně hradit svým dodavatelům za přijatá plnění.

V případě nevyhození pohledávky výše uvedeným způsobem provedení, může být dalším krokem správce daně v daňové exekuci postup podle § 180 daňového řádu, na základě kterého správce daně vyzve daňový subjekt k podání prohlášení o majetku. Hlavním smyslem takového postupu je zabránění daňovému subjektu disponovat se svým majetkem nad rámec běžného obchodního styku či uspokojování základních životních potřeb. Právní jednání dlužníka, které učinil se svým majetkem nad rámec výše uvedených operací, je totiž neúčinné²⁶².

V návaznosti na učiněné prohlášení o majetku je následně pro správce daně jednodušší provádět daňovou exekuci dalšími způsoby, které má k dispozici, typicky prodejem movitých a nemovitých věcí.

3.3. Procesní obrana daňového subjektu

Daňový řád v návaznosti na správní řád²⁶³ umožňuje daňovému subjektu procesně reagovat na úkony učiněné správcem daně v souvislosti s odepřením nároku na odpočet daně²⁶⁴. V případě, že se daňový subjekt nedomůže spravedlnosti²⁶⁵ v rámci daňového řízení, může podáním žaloby požádat správní soud o přezkum předmětné záležitosti. V takovém případě rozhodnutí správního soudu, respektive kasačního NSS, může být konečné nebo může vrátit věc k dalšímu řízení.

²⁶¹ V této souvislosti je nutné pamatovat na velmi krátkou třídní lhůtu splatnosti u zajišťovacího příkazu, který ale může nabýt vykonatelnosti i doručením nebo jen pokusem o oznámení.

²⁶² § 180 odst. 6 DŘ.

²⁶³ Zákon č. 500/2004 Sb.

²⁶⁴ Daňový subjekt pochopitelně může dále uvedené procesní instituty využít i proti úkonům správce daně, které nesouvisejí s odepřením nároku na odpočet daně, nicméně takový výklad nesouvisí s tématem této práce. Obdobně platí, že procesní nástroje jsou k dispozici obecně osobám zúčastněným na správě daní, nejen daňovým subjektům. Pozn.: osobou zúčastněnou na správě daní je daňový subjekt a třetí osoba, která se účastní správy daní (§ 5 odst. 3 DŘ).

²⁶⁵ Vnímání spravedlnosti je obecně značně subjektivní.

3.3.1. Daňové řízení

V rámci daňového řízení může daňový subjekt uplatnit následující procesní instituty:

- odvolání;
- obnova řízení;
- přezkumné řízení;
- stížnost;
- námitka.

Odvolání

Odvolání je daňovými subjekty nejčastěji využívaným procesním nástrojem. Odvolání je řádným opravným prostředkem, kterým daňové subjekty vyjadřují nesouhlas s meritorním posouzením uvedeným v rozhodnutí daňového orgánu, které zatím nenabýlo právní moci. Jedná se o nesouhlas s věcným posouzení situace, proto také je vyloučeno odvolání jen proti důvodům²⁶⁶. Odvolání lze podat do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje a defaultně odvolání nemá odkladný účinek²⁶⁷.

Odvolání musí obsahovat označení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, označení dovolatele, číslo jednací napadeného rozhodnutí, uvedení důvodů nesprávnosti či nezákonnosti napadeného rozhodnutí, označení důkazních prostředků a návrh na změnu či zrušení rozhodnutí²⁶⁸.

Správce daně v prvním stupni má před postoupením věci odvolacímu orgánu prostor pro uplatnění autoremedury. Pokud se tak nestane, správce daně postoupí věc svému nejbližší nadřízenému správci daně. Odvolací orgán podané odvolání přezkoumá co do uplatněných důvodů, nicméně odvolací orgán není těmito důvody vázán a může napadené rozhodnutí materiálně i formálně přezkoumat na základě své úvahy²⁶⁹.

Odvolací orgán rozhodne o odvolání tak, že napadené rozhodnutí změní, zruší a zastaví řízení nebo odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu se nelze dále odvolat²⁷⁰.

²⁶⁶ § 109 odst. 1. DŘ.

²⁶⁷ § 109 odst. 4 a 5 DŘ.

²⁶⁸ § 112 odst. 1 DŘ.

²⁶⁹ Celý odstavec § 114 DŘ.

²⁷⁰ Celý odstavec § 116 DŘ.

Obnova řízení

Obnovit daňové řízení je možné na žádost příjemce rozhodnutí nebo z moci úřední. Obnovit řízení je možné jen při nastání skutečností, které jsou předvídané daňovým řádem – jedná se o možnost využití nových, dříve nedostupných, důkazů, pokud rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného dokladu, pokud rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem nebo v případě, že rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán o této otázce posléze rozhodl jinak²⁷¹.

O povolení nebo nařízení obnovy řízení rozhoduje správce daně, který rozhodl v posledním stupni²⁷². Samotné obnovené řízení provede správce daně, který rozhodoval v první stupni²⁷³. Novým rozhodnutím ve věci se původní rozhodnutí ruší²⁷⁴.

Přezkumné řízení

Přezkumné řízení je dozorčím prostředkem, prostřednictvím kterého správce daně, který rozhodoval v posledním stupni, typicky na základě podnětu od jiného správce daně či osoby zúčastněné na správě daní, posuzuje, zda zkoumané rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy²⁷⁵.

Provedení přezkumného řízení nařizuje nejbližší nadřízený správce daně²⁷⁶. Provedení přezkumného řízení je vyloučeno v rozsahu, ve kterém rozhodnutí bylo přezkoumáno ve správním soudnictví²⁷⁷. V rámci přezkumného řízení může být přezkoumané rozhodnutí změněno či zrušeno²⁷⁸.

Podnět pro nečinnost

V souladu s § 38 daňového řádu může daňový subjekt dát podnět pro nepostupování bez zbytečných průtahů. Podnět se podává správci daně, který je nejbližší nadřízený správci daně, který provádí řízení. Podnět lze podat zejména v situaci marného uplynutí zákonné lhůty (například pro vyřízení stížnosti), v případě neprovedení úkonu ve lhůtě obvyklé nebo pokud uplynuly 3 měsíce

²⁷¹ § 117 odst. 1 DŘ.

²⁷² § 119 odst. 1 DŘ.

²⁷³ § 120 odst. 1 DŘ.

²⁷⁴ § 120 odst. 4 DŘ.

²⁷⁵ § 121 DŘ.

²⁷⁶ § 122 odst. 1 DŘ.

²⁷⁷ § 121 odst. 2 DŘ.

²⁷⁸ § 123 odst. 5 DŘ.

od posledního úkonu správce daně učiněného vůči osobě, která podala podnět, a nebylo vydáno rozhodnutí.

Pro vymezení lhůty obvyklé, jejímž nedodržením lze mít za to, že správce daně nepostupuje bez zbytečných průtahů, vydalo Ministerstvo financí Pokyn č. MF-5²⁷⁹. V tomto pokynu jsou stanoveny lhůty například pro vydání rozhodnutí o odvolání, pro vydání rozhodnutí o závazném posouzení nebo pro vydání rozhodnutí o stanovení záloh. Na základě zásad správního práva, které byly potvrzeny rozhodnutím NSS č. j. 2 Ans 1/2005-57, je tento pokyn závazný pro všechny správce daně a daňový subjekt se tak vůči správci daně může dovolávat dodržování tohoto pokynu.

Stížnost

Daňový subjekt může podat stížnost správci daně na nevhodné chování úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, pokud nelze podle daňového řádu uplatnit jiný prostředek ochrany. Stížnost musí tento správce daně vyřídit do 60 dnů. Stěžovatel se následně může obrátit na nejbližší nadřízeného správce daně, aby prověřil způsob vyřízení stížnosti²⁸⁰.

Námitka

Procesní ochrana práv prostřednictvím námítky je uplatnitelná proti úkonu správce daně při placení daní, proti kterému nelze podat odvolání. Námitka musí obsahovat všechny náležitosti jako odvolání podle § 112 daňového řádu. Proti rozhodnutí o námitce nelze uplatnit opravné prostředky²⁸¹.

3.3.2. Soudní řízení

V rámci správního soudnictví, které upravuje zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále též „SŘS“), může daňový subjekt v návaznosti na daňové řízení uplatnit následující procesní instituty:

- žaloba proti rozhodnutí správního orgánu;
- žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu;
- žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu.

²⁷⁹ Ministerstvo financí, POKYN č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní, 2015.

²⁸⁰ Celý odstavec § 261 DŘ.

²⁸¹ Celý odstavec § 159 DŘ.

Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu

Každý daňový subjekt, pokud není spokojen s pravomocným rozhodnutím správce daně, se může obrátit na správní soud. Aby takové žalobě mohlo být vyhověno, musel být daňový subjekt napadeným rozhodnutím²⁸² zkrácen na svých právech přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení²⁸³. Dále daňový subjekt musel vyčerpat řádné opravné prostředky před daňovými orgány, zejména tedy musel podat odvolání proti rozhodnutí vydaném v prvním stupni, pokud je odvolání jako řádný opravný prostředek umožněno²⁸⁴.

Daňový subjekt tak typicky tímto druhem správní žaloby může napadnout rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru, rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, rozhodnutí o odvolání proti zřízení zástavního práva, rozhodnutí o odvolání proti ručitelské výzvě nebo odvolání proti exekučnímu příkazu.

Daňový subjekt může žalobu proti rozhodnutí správního orgánu podat do 2 měsíců od doručení rozhodnutí. Žaloba nemá defaultně odkladný účinek, nicméně ten může být soudem na návrh žalobce přiznán. Při rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správce daně. Při shledání důvodnosti žaloby soud napadané rozhodnutí zruší a vrátí věc k dalšímu řízení žalovanému. Přitom může dle svého uvážení zrušit i rozhodnutí vydané v prvním stupni a vrátit věc k dalšímu řízení tomuto správci daně. Pokud žaloba není důvodná, tak ji soud zamítne.

Z pohledu lhůty pro stanovení daně je významné rozhodnutí NSS č. j. 2 Afs 239/2017-29²⁸⁵, ve kterém soud mj. řešil, zda oznámení soudem ex post zrušeného rozhodnutí o odvolání prodloužuje lhůtu pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Soud došel k tomu, že ano, jelikož zákon stanovuje, že lhůta je prodloužena, tj. předvídaný účinek je jednorázově vyčerpán, oznámením rozhodnutí, a toto prodloužení nebude negováno následným zrušením rozhodnutí. Jedná se o zásadní rozdíl mezi zrušením rozhodnutí a prohlášením rozhodnutí za nicotné, které nikdy nemohlo vyvolat žádné právní účinky.

²⁸² SŘS jako rozhodnutí vymezuje úkon správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva daňového subjektu.

²⁸³ § 65 odst. 1 SŘS.

²⁸⁴ § 68 písm. a) SŘS.

²⁸⁵ Zjm. bod 18 rozhodnutí.

Žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu

Daňový subjekt, který se nedomůže nápravy nečinnosti správce daně podle § 38 daňového řádu, může podat správní žalobu na ochranu proti nečinnosti tohoto správního orgánu²⁸⁶. Žalobu je možné podat do 1 roku od uplynutí zákonné lhůty nebo od posledního úkonu správce daně v dané věci²⁸⁷. Shledá-li soud žalobu jako důvodnou, uloží rozsudkem správnímu orgánu povinnost konat²⁸⁸. Nicméně v praxi nebude výjimečnou situací, že žalovaný správní orgán ještě před vydáním rozsudku správního soudu svou nečinnost odstraní. Účel žaloby tak bude pro žalobce splněn, nicméně soud takovou žalobu zamítne²⁸⁹.

S ohledem na § 38 daňového řádu Blažek et al.²⁹⁰ za bezvýsledné vyčerpání prostředku ochrany dané daňovým řádem považují celkem čtyři situace. Zaprvé, nadřízený správce daně nekoná v zákonné lhůtě 30 dnů pro vyřízení podnětu. Zadruhé, nadřízený správce sice koná, přikáže správci daně zjednání nápravy, ten tak však neučiní a nadřízený správce daně zůstane nečinný. Zatřetí, správce daně podnět odloží jako nedůvodný, avšak daňový subjekt nadále považuje svůj podnět za důvodný. A konečně začtvrté, nadřízený správce daně se podnětem nezabývá z důvodu vad, avšak nevyzve stěžovatele k odstranění takových vad.

Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu

Žalobní legitimaci pro případ žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu vymezuje § 82 SŘS: *„Každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.“*

Žalovaným je správce daně, který provedl zásah²⁹¹. Žaloba není přípustná, pokud právní řád poskytuje žalobci jiné prostředky na jeho ochranu nebo nápravu

²⁸⁶ § 79 odst. 1 SŘS.

²⁸⁷ § 80 odst. 1 SŘS.

²⁸⁸ § 81 odst. 2 SŘS.

²⁸⁹ V souladu s § 81 odst. 1 SŘS.

²⁹⁰ BLAŽEK, a další, Soudní řád správní - online komentář, 2016, § 79.

²⁹¹ § 83 SŘS.

nezákonného zásahu²⁹². V případě, že se žalobce pouze domáhá určení zásahu za nezákonný, tj. nežádá ochranu před takovým zásahem, nemusí žalobce před podáním žaloby vyčerpat jiné právní prostředky na svou ochranu²⁹³.

Subjektivní lhůta pro podání žaloby je 2 měsíce, objektivní lhůta 2 roky²⁹⁴. Pro případ ochrany před nezákonným zásahem rozhoduje soud podle skutkového stavu zjištěného ke dni rozhodnutí, v případě rozhodování o nezákonnosti zásahu rozhoduje soud podle stavu v době zásahu²⁹⁵. Pokud je požadovaná ochrana před nezákonným zásahem, který ke dni rozhodnutí trvá nebo trvají jeho důsledky nebo hrozí opakování takového zásahu, soud rozhodne o zákazu takového zásahu a přikáže obnovení stavu před zásahem (pokud je to možné)²⁹⁶.

Ve vztahu k daňovému řádu není zcela jednoznačně vyjasněn vztah ke stížnosti podle § 261 daňového řádu. V rozsudku č. j. 9 Aps 4/2013-25 NSS stanovil, že podmínkou pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zahájením daňové kontroly je nejen podání stížnosti podle § 261 daňového řádu, ale zároveň též žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Hlavní argumenty soudu lze shrnout ve dvou bodech. Zaprvé soud shledal rozdíly oproti stížnosti podle § 175 správního řádu²⁹⁷, o které dříve NSS rozhodl, že její uplatnění nepodmiňuje přípustnost žaloby na ochranu před nečinností správního orgánu. Zadruhé stížnost podle § 261 daňového řádu navazuje na institut námitek v rámci daňové kontroly podle dříve účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Dle názoru Autora však není zřejmé, zda je přípustná žaloba na ochranu před nečinností správce daně i v situaci, pokud se nebude jednat o daňovou kontrolu²⁹⁸ a daňový subjekt neuplatní stížnost, případně nepožaduje prošetření vyřízení stížnosti, podle § 261 daňového řádu. Taková otázka je naprosto relevantní pro běžnou praxi daňových subjektů týkající se odepření nároku na odpočet daně zejména v případě zahájení postupu k odstranění pochybností²⁹⁹ a souvisejícího zadržení nadměrného odpočtu.

²⁹² § 85 SŘS.

²⁹³ Nejvyšší správní soud, 1 Afs 58/2017-42.

²⁹⁴ § 84 SŘS.

²⁹⁵ § 87 odst. 1 SŘS.

²⁹⁶ § 87 odst. 2 SŘS.

²⁹⁷ Dle soudu je zejména posílen nápravný a ochranný účel stížnosti podle daňového řádu a také je v daňovém řádu precizněji upraveno prošetření vyřízení stížnosti.

²⁹⁸ Tím pádem se stane irrelevantním druhý stěžejní bod výše uvedeného rozsudku NSS.

²⁹⁹ Zákon č. 337/1992 Sb. neobsahoval úpravu námitek v rámci vytýkacího řízení, na nějž postup k odstranění pochybností podle daňového řádu věcně navazuje.

Závěr

Odepření nároku na odpočet daně představuje pro správce daně základní nástroj pro boj s daňovými podvody. Prostřednictvím tohoto institutu je na daňové subjekty přenesena odpovědnost za to, s kým a jak obchodují. Principiálně se jedná nejen o přiměřený, ale dle názoru Autora i vhodný nástroj pro zabraňování uskutečňování daňových podvodů. Základní výtkou Autora k samotnému institutu je to, že tento institut není alespoň rámcově legislativně ukotven. Užití tohoto institutu je tak dovozováno na základě judikatury, která pro běžný podnikatelský subjekt zůstává pověstnou „španělskou vesnicí“.

V rámci České republiky je tento nástroj navíc uplatňován poměrně „problematicky“, jelikož uplatňování tohoto institutu správci daně nezřídka přináší pro daňové subjekty značné hospodářské důsledky. Hlavní problém české správní praxe Autor spatřuje na ose správní soudnictví – finanční správa. Zatímco správní soudy (zejména NSS) jsou řádně obeznámeny s evropským právem i českou judikaturou, správci daně uplatňují metodické pokyny, které pro ně závazně vydává Generální finanční ředitelství³⁰⁰, a které nejsou, dle názoru Autora, vždy souladné s evropským nebo i českým právem. Správní praxe zejména posledních let navíc ukazuje, že hlavní cíl správy daní – správné stanovení daně – byl upozaděn ve prospěch fiskálního zájmu státu.

V demokratickém právním státě se však při správě daní nelze spokojit s uplatněním lidových přísloví „účel světí prostředky“ nebo „když se kácí les, létají třísky“. Správci daně poškozují daňové subjekty³⁰¹ různými nezákonnými postupy, přičemž ty nejčastější lze rozdělit do tří kategorií. První kategorií nezákonných postupů správců daně je přenášení důkazního břemene na daňový subjekt. Je třeba pamatovat na to, že je to správce daně, který prokazuje, že se stal daňový podvod, a zároveň prokazuje, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět o tom, že se účastní podvodného obchodního řetězce.

Druhou kategorií nezákonných postupů správců daně je zaměňování objektivních skutečností, ze kterých lze vyvodit závěr, že se stal daňový podvod, za objektivní skutečnosti, na základě kterých daňový subjekt „věděl nebo měl

³⁰⁰ Finanční správa je též obeznámená s aktuální judikaturou vč. NSS nebo ÚS, nicméně ji poměrně často záměrně ignoruje nebo vykládá v rozporu se smyslem a účelem daného rozhodnutí.

³⁰¹ Hodnotící soudy Autora jsou postaveny na jeho vlastních zkušenostech z daňových řízení a na základě analýzy desítek rozhodnutí, zejména NSS, za posledních několik let.

vědět“, že se účastní podvodného řetězce. S tím souvisí i nezákonné přenášení kontroly správce daně na daňové subjekty. Takovými nesprávně interpretovanými objektivními skutečnostmi jsou například nepodávání daňového přiznání dodavatelem/odběratelem daňového subjektu, sídlo této osoby na tzv. virtuální adrese nebo nekontaktnost této osoby pro správce daně, přičemž se jedná o skutečnosti, které nic nevyovídají o subjektivním vztahu daňového subjektu k daňovému podvodu.

Třetí kategorii nezákonných postupů správců daně lze směle označit za kategorii obsahující postupy doslova absurdní. Za hlavní objektivní skutečnosti prokazující zavinění daňového subjektu, bez ohledu na celkový zjištěný skutkový stav, jsou tak správci daně běžně označovány skutečnosti jako nezveřejnění účetní závěrky dodavatelem/odběratelem daňového subjektu, neexistence/zastaralost webových stránek této osoby nebo nevlastnění certifikace (údajně) běžné pro daný obor podnikání.

Dopad chybného postupu správce daně na hospodaření daňového subjektu pak může být umocněn zejména využitím zajišťovacího příkazu, kdy mohou být daňovému subjektu i ze dne na den tzv. „obstaveny“ bankovní účty nebo daňový subjekt může být označen za nespolehlivého plátce.

Z důvodů výše uvedených, tak Autor odkazuje na kapitolu 2.3. Skutečnosti nasvědčující účasti na podvodu, která může posloužit nejen daňovým subjektům, ale i správcům daně. Dle názoru Autora by situaci také prospěla výrazně větší důslednost při požadování regresní náhrady škody po konkrétních odpovědných úředních osobách při jejich zjevných pochybeních. V současné době není regresní náhrada škody prakticky vůbec uplatňována³⁰².

Nicméně i tak lze pozorovat pozitivní trend, kdy za rok 2018 bylo vydáno téměř o čtvrtinu méně zajišťovacích příkazů oproti roku 2016³⁰³. Zároveň lze konstatovat, že NSS si udržuje vysokou úroveň rozhodování, jelikož Autor z desítek jím zkoumaných rozhodnutí nenašel žádné, které by označil za nespravedlivé, byť je pravdou, že doba, kterou se musí daňový subjekt „prosoudit“ až k rozhodnutí NSS, činí v posledních letech téměř dva roky³⁰⁴.

³⁰² ČEMUSOVÁ, Úředníci finanční správy platí za chyby výjimečně. Za osm let stát požadoval náhradu jen od jednoho z nich, 2019.

³⁰³ Ministerstvo financí, Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2018, 2019.

³⁰⁴ Nejvyšší správní soud, INFORMACE POSKYTNUTÁ DNE 1. ŘÍJNA 2018, 2018. Nejvyšší správní soud, INFORMACE POSKYTNUTÁ DNE 26. ÚNORA 2019, 2019. Ministerstvo spravedlnosti, České soudnictví 2018: Výroční statistická zpráva, 2019.

Seznam použitých pramenů

Monografie

- BAKEŠ, Milan, a další. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, s. r. o., 2012. ISBN: 978-80-7400-440-7.
- BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, s. r. o., 2017. ISBN: 978-80-7400-682-1.
- BÁRTA, Jan, HOVMANNOVÁ, Olga a ŠKAMPA, Jiří. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 3. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2015. ISBN: 978-80-7380-523-4.
- BERGER, Wolfgang, KINDL, Caroline a WAKOUNG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty – praktický komentář*. 1. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2010. ISBN: 978-80-86324-83-8.
- BLAŽEK, Tomáš, a další. *Soudní řád správní – online komentář*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, s. r. o., 2016.
- BRANDEJS, Tomáš, a další. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. Komentář. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2019. ISBN: 978-80-7598-436-4.
- GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013. ISBN: 978-80-7380-454-1.
- KNAPP, Viktor. *Teorie Práva*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, s. r. o., 1995. ISBN: 80-7179-028-1.
- KOBÍK, Jaroslav a KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2013. ISBN: 978-80-7263-769-0.
- KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2016. ISBN: 978-80-7554-029-4.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, s. r. o., 2016. ISBN: 978-80-7400-604-3.
- MATYÁŠOVÁ, Lenka a GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou*. 2. vyd. Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o., 2015. ISBN: 978-80-7502-081-9.

- SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o., 2017. ISBN: 978-80-7502-226-4.
- ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník*. 2. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, s. r. o., 2012. ISBN: 978-80-7400-428-5.

Soudní rozhodnutí

Soudní dvůr Evropské unie

- *Spojené věci C-81/11, C-142/11*. Rozsudek ze dne 21. 6. 2012.
- *Spojené věci C-131/13, C-163/13, C-164/13*. Rozsudek ze dne 18. 12. 2014.
- *Spojené věci C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96*. Rozsudek ze dne 18. 12. 1997.
- *Spojené věci C-354/03, C-355/03, C-484/03*. Rozsudek ze dne 12. 1. 2006.
- *Spojené věci C-439/04, C-440/04*. Rozsudek ze dne 6. 7. 2006.
- *Spojené věci C-95/07, C-96/07*. Rozsudek ze dne 13. 3. 2008.
- *Věc 6/64*. Rozsudek ze dne 15. 7. 1964.
- *Věc 15/81*. Rozsudek ze dne 5. 5. 1982.
- *Věc 106/77*. Rozsudek ze dne 9. 3. 1978.
- *Věc C-14/83*. Rozsudek ze dne 10. 4. 1984.
- *Věc C-25/07*. Rozsudek ze dne 10. 7. 2008.
- *Věc C-101/16*. Rozsudek ze dne 19. 10. 2017.
- *Věc C-107/10*. Rozsudek ze dne 12. 5. 2011.
- *Věc C-110/94*. Rozsudek ze dne 29. 2. 1996.
- *Věc C-126/14*. Rozsudek ze dne 22. 10. 2015.
- *Věc C-255/02*. Rozsudek velkého senátu ze dne 21. 2. 2006.
- *Věc C-271/06*. Rozsudek ze dne 21. 2. 2008.
- *Věc C-277/14*. Rozsudek ze dne 22. 10. 2015.
- *Věc C-285/11*. Rozsudek ze dne 6. 12. 2012.
- *Věc C-332/15*. Rozsudek ze dne 28. 7. 2016.
- *Věc C-409/04*. Rozsudek ze dne 27. 9. 2007.
- *Věc C-437/06*. Rozsudek ze dne 13. 3. 2008.
- *Věc C-465/03*. Rozsudek ze dne 26. 5. 2005.

Ústavní soud

- *I. ÚS 448/2000.* Nález ze dne 19. 3. 2002.
- *I. ÚS 1841/07.* Usnesení ze dne 11. 2. 2008.
- *II. ÚS 664/04.* Nález ze dne 18. 4. 2006.
- *III. ÚS 3689/12.* Usnesení ze dne 6. 12. 2012.
- *Pl. ÚS 19/08.* Nález pléna ze dne 26. 11. 2008.
- *Pl. ÚS 50/04.* Nález pléna ze dne 8. 3. 2006.
- *Pl. ÚS-st. 33/11.* Stanovisko pléna ze dne 8. 11. 2011.

Nejvyšší správní soud

- *1 Afs 16/2017-43.* Rozsudek ze dne 24. 8. 2017.
- *1 Afs 26/2012-34.* Rozsudek ze dne 30. 5. 2012.
- *1 Afs 53/2016-55.* Rozsudek ze dne 15. 2. 2017.
- *1 Afs 58/2017-42.* Rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017.
- *1 Afs 61/2015-46.* Rozsudek ze dne 10. 11. 2015.
- *1 Afs 73/2004-89.* Usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007.
- *1 Afs 107/2004-48.* Rozsudek ze dne 10. 11. 2015.
- *1 As 27/2014-31.* Rozsudek ze dne 16. 4. 2014.
- *1 As 70/2008-74.* Usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 5. 2010.
- *2 Afs 15/2014-59.* Rozsudek ze dne 10. 6. 2015.
- *2 Afs 22/2016-43.* Rozsudek ze dne 25. 5. 2016.
- *2 Afs 35/2007-111.* Rozsudek ze dne 10. 4. 2008.
- *2 Afs 55/2016-38.* Rozsudek ze dne 31. 8. 2016.
- *2 Afs 83/2010-68.* Rozsudek ze dne 26. 1. 2011.
- *2 Afs 92/2005-45.* Rozsudek ze dne 29. 9. 2005.
- *2 Afs 162/2018-43.* Rozsudek ze dne 12. 6. 2019.
- *2 Afs 178/2005-64.* Rozsudek ze dne 23. 8. 2006.
- *2 Afs 209/2014-23.* Rozsudek ze dne 6. 5. 2015.
- *2 Afs 239/2017-29.* Rozsudek ze dne 7. 2. 2018.
- *2 Ans 1/2005-57.* Rozsudek ze dne 28. 4. 2005.
- *3 Afs 147/2017-41.* Rozsudek ze dne 27. 9. 2018.
- *4 Afs 22/2015-104.* Rozsudek ze dne 7. 1. 2016.
- *4 Afs 48/2015-32.* Rozsudek ze dne 27. 5. 2015.
- *4 Afs 54/2015-21.* Rozsudek ze dne 20. 5. 2015.

- 4 Afs 140/2017-54. Rozsudek ze dne 30. 11. 2017.
- 4 Afs 211/2018-49. Rozsudek ze dne 10. 1. 2019.
- 4 Afs 223/2014-36. Rozsudek ze dne 19. 12. 2014.
- 4 Afs 233/2015-21. Rozsudek ze dne 28. 1. 2016.
- 4 Afs 265/2018-50. Rozsudek ze dne 31. 10. 2018.
- 4 Afs 294/2015-23. Rozsudek ze dne 28. 4. 2016.
- 5 Afs 15/2013-44. Rozsudek ze dne 27. 9. 2013.
- 5 Afs 60/2017-60. Rozsudek ze dne 30. 1. 2018.
- 5 Afs 65/2013-79. Rozsudek ze dne 26. 6. 2014.
- 5 Afs 78/2017-33. Rozsudek ze dne 15. 2. 2018.
- 5 Afs 83/2012-46. Rozsudek ze dne 23. 8. 2013.
- 5 Afs 252/2017-31. Rozsudek ze dne 31. 7. 2018.
- 5 Afs 314/2016-55. Rozsudek ze dne 28. 2. 2019.
- 6 Afs 31/2018-53. Rozsudek ze dne 15. 8. 2018.
- 6 Afs 61/2019-27. Rozsudek ze dne 26. 9. 2019.
- 6 Afs 130/2014-60. Rozsudek ze dne 25. 6. 2015.
- 6 Afs 156/2014-47. Rozsudek ze dne 11. 12. 2014.
- 6 Afs 252/2016-35. Rozsudek ze dne 21. 12. 2016.
- 6 Afs 364/2017-54. Rozsudek ze dne 7. 8. 2018.
- 6 Afs 373/2017-38. Rozsudek ze dne 17. 10. 2018.
- 7 Afs 8/2018-56. Rozsudek ze dne 18. 12. 2018.
- 7 Aps 3/2013-34. Rozsudek ze dne 5. 11. 2014.
- 8 As 37/2011-154. Usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 4. 2014.
- 9 Afs 2/2010-243. Rozsudek ze dne 16. 6. 2010.
- 9 Afs 13/2008-90. Rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009.
- 9 Afs 44/2011-343. Rozsudek ze dne 15. 12. 2011.
- 9 Afs 88/2018-27. Rozsudek ze dne 22. 8. 2019.
- 9 Afs 110/2007-102. Usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008.
- 9 Afs 163/2015-44. Rozsudek ze dne 10. 11. 2015.
- 9 Afs 194/2017-34. Rozsudek ze dne 24. 5. 2018.
- 9 Afs 333/2017-63. Rozsudek ze dne 18. 10. 2018.
- 10 Afs 18/2015-48. Rozsudek ze dne 11. 6. 2015.
- 10 Afs 70/2018-73. Rozsudek ze dne 22. 5. 2019.
- 10 Afs 182/2018-42. Rozsudek ze dne 25. 7. 2019.

Odborné příspěvky, ostatní prameny

Odborné příspěvky

- BÁRKOVÁ, Dana. *Reverse charge – je to ještě DPH?* [autor knihy] ŘEZNÍČKOVÁ, Kristýna a kol. *Daň z přidané hodnoty z perspektivy aktuálních legislativních změn*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o.p.s., 2016.
- BURDA, Zdeněk. *Úroky z pozdě vráceného nadměrného odpočtu DPH*. DAUC.cz. [Online] 2019. [Citace: 18. 2. 2020] <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=264387>.
- LANDGRÁF, Roman. *Znalostní test: doktrína „jediného rozumného vysvětlení“*. Daňový Expert. 2017, 5.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Podvody na DPH a jejich prokazování II*. DAUC.cz. [Online] 2017. [Citace: 24. 4. 2019] <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=218338>.
- MORAVEC, Lukáš, HINKE, Jana a KAŇKA, Stanislav. *Stanovení mezery DPH*. Vysoká škola ekonomická v Praze. [Online] 2018. [Citace: 24. 4. 2019] <https://www.vse.cz/polek/download.php?lang=cz&jnl=polek&pdf=1212.pdf>.
- MORAVEC, Ondřej. *Nástroje pro boj proti podvodům na DPH a limity jejich využívání*. DAUC.cz. [Online] 2018. [Citace: 24. 4. 2019] <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=249617>.
- ŠKOPEK, Jan. *Diskriminační ustanovení zákona o DPH*. Právní rozhledy. 2016, 8.
- ŠVANCARA, David. *Několik poznámek k článku „Nástroje pro boj proti podvodům na DPH a limity jejich využívání“*. DAUC.cz. [Online] 2018. [Citace: 24. 4. 2019] <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=249616>.

Ministerstvo financí

- *Česká republika požádala o plošný reverse charge.* [Online] 2019. [Citace: 24. 4. 2019] <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/ceska-republika-pozadala-o-plosny-revers-34001>.
- *POKYN č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní.* Finanční zpravodaj 5/2015. [Online] 2015. [Citace: 21. 2. 2020] https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj_2015-c-05.pdf.
- *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2018.* [Online] 2019. [Citace: 20. 2. 2020] https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-001_2018_Informace-o-cinnosti-FS-CR.pdf.
- *Společný boj proti daňovým únikům se zintenzivní.* [Online] 2018. [Citace: 24. 4. 2019] <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/spolecny-boj-proti-danovym-unikum-se-zin-32904>.
- *Výsledek hospodaření státního rozpočtu v roce 2019 je o 11,5 mld. lepší než očekávání.* [Online] 2020. [Citace: 24. 2. 2020] <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/pokladni-plneni-sr-37026>.
- *Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018.* [Online] 2019. [Citace: 20. 2. 2020] https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2018_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-CR.pdf.

Ostatní prameny

- CAMMENGA, Janelle. *State and Local Sales Tax Rates 2019.* Tax Foundation. [Online] 2019. [Citace: 28. 4. 2019] <https://taxfoundation.org/sales-tax-rates-2019/>.
- ČEMUSOVÁ, Tereza. *Úředníci finanční správy platí za chyby výjimečně. Za osm let stát požadoval náhradu jen od jednoho z nich.* iRozhlas.cz. [Online] 2019. [Citace: 21. 2. 2020] https://www.irozhlas.cz/zpravy-domov/financni-sprava-zajistovaci-prikazy-nahrada-chyby-uredniku-ministerstvo-financi_1902170600_tec.

- Evropská komise. *The concept of Tax Gaps*. European Commission. [Online] 2018. [Citace: 29. 3. 2020.] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_gaps_report_mti_c_fraud_gap_estimation_methodologies.pdf.
- Evropská komise. *Value added tax-based own resource*. European Commission. [Online] 2019. [Citace: 28. 4. 2019] https://ec.europa.eu/info/about-european-commission/eu-budget/revenue/own-resources/value-added-tax_en.
- Evropská komise. *VAT: EU Member States still losing almost €150 billion in revenues according to new figures*. European Commission. [Online] 2018. [Citace: 28. 4. 2019] http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-5787_en.htm.
- Evropská komise. *What is VAT?* European Commission. [Online] 2019. [Citace: 28. 4. 2019] https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/what-is-vat_en.
- Generální finanční ředitelství. *Právní rámec pro situaci popsanou v čl. 6 Taktického postupu*. 2019.
- iRozhlas.cz. *Finanční správa přiznala odměny za přisnost. Berní úředníci si celkem přišli na 200 tisíc*. [Online] 2019. [Citace: 24. 4. 2019] https://www.irozhlas.cz/zpravy-domov/financni-sprava-odmeny-za-prisnost-ministerstvo-financi_1902040720_kro.
- Ministerstvo spravedlnosti. *České soudnictví 2018: Výroční statistická zpráva*. [Online] 2019. [Citace: 20. 2. 2020] https://www.justice.cz/documents/12681/719244/Ceske_soudnictvi_2018_vy_rocni_stat_zprava.pdf/7a0eb503-6fd7-4b70-b31f-882398651520.
- MORÁVEK, Daniel. *Jak změnit zajišťovací příkazy, aby nelikvidovaly poctivé podnikatele?* Podnikatel.cz. [Online] 2017. [Citace: 24. 4. 2019] <https://www.podnikatel.cz/clanky/jak-zmenit-zajistovaci-prikazy-aby-nelikvidovaly-poctive-podnikatele/>.
- Nejvyšší správní soud. *INFORMACE POSKYTNUTÁ DNE 1. ŘÍJNA 2018*. [Online] 2018. [Citace: 20. 2. 2020] http://www.nssoud.cz/Informace-poskytnuta-dne-1-rijna-2018/art/22606?tre_id=210.
- Nejvyšší správní soud. *INFORMACE POSKYTNUTÁ DNE 26. ÚNORA 2019*. [Online] 2019. [Citace: 20. 2. 2020] http://www.nssoud.cz/Informace-poskytnuta-dne-26-unora-2019/art/22655?tre_id=210.

- NKÚ. *Informace z kontrolní akce NKÚ č. 14/17*. [Online] 2015. [Citace: 24. 4. 2019] <https://www.nku.cz/assets/media/informace-14-17.pdf>.
- OECD. *Revenue Statistics 2018. Tax revenue trends in the OECD*. [Online] 2018. [Citace: 28. 4. 2019] <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>.
- Odvolací finanční ředitelství. *Podvody na DPH – aktuální trendy a změny v přístupu k návaznosti na recentní judikaturu*. 24. 4. 2019.
- Rada EU. *Podvody v oblasti DPH: Rada se dohodla, že umožní dočasné všeobecné přenesení daňové povinnosti*. Consilium. [Online] 2018. [Citace: 24. 4. 2019] <https://www.consilium.europa.eu/cs/press/press-releases/2018/10/02/vat-fraud-council-agrees-to-allow-generalised-temporary-reversal-of-liability/>.

Summary

The right to deduct value-added tax (hereafter also ‘VAT’) is an essential component of the common European VAT scheme which ensures neutrality of this scheme for taxable persons. The right to deduct tax as an integral part of the VAT scheme in principle may not be limited. The most notable exemption is refusing to allow the right to deduct VAT because of participating in a tax fraud.

Confirmed in many cases by the Court of Justice of the European Union (hereafter also ‘CJEU’) preventing tax evasion, avoidance and abuse is an objective recognized and encouraged by the Sixth Directive and by the ‘VAT Directive’ 2006/112/EC. In case of a recognized fraud it is responsibility of national authorities and courts to refuse the benefit of the right to deduct VAT when it is claimed fraudulently.

The thesis is divided into two parts – substantive aspects of the refusal of the right to deduct VAT and procedural aspects of refusing the right to deduct VAT. In the chapter 2.1. the right to deduct VAT is described. In this chapter conditions for applying VAT deductions are specified. The most important aspect is that the actual substance of a taxable transaction must be in line with law and invoice and other formal evidence must correspond with the actual transaction.

The chapter 2.2. constitutes the core of this thesis. In this chapter the term ‘tax fraud’ is defined. Even though methods of tax frauds are as fanciful and complicated as the imaginations of the people who think them up, the problem is fundamentally always the same – one taxable person receives VAT but does not declare it or/and pay it to tax authorities.

If tax authorities refuse the right to deduct VAT to a tax subject because of participating in a fraud, it is up to these authorities to prove that both conditions for such measure are met. Firstly, it must be proven that a tax fraud has taken place. The most important requirement for proving tax fraud is recognizing unpaid, in other words ‘missing’, VAT.

When a tax fraud is proven, culpability of a particular tax subject must be proven by tax authorities, so that the tax subject can be considered as an accomplice to perpetrators of a tax fraud. According to CJEU a taxable person can be regarded as a participant to a tax fraud when he knew or should

have known that, by his purchase, he was taking part in a transaction connected with fraudulent evasion of VAT. Tax authorities prove objective facts relevant to the particular chain of transactions based on which the conclusion that the particular tax subject knew or should have known that he is a participant to the tax fraud can be made. Examples of these objective facts proving fraud participation from decisions of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic are listed in the chapter 2.3.

In the chapter 3., Procedural aspects of refusing the right to deduct VAT, are specified procedural instruments available to tax authorities and to tax subjects as a reaction to acts of tax authorities. During the finding phase of tax proceedings, the available measures are: a procedure to remove doubts, a tax inspection, a local investigation, a request to file an additional tax return and a payment order. During proceedings related to tax payment the main measures available to tax authorities are: a security order, a pledge, tax suretyship and a tax execution.

Tax subjects can defend their rights with different measures during tax proceedings and in front of administrative courts. Depending on particular situation during tax proceedings tax subjects have different measures to their disposal: an appeal, a reopening of proceedings, review proceedings, a protection from failure to act, a complaint and an objection. Depending on the matter how tax subject's rights have been breached, the subject can file three different administrative actions: an action against a decision of an administrative authority, an action for protection from failure to act and an action for protection from an illegal intervention.