



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

JUDIKATURA CHYBĚJÍCÍ DANĚ V PODVODU NA DPH

CASE-LAW FOR MISSING VAT IN CAROUSEL FRAUDS

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Vojtěch Procházka

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

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

BRNO 2021

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Student:	Bc. Vojtěch Procházka
Studijní program:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Studijní obor:	bez specializace
Vedoucí práce:	doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
Akademický rok:	2020/21

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

Judikatura chybějící daně v podvodu na DPH

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce

Analýza současného stavu

- Analýza judikatury Soudního dvora EU a systematizace získaných poznatků
- Analýza judikatury Nejvyššího správního soudu a systematizace získaných poznatků
- Diskuse

Vlastní návrhy řešení

Závěr

Seznam použitých zdrojů

Cíle, kterých má být dosaženo:

Hlavním cílem práce je systematizovat závěry plynoucí z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU v oblasti chybějící daně a na základě získaných poznatků prezentovat návrhy a doporučení pro daňový subjekt s cílem eliminovat případná rizika.

Základní literární prameny:

BRANDEJS, Tomáš et al. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-436-4.

KOBÍK, Jaroslav. Daňový proces: judikatura k problémovým situacím. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-029-4.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, et al. Daňový řád: komentář. 3. vyd. Praha: C.H. Beck, 2016. ISBN 978-8-7400-604-3.

SEJKORA, Tomáš. Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-226-4.

STRÉMY, Tomáš a Natália HANGÁČOVÁ. VAT Frauds (Carousel Frauds). Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-201-1.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2020/21

V Brně dne 28.2.2021

L. S.

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

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá problematikou chybějící daně v souvislosti s podvodem na DPH v judikatuře Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu. V práci jsou analyzovány a systematizovány poznatky vyplývající z judikatury týkající se identifikace chybějící daně (resp. narušení neutrality DPH), subjektů v rámci podvodného řetězce, kterým lze odepřít nárok na odpočet DPH, a otázky, zda je institut odepření nároku na odpočet instrumentem reparačním, či sankčním. Práce obsahuje doporučený postup pro daňové subjekty s cílem minimalizace rizika v souvislosti s odpočtem DPH.

Klíčová slova

daň z přidané hodnoty, chybějící daň, judikatura, karuselové podvody, princip neutrality DPH

Abstract

The Master's thesis deals with the issue of missing VAT in carousel frauds in case-law of the Court of Justice of the European Union and the Supreme Administrative Court of the Czech Republic. Partial issues are identification of missing VAT and subjects in fraudulent supply chain whose right to deduct input VAT can be denied along with question of sanctional or reparational character of denial of right to deduct input VAT. The thesis contains recommended procedure for tax payers to minimize risks related to deduction of VAT.

Key words

value added tax, missing VAT, case-law, carousel frauds, principle of VAT neutrality

Bibliografická citace

PROCHÁZKA, Vojtěch. *Judikatura chybějící daně v podvodu na DPH* [online]. Brno, 2021 [cit. 2021-05-16]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/135381>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Karel Brychta.

Čestné prohlášení

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

V Brně dne 16. 5. 2021

.....

Bc. Vojtěch Procházka

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucímu práce doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D., za cenné podněty, rady a připomínky při zpracovávání této diplomové práce, a svojí rodině za podporu po celou dobu studia.

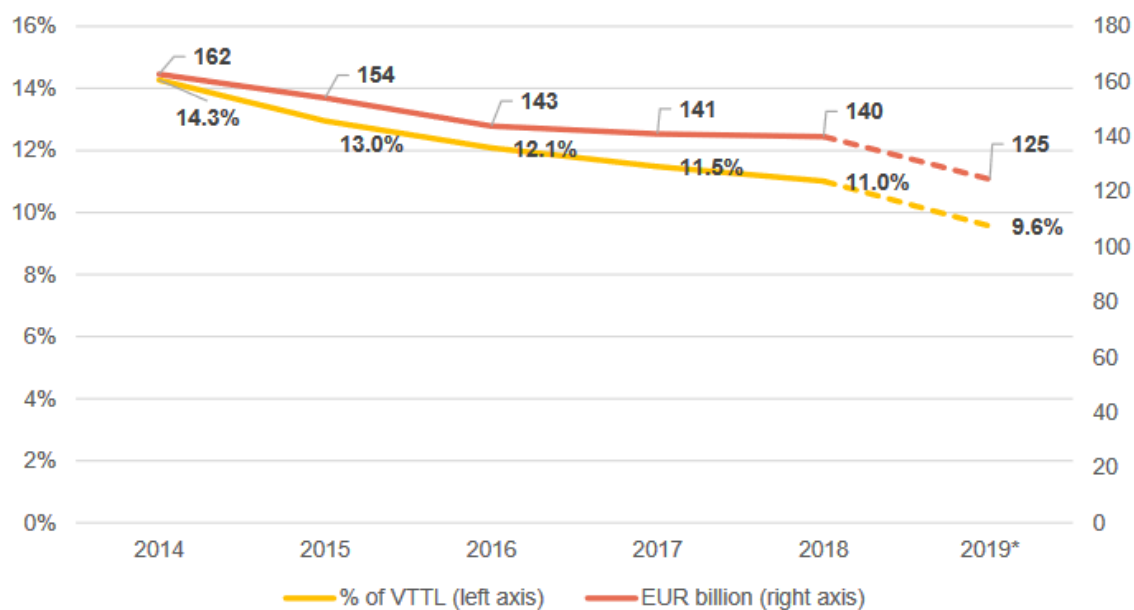
OBSAH

ÚVOD	10
1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ	14
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	16
2.1 DPH v EU	16
2.1.1 Unijní právní úprava DPH.....	16
2.1.2 Principy DPH a srovnání s daní z obratu.....	20
2.1.3 DPH jako problémová daň	25
2.1.4 Připravované legislativní změny v oblasti DPH.....	31
2.2 Správa daní.....	36
2.2.1 Zásady správy daní	37
2.2.2 Daňové řízení.....	41
2.2.3 Odvolání	44
2.2.4 Soudní řízení.....	47
3 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU	49
3.1 Ztráta daňových příjmů v judikatuře SDEU	49
3.1.1 Optigen a Axel Kittel.....	50
3.1.2 Stadeco a stanovisko generálního advokáta k věci Senatex	50
3.1.3 Stanovisko generálního advokáta k trestnímu řízení proti R. a Halifax.....	51
3.1.4 EMS-Bulgaria Transport OOD.....	52
3.1.5 SC Paper Consult SRL	52
3.1.6 EN.SA.....	53
3.1.7 HR.....	54
3.1.8 Shrnutí „ztráty daňových příjmů“ v judikatuře SDEU.....	54
3.2 Narušení daňové neutrality a „chybějící daň“ v judikatuře NSS	58
3.2.1 Nutnost identifikovat chybějící daň.....	58
3.2.2 Vyměřená daň 0 Kč	59
3.2.3 „Přetržení dodavatelského řetězce“ a bezprostřední dodavatel.....	60
3.2.4 Související či propojený dodavatel.....	62
3.2.5 Souvislost chybějící daně s podvodem a vyčíslení chybějící daně	63
3.2.6 Podezřelý bezprostředně předcházející dodavatel	64
3.2.7 Kontaktní dodavatel, který daň neuhradil	65

3.2.8 Chybějící daň vzniklá mimo „dodavatelský řetězec“	66
3.2.9 Chybějící daň v souvislosti se zajišťovacím příkazem.....	67
3.2.10 Shrnutí narušení neutrality DPH a „chybějící DPH“ v judikatuře NSS	69
3.3 Sporná místa v judikatuře SDEU a NSS	71
3.3.1 Chybějící daň a ztráta daňových příjmů	72
3.3.2 Kterému subjektu lze odepřít nárok na odpočet	73
3.3.3 Kvalifikace – reparace vs sankce	74
4 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	76
4.1 Výběr dodavatele	76
4.2 Uskutečňování transakce.....	79
4.3 Ověření přijatého daňového dokladu	80
4.4 Nalézací řízení.....	84
ZÁVĚR	87
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	88
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ	95
SEZNAM GRAFŮ	96
SEZNAM OBRÁZKŮ	97
SEZNAM TABULEK.....	98
SEZNAM PŘÍLOH.....	99

ÚVOD

VAT Gap, neboli mezera ve výběru daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), způsobená rozdílem mezi očekávaným a skutečným výběrem DPH, činila podle Evropské komise v roce 2018 téměř **2,2 miliardy eur** (asi 60 miliard Kč) v rámci České republiky, tj. 12 % celkového inkasa DPH. V rámci celé EU činila VAT Gap **140 miliard eur** (asi 3,8 bilionů Kč), resp. 11 % celounijního inkasa DPH (viz Graf č. 1). (1)

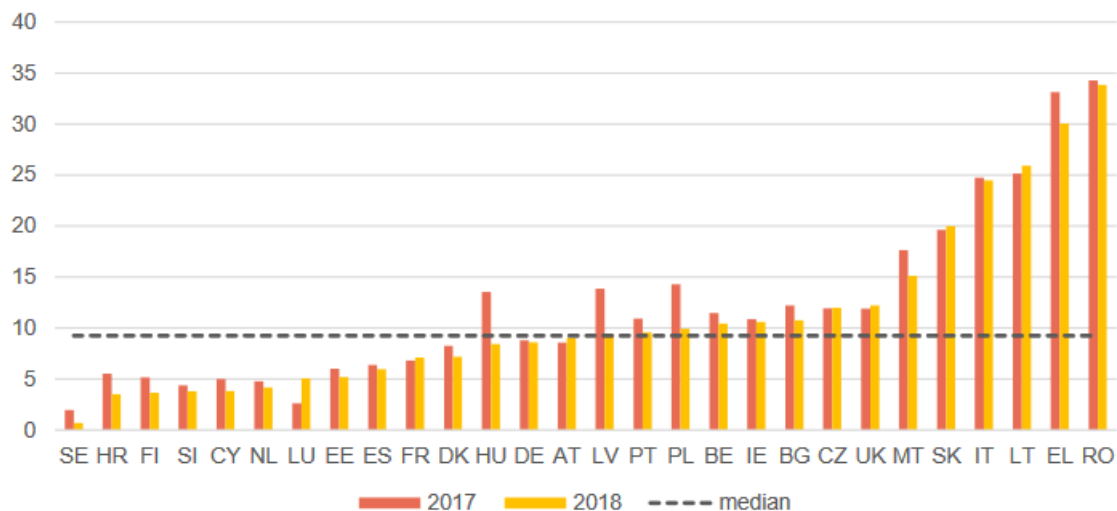


Graf č. 1: Vývoj absolutního a relativního VAT Gap vč. odhadu pro rok 2019¹
(Zdroj: (1))

Meziročně došlo v rámci České republiky ke zvýšení VAT Gap o 196 milionů eur (5,3 miliardy Kč), resp. o 1 desetinu procentního bodu relativní VAT Gap. Ke zhoršení došlo i v 6 dalších členských státech – Francii, Velké Británii, Rakousku, Litvě, Lucembursku a na Slovensku. V rámci celé EU naopak došlo ve stejném období ke zlepšení o 1 miliardu eur (polovinu procentního bodu) – zejména díky výraznému posunu v Maďarsku, Lotyšsku a Polsku, které v pořadí předběhly i Českou republiku, jež se umístila až na nelichotivém 21. místě. Extrémního výsledku dosáhlo **Švédsko** s VAT Gap

¹ Levá osa grafu a žlutá křivka: poměr mezery ve výběru DPH na celkových předpokládaných příjmech státu z DPH (v procentech). Pravá osa grafu a červená křivka: absolutní vyjádření mezery ve výběru DPH (v miliardách eur).

na úrovni 0,7 % inkasa DPH – naopak **Rumunsko** s **Řeckem** stále ztrácí asi třetinu potenciálních výnosů z DPH. (1)



Graf č. 2: VAT Gap v členských státech EU a celounijní medián v letech 2017 a 2018²
(Zdroj: (1))

Od roku 2012 docházelo v EU ke každoročnímu snižování VAT Gap. V tomto šestiletém mezidobí se podařilo snížit roční mezeru výběru DPH v EU o **37 miliard eur** (přes 1 bilion Kč), což představuje relativní zlepšení o 45 %. Relativní zhoršení nastalo pouze u Velké Británie a Belgie. I pro rok **2019** zůstává Evropská komise pozitivní, což se nedá říct o pandemií COVID-19 stíženém roce **2020**, ve kterém Komise očekává skokový nárůst VAT Gap na 164 miliard eur, tedy nejhorší výsledek právě od roku 2012. (2), (3), (1), (4)

Za původce VAT Gap označila Komise **podvod a daňový únik, insolvenci a úpadek podniků, korupci a legální daňovou optimalizaci**. Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“³), „...*boj proti podvodu, vyhýbání se daňové povinnosti a zneužitím je cílem, který je šestou směrnici uznán a podporován...*“ (5). Třetí senát SDEU se v uvedeném citátu odkazoval na směrnici Rady 2006/112/ES ze dne

² Státy zleva: Švédsko, Chorvatsko, Finsko, Slovinsko, Kypr, Nizozemsko, Lucembursko, Estonsko, Španělsko, Francie, Dánsko, Maďarsko, Německo, Rakousko, Lotyšsko, Portugalsko, Polsko, Belgie, Irsko, Bulharsko, Česká republika, Spojené království, Malta, Slovensko, Itálie, Litva, Řecko, Rumunsko.

³ Autor používá zkratku „SDEU“ i pro dřívější rozsudky vydávané Evropským soudním dvorem.

28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SDPH“ či „směrnice o DPH“). (4)

Dle Evropského Parlamentu jsou nejvíce škodlivým typem podvodů na DPH **podvody karuselové** (či kolotočové); tyto dle Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) „...představují jedno z největších a nejhůře odhalitelných ohrožení fungování unijního systému výběru DPH...“ (6). Ztráta způsobená toliko kolotočovými podvody je Evropským Parlamentem odhadována (v rámci EU) v průměru na **50 miliard eur** ročně, tzn. podíl přes **36 % na celé VAT Gap**. (7)

Dopadu podvodů (i na DPH) si je zřejmě dobře vědoma i Finanční správa České republiky, která považuje boj s daňovými úniky a podvody za svůj druhý vrcholový cíl; prvním je podpora správného a snadného placení daní, *de facto* zákonný cíl správy daní podle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“ či „DŘ“). (8), (9)

Specifikem **prokazování existence daňových podvodů** v rámci daňového řízení je skutečnost, že důkazní břemeno leží na správci daně, a nikoli na daňovém subjektu (jakási analogie trestního řízení), pokud tento daňový subjekt v rámci daňového řízení již prokázal faktické uskutečnění dotčených plnění. Jednou z obligátních součástí unesení důkazního břemene správcem daně je i identifikování tzv. **chybějící daně** (resp. „narušení neutrality DPH“ či „daňové ztráty státu“) v každém podvodném řetězci, a právě tématu chybějící daně v judikatuře českých správních soudů a SDEU je věnována tato diplomová práce. (10)

V kontextu již výše uvedeného je téma velmi aktuální; problematika podvodů na DPH je z příčiny absence opory v tuzemských či unijních právních normách vykonstruována a upravena toliko soudními rozhodnutími, jejichž vývoj v této oblasti je pod bedlivým dohledem správce daně i daňových subjektů. Specifikem (a důvodem dynamického vývoje v posledních letech) oblasti chybějící daně v rámci podvodu na DPH je doposud spíše obecná úprava ze strany SDEU, která ponechává velký prostor pro etablování tuzemské rozhodovací soudní praxe, jíž je povolán sjednocovat NSS (jakožto nejvyšší správní soudní instance v rámci České republiky).

Teoretická část této práce pojednává o DPH v EU, její právní úpravě, principech, nevýhodách a možném budoucím vývoji; jakož i o problematice daňového procesu vč. vztahu k správnímu soudnictví. **Praktická část** je pak věnována analýze judikatury

SDEU, NSS a českých správních soudů stran *chybějící daně* v souvislosti s podvody na DPH. **Vlastní návrhy řešení** obsahují identifikaci rizik souvisejících s nárokováním odpočtu DPH vč. návrhů protiopatření k jejich minimalizaci, a to formou PDPC diagramů.

1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem práce je uspořádání a zhodnocení závěrů plynoucích z klíčových rozsudků SDEU a NSS stran chybějící DPH (resp. narušení neutrality DPH), jejíž identifikování a prokázání je nezbytnou dílčí podmínkou při prokazování existence podvodu na DPH; a v návaznosti na to navrhnout opatření pro plátce k minimalizaci rizika ztráty nároku na odpočet DPH.

Dílčími cíli je:

- srovnat DPH s daní z obratu,
- vystihnout problematičnost DPH a její náchylnost k únikům (vč. podvodů),
- popsat a zhodnotit připravované legislativní změny směřované k potírání úniků na DPH,
- rámcově popsat tuzemské daňové řízení (vč. odvolacího řízení) a následné soudní řízení.

Adresáty této práce jsou daňové subjekty (či jejich zástupci), jakož i úřední osoby správce daně.

Tato diplomová práce má formu analytické práce (11).

Výběr judikátů byl prováděn prostřednictvím webových stránek NSS (www.nssoud.cz), SDEU (curia.europa.eu) a vyhledávače Google. Při vyhledávání na stránkách soudů bylo vyhledávání rozsudků zúženo pouze na oblast DPH. Použita byla klíčová slova související s chybějící daní, narušením neutrality, neodvedením či nepřiznáním DPH, ztrátou daňových příjmů, podvodem, zneužitím práva apod., případně jejich kombinace. Vyhledávání bylo zúženo na rozsudky vydané od roku 2000 (u SDEU), resp. od roku 2010 (u NSS).

Při interpretaci judikátů byl aplikován výklad gramatický i teleologický, zkoumající úmysl soudců (příp. generálních advokátů).

V diplomové práci byly použity především obecně teoretické kvalitativní druhy vědeckých metod. Nejprve aplikovanou metodou byla *analýza* (rozklad zkoumaného objektu na dílčí složky), již byla podrobena odůvodnění zkoumaných soudních rozhodnutí. Jednotlivé dílčí poznatky byly spojeny v celek pomocí metody *syntézy*.

Srovnání judikatorních závěrů NSS a SDEU bylo prováděno pomocí metody *komparace*. Závěry pak byly vyvozeny pomocí metody *indukce*. (11)

V návrhové části byl použit rozhodovací diagram PDPC (*Process decision program chart*; diagram procesního rozhodovacího procesu), což je řídicí nástroj identifikující možné problémy při uskutečňování plánované činnosti a současně navrhuující preventivní protipatření k jejich zamezení (12).

Diplomová práce byla zpracována dle právní úpravy platné a účinné k 31. 12. 2020, není-li uvedeno jinak.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Teoretická část této práce je rozdělena do dvou hlavních tematických okruhů – první je věnován **DPH v EU** a druhý **daňovému procesu** a souvisejícímu soudnímu řízení.

2.1 DPH v EU

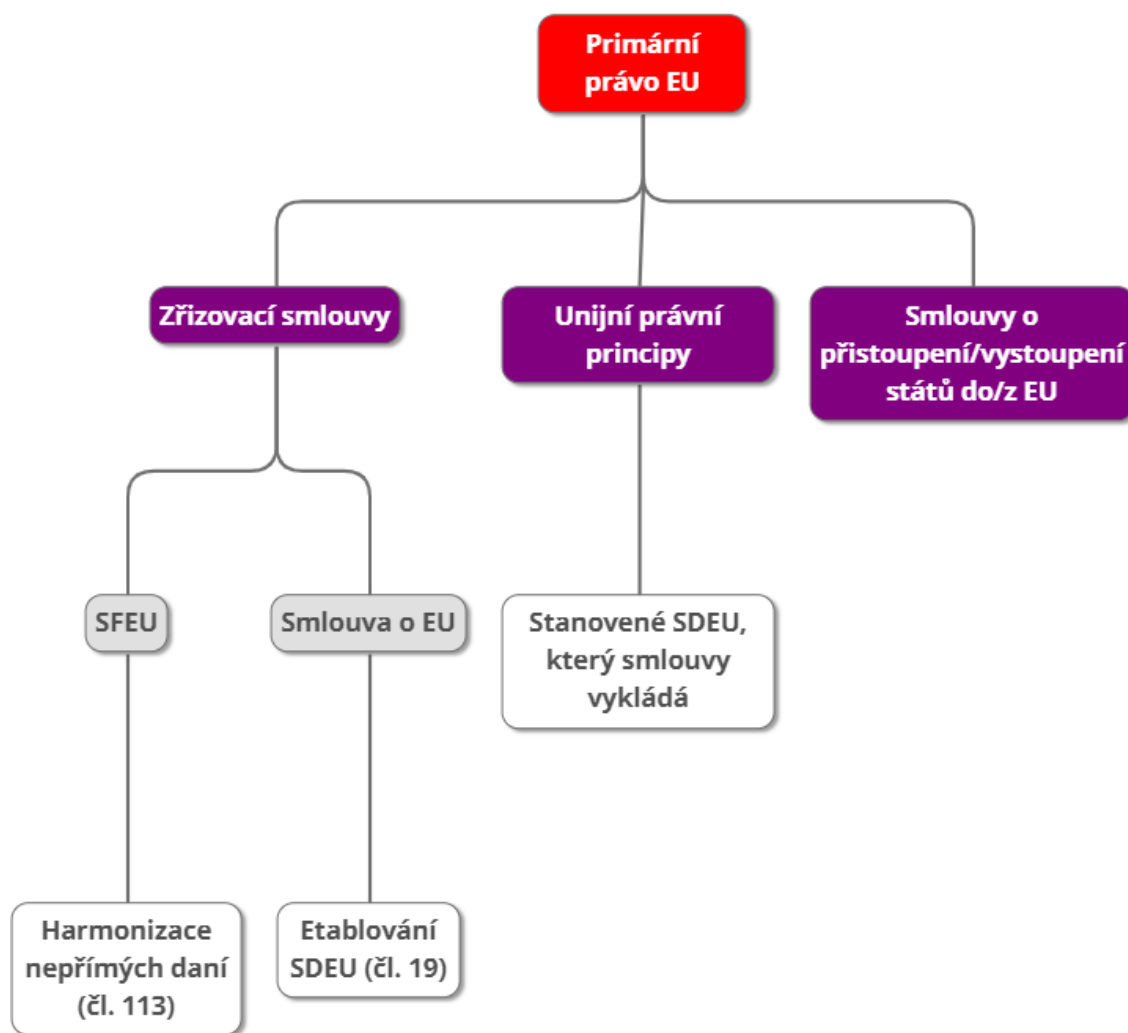
V této části věnované DPH je postupně identifikována její unijní právní úprava, principy (vč. srovnání s daní z obratu), problematičnost a perspektiva jejího budoucího vývoje.

2.1.1 Unijní právní úprava DPH

Nejvyšším zdrojem práva EU je právo **primární**, jehož esenciální součástí tvoří zřizovací smlouvy, kterými jsou po Lisabonské smlouvě z roku 2007 *Smlouva o Evropské unii* a *Smlouva o fungování Evropské unie* (dále jen „SFEU“). SDEU již v 80. letech označil zřizovací smlouvy za „základní ústavní listiny“. Součástí primárního práva EU jsou dále obecné unijní zásady či principy stanovené SDEU, jakožto orgánem povolaným k výkladu smluv. (13), (14)

Z pohledu problematiky DPH je významný **článek 113 SFEU**, který pojednává o přijetí „...*ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže.*“ (15) ze strany Rady (po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem) (15).

Klíčové aspekty primárního práva EU ve vazbě na DPH jsou graficky shrnuty na Obr. č. 1.



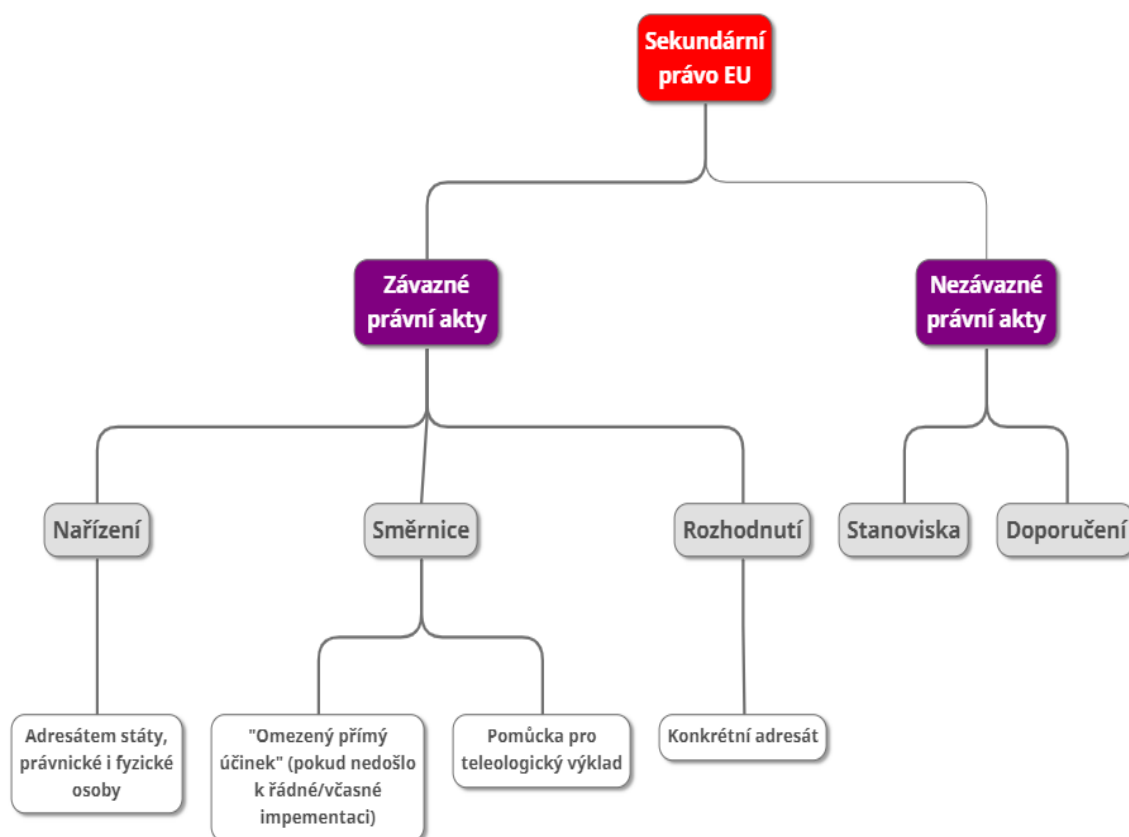
Obr. č. 1: Primární právo EU ve vztahu k DPH
(Zdroj: vlastní zpracování dle (16), (13), (14))

Sekundárním právem EU se rozumí legislativa Evropské unie, která se opírá o zmocnění zakotvené ve zřizovacích smlouvách. Zahrnuje právní akty závazné (nařízení, směrnice a rozhodnutí) i nezávazné (doporučení a stanoviska). (16)

Nařízení zakládají práva a povinnosti nejen EU a členským státům, ale i fyzickým a právnickým osobám podřízeným jurisdikcím členských států. **Směrnice** zavazují členské státy, aby je v určené lhůtě implementovaly do vnitrostátního práva. Pro případy, kdy by nedošlo k jejímu včasnému či řádnému provedení ze strany členského státu, formuloval SDEU doktrínu „omezeného přímého účinku“. Jednotlivec se může vůči takto selhavšímu státu dovolávat přímo použitelného pravidla směrnice, pokud by správné provedení směrnice jednotlivcovo postavení zlepšilo; aplikace této doktríny je možná

v oblasti práva soukromého i veřejného. Úloha směrnice v rámci vnitrostátního práva však nekončí její zdárnou implementací členskými státy, nýbrž má dle judikatury SDEU plnit roli *pomůcky pro teleologický výklad* ustanovení pramenů vnitrostátního práva, kterými byla směrnice implementována. **Rozhodnutí** jsou pak normativní právní akty adresované vybraným dotčeným stranám – jedné či více členským zemím, právnickým i fyzickým osobám. (16), (17)

Sekundární právo EU je znázorněno na Obr. č. 2.



Obr. č. 2: Primární a sekundární právo EU.
(Zdroj: vlastní zpracování dle (16), (13), (14))

Současným naplněním článku 113 SFEU a dalšími významnými prameny sekundárního práva EU v oblasti DPH jsou zejména:

- směrnice o DPH,
- prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „prováděcí nařízení k SDPH“),

- směrnice Rady č. 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě,
- třináctá směrnice Rady č. 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství,
- nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty,
- prováděcí nařízení Komise (EU) č. 79/2012 ze dne 31. ledna 2012, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty
- prováděcí nařízení Komise (EU) č. 815/2012 ze dne 13. září 2012, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (EU) č. 904/2010, pokud jde o zvláštní režimy pro neusazené osoby povinné k dani, které poskytují telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby osobám nepovinným k dani,
- prováděcí nařízení Komise (EU) č. 17/2014 ze dne 10. ledna 2014, kterým se stanoví standardizovaný formulář pro oznámení zvláštního opatření v rámci mechanismu rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH,
- rozhodnutí Rady (EU) 2018/1089 ze dne 22. června 2018 o uzavření Dohody mezi Evropskou unií a Norským královstvím o správní spolupráci, boji proti podvodům a vymáhání pohledávek v oblasti daně z přidané hodnoty jménem Unie,
- směrnice Rady 2009/132/ES ze dne 19. října 2009, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 143 písm. b) a c) směrnice 2006/112/ES, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu,
- prováděcí rozhodnutí Rady (EU) 2019/1903 ze dne 8. listopadu 2019, kterým se Česku povoluje používat všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti odchýlně od ustanovení článku 193 směrnice 2006/112/ES,

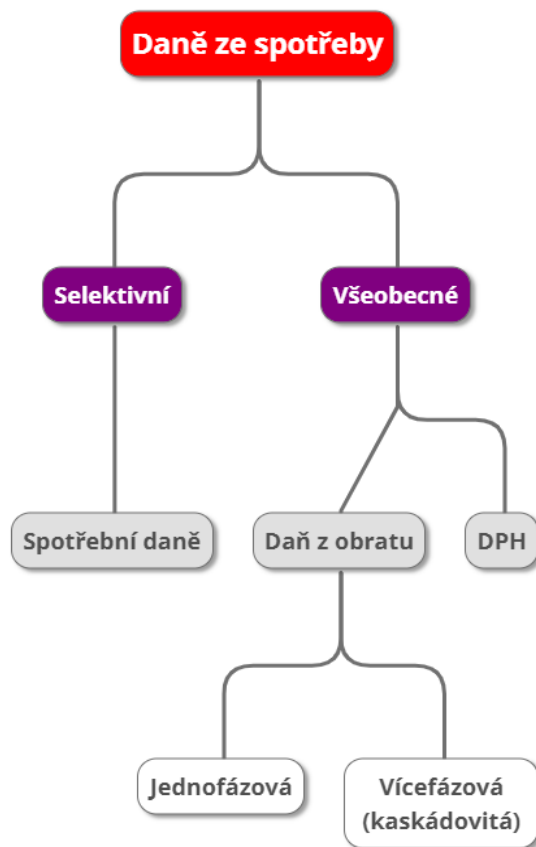
- prováděcí nařízení Komise (EU) 2020/194 ze dne 12. února 2020, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (EU) č. 904/2010, pokud jde o zvláštní režimy pro osoby povinné k dani poskytující služby osobám nepovinným k dani a uskutečňující prodej zboží na dálku a určitá domácí dodání zboží (18), (19).

Výše uvedené směrnice byly do českého právního systému transponovány zejména v zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Na prováděcí nařízení k SDPH se pak ZDPH opakovaně přímo odkazuje – viz § 10 odst. 2, § 10d odst. 2, § 10h, § 10i odst. 1, § 57 odst. 1 písm. d), § 64 odst. 5, § 68 odst. 11, § 100a odst. 3 a § 110d odst. 1 ZDPH. (19), (20)

Pro správný výklad právních předpisů upravujících DPH je třeba taktéž respektovat **judikaturu SDEU**, která zakotvuje nejen obecné unijní právní principy (mj. zásadu efektivity, proporcionality, ekvivalence, princip právní jistoty a předvídatelnosti práva), ale i právní názory soudu na konkrétní věci z oblasti DPH, o kterých rozhodoval na podnět vnitrostátních soudů v rámci *řízení o předběžné otázce*, příp. v rámci *řízení o žalobě* podané členským státem, orgánem, anebo fyzickou či právnickou osobou. Pro oblast DPH je specifickým principem princip neutrality DPH, který je rozveden v následující podkapitole. (19), (21)

2.1.2 Principy DPH a srovnání s daní z obratu

DPH patří společně s daní z obratu mezi **všeobecné daně ze spotřeby** (spotřební daně jsou selektivními daněmi ze spotřeby), viz Obr. č. 2.



Obr. č. 3: Klasifikace daní ze spotřeby
(Zdroj: vlastní zpracování dle (22))

Principem **DPH** je, jak už z názvu vyplývá, zdanění přidané hodnoty vytvořené v *každém* stupni výrobního řetězce. Toho je dosaženo zdaněním celého výstupu produkce při současné možnosti nárokovat si od státu daň zaplacenou při nákupu vstupů; čímž je *de facto* daněn rozdíl mezi výstupy a vstupy daného ekonomického subjektu – neboli přidaná hodnota. (20)

Předchůdcem DPH byla ve většině zemí **daň z obratu**⁴, u které docházelo ke zdaňování v jednom (*jednofázová daň z obratu*) či dokonce více (*vícefázová* či *kaskádovitá daň z obratu*) stupních výrobního řetězce; ovšem z celé ceny (bez ohledu na cenu vstupů). Předmětem této daně nebývá poskytování služeb, pouze dodání výrobků či zboží. (22)

Nevýhodou **jednofázové daně z obratu** je zatížení pouze jednoho vybraného článku výrobního/obchodního řetězce – výrobce, velkoobchodu (v Československu

⁴ Na našem území byla daň z obratu zavedena nahrazena DPH 1. 1. 1993.

v meziválečném období), anebo maloobchodu („*sales tax*“; v současnosti např. v USA, Kanadě, Japonsku či Austrálii) (22).

V následujících Tabulkách č. 1 až 3 je uveden demonstrativní příklad na srovnání jednofázové a vícefázové daně z obratu s DPH. Společným východiskem je, že výrobce nemá subdodavatelské vstupy a každý z článků obchodního řetězce si přidá marži 1000 jednotek. Sazba daně je pro DPH a kaskádovitou daň z obratu stanovena ve výši 10 %; pro jednofázovou daň z obratu je uvažována sazba daně 30 %, a to pro maloobchodní sektor (tzn. *sales tax*) – viz Tabulka č. 1.

Tabulka č. 1: Příklad na jednofázovou daň z obratu (*sales tax*)

(Zdroj: vlastní zpracování dle (22))

	Výrobce	Velkoobchod	Maloobchod	Spotřebitel
Vstup	0	1000	2000	3300
Výstup	1000	2000	3000	-
Daň	0	0	300	-
Cena vč. daně	1000	2000	3300	3300
Odvod daně	0	0	300	-

Nevýhodou **vícefázové (kaskádovité) daně z obratu** je kumulování daně na cestě ke spotřebiteli (viz Tabulka č. 2). Zjevně jsou tak zvýhodněny podniky s dominantním postavením, které mohou daňově optimalizovat zahrnutím celého výrobního/obchodního řetězce pod jediný podnik. Naopak znevýhodněno je využívání subdodávek, outsourcingu či specializace jednotlivých podniků v rámci dlouhého produkčně-distribučního řetězce. (22)

Tabulka č. 2: Příklad na vícefázovou (kaskádovitou) daň z obratu
(Zdroj: vlastní zpracování dle (22))

	Výrobce	Velkoobchod	Maloobchod	Spotřebitel
Vstup	0	1100	2310	3641
Výstup	1000	2100	3310	-
Daň	100	210	331	-
Cena vč. daně	1000	2000	3641	3641
Odvod daně	100	210	331	-

Podstatnou odlišností DPH oproti oběma typům daně z obratu je tzv. **princip neutrality DPH**. Jeho základním typem je „*princip neutrality v obchodním řetězci*“, který spočívá ve skutečnosti, že DPH nediskriminuje podniky na základě oboru podnikání, pozici v obchodním řetězci či délky tohoto řetězce. Druhým typem je „*princip teritoriální neutrality*“; statky a služby jsou totiž daněny ve státě spotřeby, aniž by podléhaly zdanění ve státě produkce⁵ – tím je rovněž zabráněno dvojímu zdanění. DPH také zajišťuje stejné zdanění i zboží dováženého ze třetích zemí (tj. zemí mimo EU) a neznevýhodňuje tak „domácí“ producenty. Naopak export je osvobozen s nárokem na odpočet, čímž je zachována konkurenceschopnost vývozců v zahraničním obchodě. Třetí součástí zásady neutrality DPH je „*rovnost zacházení*“ – a to jak s obdobnými plněními, tak i obdobnými ekonomickými subjekty; aniž by rozlišné zacházení s obdobnými plněními či subjekty bylo ze strany členského státu uspokojivě obhajitelné. (22), (20), (23), (24)

⁵ Autor nezapomněl na např. § 9 odst. 2 ZDPH, nicméně toto obecné pravidlo má množství výjimek (§ 10 až 10i ZDPH), nemluvě o plánovaném zavedení tzv. *rozšířeného režimu jednoho správního místa* (tzv. „OSS“), který by měl s sebou přinést danění všech služeb ve státě spotřeby.

Tabulka č. 3: Příklad na DPH
(Zdroj: vlastní zpracování dle (22))

	Výrobce	Velkoobchod	Maloobchod	Spotřebitel
Vstup	0	1000	2000	3000
Výstup	1000	2000	3000	-
DPH (výstup)	100	200	300	-
Cena vč. daně	1100	2200	3300	3300
DPH (vstup)	0	100	200	-
Vlastní DPH	100	100	100	-

Jak plyne z výše uvedené Tabulky č. 3, ekonomický subjekt, který vytvořil stejnou marži (1000 jednotek) odvedl v konečném důsledku do veřejného rozpočtu stejnou vlastní DPH (100 jednotek), ať se nacházel na pozici výrobce, velkoobchodu či maloobchodu. Jinak tomu je u kaskádovité daně z obrátu (viz Tabulka č. 2), kde při stejné vytvořené marži platí ekonomické subjekty umístěné dále v řetězci postupně stále vyšší daň.

Skutečnost, že všeobecný rozsah předmětu DPH je oproti obrátové dani rozšířen o služby, snižuje z mikroekonomického hlediska potenciální **distorzi** na trzích způsobenou touto daní. Spotřebitel se totiž nemůže vyhnout zdanění spotřebou nezdaněné služby namísto zdaněného zboží. (22)

Makroekonomickou výhodou DPH je vestavěná **podpora investic** (souvisejících s ekonomickou činností) formou odpočtu daně; a to z celé výše, nikoliv pouze do výše daňově uznatelných odpisů, jak je běžné u daní přímých (22).

Za nevýhody DPH se považuje vysoká **administrativní náročnost** (dle McLureho výhody DPH pravděpodobně převáží nad výhodami „sales tax“ při sazbách daně nad 10 %), **regresivita** (chudší domácnost spotřebuje vyšší část svého příjmu a platí tedy vzhledem ke svým příjmům relativně vyšší DPH) a především **náchylnost k podvodům**, kterým je věnována následující podkapitola (22), (25).

Silné i slabé stránky DPH jsou shrnuty v Tabulce č. 4.

Tabulka č. 4: Výhody a nevýhody DPH.
(Zdroj: vlastní zpracování dle (23), (22), (24))

Výhody DPH	Nevýhody DPH
Neutralita v obchodním řetězci	Náchylnost k podvodům
Teritoriální neutralita	Administrativní zátěž
Nízká distorze trhu	Sklon k regresivitě zdanění
Podpora investic	

2.1.3 DPH jako problémová daň

Obecnou příčinu **vyšší náchylnosti DPH** k masivním daňovým únikům ve srovnání s ostatními daněmi lze spatřovat primárně v možnosti nárokovat si od státu *zápornou daň* ve formě *nadměrného odpočtu*. V tomto se DPH podstatně liší od např. tuzemské úpravy daně z příjmů právnických osob, která daňovému subjektu umožňuje pouze snížit svou daňovou povinnost do nuly a případnou daňovou ztrátu uplatnit během 5 následujících zdaňovacích období jako odčitatelnou položku do výše daňového *zisku*. K demonstraci výše uvedeného slouží Tabulka č. 5, která pro účely zjednodušení vystihuje zdanění subjektu v případě přijetí (neodpisovaného) zboží za 2 miliony a dodání zboží za 1 milion – na oboje se vztahuje sazba DPH 21 %. (19), (26)

Tabulka č. 5: Srovnání DPH a daně z příjmů právnických osob.
(Zdroj: vlastní zpracování dle (26), (19))

	DPH	Daň z příjmů právnických osob
Plnění na výstupu (dodání zboží)	1 000 000	1 000 000
DPH na výstupu (sazba 21 %)	210 000	-
Plnění na vstupu (přijetí zboží)	2 000 000	2 000 000
DPH na vstupu (sazba 21 %)	420 000	-
Zdanění	-210 000	0

Výše uvedený fenomén se vztahuje především k daňovým únikům „B2B“, neboli poskytování plnění mezi podnikatelskými osobami v rámci jejich ekonomické činnosti. Co se týká **daňových úniků „B2C“** (neboli plnění poskytovaných spotřebitelům) na DPH, příznačným jevem je vystupování pouze jediného daňového subjektu (dodavatele) vůči správci daně, čímž odpadá možnost ověřit uskutečnění zdanitelného plnění u jeho příjemce (spotřebitele). Důsledkem je nepřiznávání uskutečněných plnění anebo jejich přiznávání v podhodnocené částce, čemuž se státy dle Sejkory brání pomocí instrumentů typu elektronické evidence tržeb, výměny informací mezi jednotlivými státy, simultánní daňové kontroly či účasti zástupců členských států na správním vyšetřování v jiném členském státu. Mezi základní typy *B2C úniků* se dle Evropského Parlamentu řadí úniky spojené s **elektronicky poskytovanými službami, dovozem zboží⁶ ze třetích zemí⁷, mj. dovozem nových dopravních prostředků ze třetích zemí (zejm. do Francie a Belgie) či režim zasílání zboží⁸, který je ovšem únikem legálním.** (7), (27)

Navzdory rozvoji B2C úniků v posledních letech zůstávají nejničivějšími úniky typu **B2B**, z nichž nejvýznamnější jsou **karuselové podvody**. Tyto podvody jsou označovány za útoky na samotný systém DPH. Jejich podstatou je zmizení tzv. „bílého koně“ v rámci obchodního řetězce, aniž by státu uhradil dlužnou DPH. Tuto DPH si však nárokuje jeho odběratel ve formě odpočtu daně, která – pokud je mu správcem daně vyplacena – z pohledu celého řetězce způsobí daňovou ztrátu veřejným rozpočtům. (28), (7)

Dle auditu Evropského účetního dvora je většina karuselových podvodů spojena s **organizovaným zločinem**; přičemž 80 % takto organizovaných intrakomunitárních podvodů na DPH má být prováděno pouhými 2 % organizovaných skupin, páchajících podvody na DPH. Dle Evropského Parlamentu se daňové subjekty páchající podvody „*oportunisticky*“ adaptují na změny v poptávce, když se v posledních letech podvádělo mj. na obchodech s cloudovými a VoIP službami, emisními povolenkami či certifikáty

⁶ Ze zjištění úřadu OLAF vyplývá, že 40 % zboží propuštěného do volného oběhu v rámci celního režimu 42 (tj. režim pro účely osvobození od DPH v případech následného přepravení do jiného členského státu) bylo podhodnoceno (29).

⁷ Třetími zeměmi jsou myšleny státy mimo EU.

⁸ Použitím režimu zasílání zboží z členských zemí s nižší sazbou DPH do členských zemí s vyšší sazbou vzniká dodavateli povinnost uhradit daň v zemi odeslání či zahájení přepravy, tj. s nižší sazbou.

o *zelené* energii. Stálíci pro účely podvodů jsou kromě zboží vysoké hodnoty a malé velikosti či snadné přemístitelnosti (mikroprocesory, spotřební elektronika, dopravní prostředky či drahé kovy) rovněž rychle konzumovatelné komodity (cukr, káva či fosilní paliva) či služby, které je obtížné dostatečně trasovat. (7), (29), (30)

Evropský účetní dvůr v rámci svého auditu vyjádřil svou nespokojenost se skutečností, že jsou data o rozsahu karuselových podvodů na DPH v rámci EU *nedostatečně monitorována a reportována*; poněvadž pouze Belgie a Velká Británie zveřejnily své odhady stran fiskálních dopadů karuselových podvodů na DPH (7), (29), (30).

Závěry z těchto reportů publikovaných ze strany Belgického účetního dvora a Velké Británie společně s odhady Evropského účetního dvora a Interpolu ohledně daňové ztráty způsobené karuselovými podvody jsou ve vztahu k celkové VAT Gap uvedeny v Tabulce č. 6.

Tabulka č. 6: Ztráta způsobená karuselovými podvody a VAT Gap (v mil. eur)
(Zdroj: vlastní zpracování dle (29), (2), (7), (3), (1))

	Belgie (2009)	Belgie (2010)	Belgie (2011)	Velká Británie (2015 až 2016)	EU (2015)
Ztráta způsobená karuselovými podvody	94	29	28	500 až 1000	40 000 až 60 000
VAT Gap	4 395	4 571	4 970	14 622 (2015), 16 228 (2016)	154 000
Podíl ztráty způsobené karuselovými podvody na VAT Gap	2,14 %	0,63 %	0,56 %	3,42 % až 6,84 % (2015), 3,08 % až 6,16 % (2016)	25,97 % až 38,96 %

Dalším zdrojem, který se zabýval daňovou ztrátou způsobenou karuselovými podvody v členských státech, je studie poradenské společnosti EY z roku 2015, která zahrnuje

odhad VAT Gap i ztráty kvůli kolotočovým podvodům pro rok 2011 pro každý členský stát – viz Tabulka č. 7.

Tabulka č. 7: Ztráta způsobená karuselovými podvody (MTIC) a VAT Gap v roce 2011 dle odhadu poradenské společnosti EY (v mil. eur)

(Zdroj: vlastní zpracování dle (31))

Stát	MTIC	VAT Gap	MTIC / VAT Gap (v %)	Stát	MTIC	VAT Gap	MTIC / VAT Gap (v %)
Belgie	1 008	4 970	20,28	Maďarsko	681	3 700	18,41
Bulharsko	72	604	11,92	Malta	3	21	14,29
Česko	1 187	4 241	27,99	Německo	5 712	26 910	21,23
Dánsko	498	2 566	19,40	Nizozemsko	778	4 012	19,39
Estonsko	55	301	18,27	Polsko	1 031	5 410	19,06
Finsko	708	2 831	25,01	Portugalsko	513	2 764	18,56
Francie	12 571	32 233	39,00	Rakousko	451	3 468	13,00
Chorvatsko	63	326	19,33	Rumunsko	2 352	10 348	22,73
Irsko	215	1 108	19,40	Řecko	2 219	9 763	22,73
Itálie	8 212	36 134	22,73	Slovensko	693	2 773	24,99
Kypr	0	21	0	Slovinsko	49	326	15,03
Litva	285	1 352	21,08	Spojené království	5 338	19 487	27,39
Lotyšsko	217	954	22,75	Španělsko	4 163	15 197	27,39
Lucembursko	102	551	18,51	Švédsko	181	932	19,42
Celkem EU	49 356	193 303	25,53				

Z porovnání dat uvedených v Tabulkách č. 6 a 7 je zřejmá blízkost dat od EY a Evropského účetního dvora spolu s Interpolem – tedy celounijní průměr **přes 25 % z celé VAT Gap**. Naopak data poskytnutá ze strany Belgie a Velké Británie se zdají být značně podhodnocená (v roce 2011 v Belgii měla činit ztráta způsobená karuselovými podvody *28 milionů eur* dle belgického zdroje, avšak *přes 1 miliardu eur* dle EY).

Z důvodu zachování udržitelnosti systému DPH etabloval SDEU **judikaturu** vážnoucí k podvodům na DPH, na jejímž základě může správce daně při splnění daných podmínek odepřít nárok na odpočet odběrateli – spolupachateli podvodu na DPH (32).

Ohledně judikatury nároku na odpočet DPH a možných titulů pro jeho odepření ze strany správce daně autor odkazuje na svou dřívější závěrečnou práci⁹.

S ohledem na rychlost, se kterou se daňové subjekty (zejména „bílé koně“) stávají nekontaktními pro daňovou správu, využívá správce daně k potírání daňových podvodů i intenzivních **instrumentů** významně zasahujících do práv daňových subjektů, kterými jsou zajišťovací příkaz¹⁰, institut zákonného ručení příjemce zdanitelného plnění¹¹, ručení oprávněného příjemce¹² aj. (32).

S ohledem na častý mezinárodní prvek kolotočových podvodů jsou nezbytné i patřičné nástroje **mezinárodní spolupráce** při správě DPH. Pochopitelně nejintenzivnější spolupráce probíhá v rámci EU, byť např. v kapitole 2.1.1 zmíněné rozhodnutí¹³ z roku 2018 rozšiřuje intenzivní správní spolupráci v oblasti DPH i mezi EU a Norské království.

⁹ PROCHÁZKA, Vojtěch. *Nárok na odpočet DPH v judikatuře Soudního dvora EU a českých správních soudů*. Brno, 2019. Dostupné také z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/119884>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Karel Brychta.

¹⁰ § 167 daňového řádu.

¹¹ § 109 a 109a ZDPH ve spojení s § 171 a 172 daňového řádu.

¹² § 108a ZDPH ve spojení s § 171 a 172 daňového řádu.

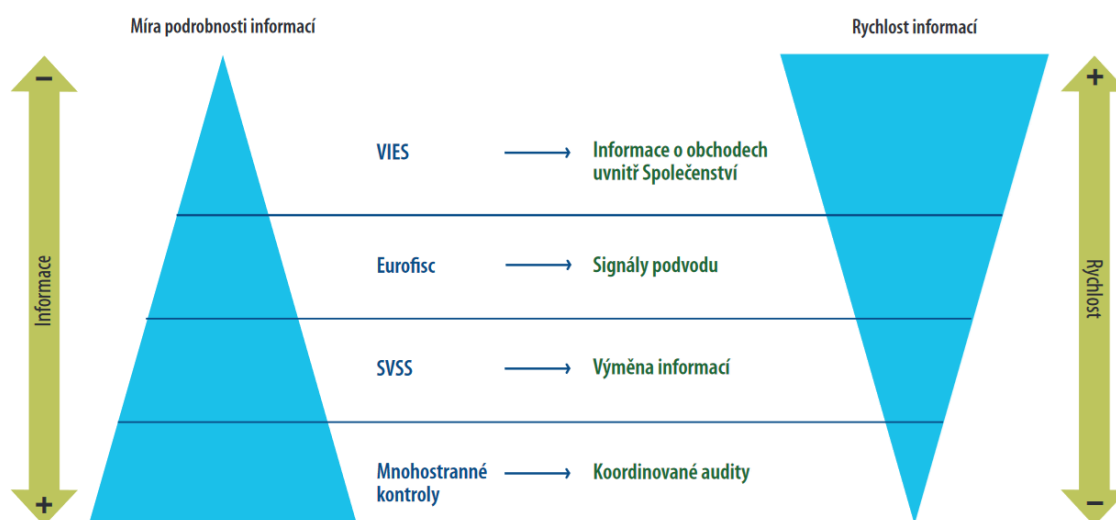
¹³ Rozhodnutí Rady (EU) 2018/1089 ze dne 22. června 2018 o uzavření Dohody mezi Evropskou unií a Norským královstvím o správní spolupráci, boji proti podvodům a vymáhání pohledávek v oblasti daně z přidané hodnoty jménem Unie.

Mezi současné nástroje unijní spolupráce se řadí:

- výměna informací na základě standardních formulářů schválených stálým výborem pro správní spolupráci (SVSS) – automatická, spontánní a na žádost;
- VIES (VAT Information Exchange System) – elektronická databáze pro výměnu informací;
- souběžné mnohostranné kontroly ve více členských státech, přítomnost úředních osob správců daně v jiných členských státech;
- Eurofisc – decentralizovaná síť pro rychlou výměnu cílených informací o podezřelých daňových subjektech (33), (29), (30).

Tyto čtyři instrumenty jsou srovnány dle míry podrobnosti jimi poskytovaných informací a rychlosti jejich poskytnutí na Obr. č. 4.

Pořadí nástrojů správní spolupráce z hlediska rychlosti a míry podrobnosti poskytovaných informací



Obr. č. 4: Pořadí nástrojů správní spolupráce z hlediska rychlosti a míry podrobnosti poskytovaných informací

(Zdroj: (30))

Nicméně ani tyto tuzemské i mezinárodní nástroje nepřinesly uspokojující efekt v oblasti boje proti podvodům na DPH. Komise považuje správní opatření za „...sice užitečná, avšak sama o sobě by nebyla dostatečná k tomu, aby přeshraničním podvodům zamezila.“ (34) Dle studie Krzikallové a Tošenovského je současný systém DPH v EU *neudržitelný a vyžaduje, aby byl reformován* (35).

2.1.4 Přípravované legislativní změny v oblasti DPH

Akutní potřeba reformy stávajícího systému DPH je zřejmě dobře známa i příslušným unijním orgánům. 25. května 2018 vydala Evropská komise *návrh rozsáhlé novely směrnice o DPH*¹⁴, který zavádí technická opatření pro tzv. „**konečný systém DPH**“¹⁵ pro zdanění obchodu mezi členskými státy (34).

Tento návrh vychází z *akčního plánu* z roku 2016¹⁶, ve kterém Komise nastínila svůj záměr zavést konečný systém DPH založený na zásadě **zdanění v zemi určení** – neboli stejný režim uplatňování DPH pro vnitrostátní i unijní dodání zboží či služby. Zavedení této zásady bylo rozděleno do více legislativních kroků, jejichž dokončením by mělo být zacházeno *stejným způsobem s veškerým zbožím a službami*. Od zavedení zdanění v zemi určení si Komise slibuje *úsporu 40 miliard eur* ročně způsobenou snížením přeshraničních daňových podvodů. Mimoto by měl být dle Komise konečný systém DPH zejména pro malé a střední podniky jednodušší, a tedy *administrativně méně nákladný*. (36), (37), (34)

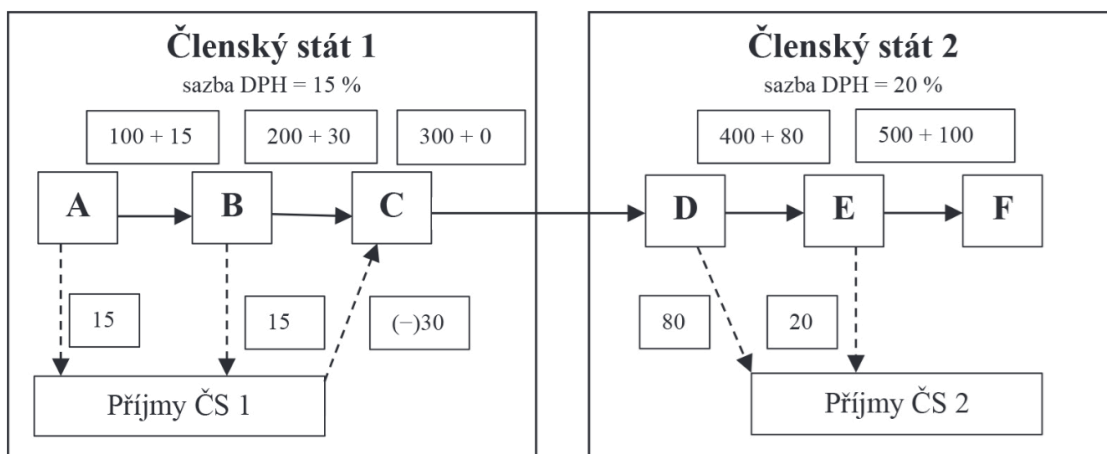
Konečný systém by měl zrušit současné *duální* či *zrcadlové* plnění při **mezistátním dodání zboží** (totiž osvobozené *dodání zboží* do jiného členského státu a *pořízení zboží* z jiného členského státu, ze kterého je odběratel povinen přiznat a uhradit DPH a současně si ji při splnění podmínek nárokovat formou odpočtu) a nahradit jej jediným plněním, jak je běžné např. u tuzemských dodání zboží, mezistátního dodání zboží s instalací či mezistátního poskytnutí služby mezi dvěma osobami povinnými k dani. Srovnání současného a plánovaného systému zdanění přeshraničního prodeje zboží je znázorněno na Obr. č. 5. (37)

¹⁴ Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zavedení podrobných technických opatření pro uplatňování konečného systému DPH pro zdanění obchodu mezi členskými státy, COM/2018/329 final.

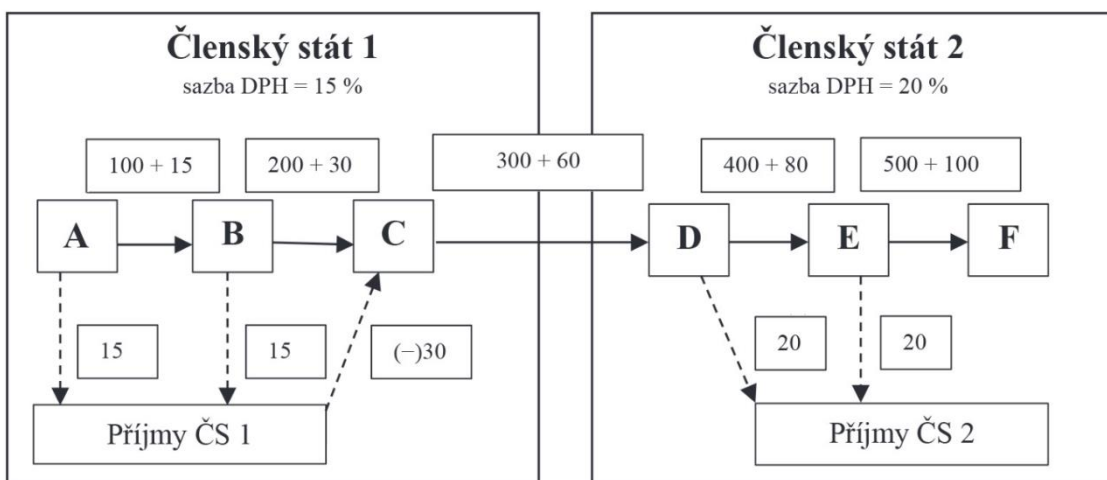
¹⁵ Navrhovaný systém přeshraničního zdaňování se nazývá „konečný“ kvůli současnému systému, zavedenému v roce 1993 a využívajícímu zásadu zdanění v zemi původu, který se považuje za dočasný.

¹⁶ Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o akčním plánu v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí, COM/2016/0148 final.

Současný systém DPH



Konečný systém DPH – uplatnění DPH dodavatelem



Obr. č. 5: Srovnání současného a konečného systému DPH
(Zdroj: (37))

V rámci současného systému DPH dodává *daňový subjekt C* zboží do *Členského státu 2* osvobozené od DPH a *daňový subjekt D* je povinen DPH (v souladu se zákonem o DPH *Členského státu 2*) z této transakce přiznat a uhradit a současně je oprávněn si ji nárokovat (provede tzv. „reverse-charge“). Naopak v rámci konečného systému vzniká *daňovému subjektu C* povinnost uplatnit DPH, a to v sazbě DPH platné v *Členském státu 2*. (37)

Přičemž *daňový subjekt C* se bude moci rozhodnout, zda bude postupovat stávajícím „standardním“ postupem (registrace k DPH v *Členském státu 2* a přiznání a odvedení

DPH tamnímu správci daně), či zda využije **režimu jednoho správního místa**¹⁷ a DPH přizná a odvede správci daně v *Členském státě 1*, který ji (agregovaně s relevantními informacemi z daňových tvrzení) jako jakýsi správce či prostředník „předá“ *Členskému státu 2* (37).

Výjimkou z výše uvedeného ovšem v rámci konečného režimu DPH bude mít tzv. „**certifikovaná osoba povinná k dani**“ (dále též „**CTP**“ – *certified taxable person*). Pokud by totiž byla v příkladu na Obr. č. 5 na pozici *daňového subjektu D* (tj. příjemce plnění z jiného členského státu) CTP, postupovalo by se *de facto* podle současného systému DPH; tzn. *daňový subjekt C* by dodával osvobozené plnění a CTP by aplikovala *reverse-charge*. Certifikace má být udělována na základě souboru kritérií, která zahrnují opakované a podrobné sledování a vyhodnocování:

- porušování daňových a celních předpisů,
- porušování trestněprávních předpisů,
- úrovně sledování podnikových procesů (např. pohybu zboží), a to buď obchodními či přepravními záznamy, které umožní účinnou daňovou kontrolu, anebo prostřednictvím spolehlivé a certifikované auditní stopy,
- důkazů o finanční solventnosti podniku, a to buď v podobě „*dobrych finančních výkazů*“, anebo bankovní zárukou, zárukou pojišťovny či zárukou jiné „*ekonomicky spolehlivé*“ třetí osoby,

přičemž Parlamentu není jasné, jak široká má být diskrece jednotlivých členských států při rozhodování o udělení certifikace. (38), (7), (37)

Druhým krokem plánovaným akčním plánem je rozšíření principu země určení i na **veškeré služby**. Doposud je tento princip používán pouze při poskytování služeb mezi podnikateli a při poskytnutí specifických služeb (např. poskytovaných elektronicky) osobám nepovinným k dani. (20), (37)

Evropský parlament očekává vstoupení konečného systému DPH v účinnost v roce **2022**. V rámci legislativního procesu vydal Evropský parlament k návrhu Komise legislativní

¹⁷ Dále též „OSS“ (One Stop Shop), příp. jeho další rozšíření. Stávající *zvláštní režim jednoho správního místa* („MOSS“ či Mini One Stop Shop) se totiž vztahuje pouze na služby poskytované elektronicky, telekomunikační služby a služby rozhlasového či televizního vysílání; a to osobám nepovinným k DPH (20), (37).

usnesení¹⁸, zahrnující celkem 52 pozměňovacích návrhů. Report vydaný Parlamentem z roku 2018 vytýká Komisi, že sice v rámci dopadové studie předkládá očekávané přínosy konečného systému DPH (nižší administrativní náklady a omezení daňových podvodů), avšak se nedostatečně zaobírá jeho možnými **negativními dopady**. Těmi jsou dle Parlamentu zejména:

- vytvoření příležitostí pro nové typy podvodů (členské státy budou v rámci zvláštního režimu „OSS“ vybírat a spravovat enormně větší objem DPH na účet jiných členských států než doposud, přičemž již z důvodu menší znalosti poměrů v ostatních členských státech bude docházet k přeshraničním daňovým únikům),
 - zneužití rozdílů v sazbách DPH mezi členskými státy, které může mít za důsledek zvýšení objemu daňových úniků – např. pokud je *chybějící subjekt* usazen v jurisdikci s nízkou sazbou DPH (17 % v Lucembursku) a fakturuje do jurisdikcí s vysokou sazbou DPH (27 % v Maďarsku), *zmizí* s vyšší chybějící DPH než při současném systému,
 - tlak na těsnou mezistátní správní spolupráci a vzájemnou důvěru členských států z důvodu „decentralizování“ výběru DPH jednoho členského státu napříč EU,
 - vyšší zátěž kladená na správce daně členských států – čistých exportérů zboží a služeb (spravující DPH určenou státům dovozu),
 - diskriminace malých a středních podniků, které nebudou schopny dosáhnout certifikace CTP,
 - vyšší administrativní náklady jednak pro CTP podniky (náklady na reportování nezbytných kritérií), jednak pro daňové správy (nutnost ověřovat tvrzení CTP podniků formou daňových kontrol, přičemž toto ověřování nelze automatizovat).
- (7), (36)

Parlament tudíž narozdíl od Komise není toho přesvědčení, že zavedením konečného režimu DPH dojde k trvalému vymýcení daňových přeshraničních podvodů; naopak jej považuje za „*poloviční hráz*“ (7), (36).

¹⁸ Legislativní usnesení Evropského parlamentu ze dne 3. října 2018 k návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy 2020/C 011/20.

Nespokojenost s návrhem konečného režimu DPH vyjádřili i **zástupci daňových subjektů**, konkrétně daňoví poradci konzultační společnosti EY. Jejich výtky lze stručně shrnout takto:

- a) z pohledu dodavatele
 - nárůst **rizika** z nezaplacení faktury odběratelem o výši DPH ve státě určení,
 - zhoršení **cash flow** při odložené (zejm. u dlouhodobé pohledávky) či opožděné úhradě od odběratele (o částku DPH),
 - nutnost ověřovat si odběratele CTP, zda jsou stále certifikovanou osobou, aby nedošlo k nesprávnému aplikování osvobození od daně
- b) z pohledu odběratele
 - pro dodavatele jsou obchody s certifikovanými odběrateli méně rizikové a méně zatěžují cash flow (viz bod a), což způsobuje **diskriminaci necertifikovaných daňových subjektů** (zejm. malých a středních podniků),
 - zhoršení cash flow u plateb dodavateli, které předchází lhůtě pro vyplacení nadměrného odpočtu¹⁹ – samozřejmě pouze pokud by v daňovém přiznání odběratel tvrdil nadměrný odpočet,
- c) z pohledu daňové zprávy
 - nárůst kontrolní aktivity a pokles její efektivity,
 - absence plánu zavedení obdoby kontrolního hlášení ve všech členských státech by vedla k nemožnosti ověřovat si „párováním“ transakce s členskými státy, ve kterých tento kontrolní mechanismus není zaveden (38).

Z výše uvedeného vyplývá možné znevýhodnění podnikatelských subjektů s nízkou tržní silou (slabí vůči svým odběratelům – dlouhá doba splatnosti pohledávek; či slabí vůči svým dodavatelům – krátká doba splatnosti závazků).

Závěrem této podkapitoly je nutno poznamenat, že zmíněný návrh směrnice není zdaleka jediným návrhem na novelizaci směrnice o DPH (potažmo prováděcího nařízení k SDPH či nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti

¹⁹ Nemluvě o možnosti zadržení nadměrného odpočtu z důvodu prověřování jeho oprávněnosti ze strany správce daně.

podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty). Jako **další významné návrhy** Komise lze zmínit zejména:

- návrh nařízení Rady, kterým se mění nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o certifikované osoby povinné k dani, *COM(2017) 567 final*;
- návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o zvláštní režim pro malé podniky, *COM(2018) 21 final*;
- návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, pokud jde o ustanovení týkající se prodeje zboží na dálku a určitých domácích dodání zboží, *COM(2018) 819 final*;
- návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zavedení určitých požadavků na poskytovatele platebních služeb, *COM(2018) 812 final*;
- návrh nařízení Rady, kterým se mění nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o opatření k posílení správní spolupráce za účelem boje proti podvodům v oblasti DPH, *COM(2018) 813 final*. (36)

2.2 Správa daní

Následující podkapitola je věnována tuzemskému daňovému procesu a následnému soudnímu řízení. Daňové řízení v ČR je primárně upraveno **daňovým řádem**, účinným od 1. 1. 2011, kterým byl nahrazen dosavadní zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Při výkladu daňově procesních otázek je rovněž nezbytné brát v potaz judikaturu zejména vrcholných soudů (typicky NSS a Ústavního soudu), příp. odborné komentáře k daňovému řádu. (39)

Daňový řád upravuje postup správců daní, jakož i práva a povinnosti daňových subjektů i třetích osob, které jim při správě daní vznikají. Soustavu orgánů správce daně a jejich pravomoci upravuje zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě“). (8)

2.2.1 Zásady správy daní

Správou daní je postup (či spíše *soubor* řízení a dalších postupů vedených správcem daně), jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Tyto postupy vždy podléhají obecným principům (zásadám), uvedeným postupně v § 5 až 9 daňového řádu. Tyto základní zásady jsou obecně platné a daňové subjekty se jich dovolávají i v oblasti DPH (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. října 2020, č. j. 1 Afs 353/2019 - 31). (40), (41), (8)

Prvním a nejdůležitějším principem je **zásada zákonnosti**²⁰ (či legality). Postup správce daně musí být v souladu s právním řádem ČR, jehož součástí jsou i *mezinárodní smlouvy*, jimiž je ČR vázána a které mají aplikační přednost před zákony (viz čl. 10 a 10a Ústavy), *Ústavou* a *Listinou základních práv a svobod*²¹ (dále jen „LZPS“), a rovněž v souladu s *jinými právními předpisy*, pod které lze podřadit i závazné prameny unijního práva. Nadto je správce daně vázán soudní rozhodovací praxí (zejm. ustálenou judikaturou vrcholných soudů), svou vlastní správní praxí (z důvodu hierarchie orgánů finanční správy; viz např. pokyny Generálního finančního ředitelství řady D) a dalšími obecnými právními principy. (42), (39)

Víceznačnost právních předpisů by měl správce daně v souladu se zásadou *in dubio mitius*²² rozhodnout ve prospěch daňového subjektu (viz např. rozsudek NSS ze dne 14. března 2014, č. j. 5 Afs 127/2013 - 42) – s výjimkou rozporu mezi právem tuzemským a mezinárodním či unijním, na který se vztahuje výše zmíněná aplikační přednost (43), (42), (39).

Na osoby zúčastněné na správě daní se vztahuje *zásada obecně dovolovací*²³ – co není zakázáno, je dovoleno. Výjimku z obecného pravidla představuje **zásada zákazu zneužití práva**²⁴, na jejímž základě se nepřihlíží k právnímu jednání, jehož převažující

²⁰ § 5 odst. 1 daňového řádu.

²¹ Z tohoto pohledu nabývá na významu kromě *výkladu jazykového* (vázanost textem právní normy) především *výklad teleologický* (vázanost smyslem a účelem právní normy).

²² V *pochybnostech mírněji*.

²³ čl. 2 odst. 4 LZPS a čl. 2 odst. 3 Ústavy.

²⁴ § 8 odst. 4 daňového řádu.

účel je sice v souladu s textací právního předpisu, avšak v rozporu s jeho smyslem a účelem. (42), (39)

V úzkém vztahu k zásadě zákonnosti je **zásada zákazu zneužití správního uvážení**²⁵. Není tak přípustný takový úkon správce daně, jehož smysl a účel by nebyl racionální a zákonem předvídaný. (39), (8)

Zejména tam, kde správce daně využívá správního uvážení, se užije **zásady přiměřenosti**²⁶ (či proporcionality), která spočívá v minimalizaci zásahů do práv osob zúčastněných na správě daní, aniž by bylo znemožněno dosáhnout cíle správy daní. V praxi se jedná nejčastěji o diskreci v oblasti ukládání sankcí a při provádění kontrolní činnosti. (42), (39), (8)

Zásada rovnosti²⁷ znemožňuje rozdílné zacházení s různými daňovými subjekty (např. z důvodu rozdílného hospodářského výsledku či majetku) nacházejícími se ve shodné či obdobné procesní situaci. Tato zásada má velmi blízko k zásadě legitimního očekávání. (42), (39), (8)

Zásada součinnosti²⁸ zavazuje správce daně a osoby zúčastněné na správě daní (tedy i „třetí osoby“) ke vzájemné spolupráci. Nesplnění této povinnosti ze strany osob zúčastněných na správě daní lze sankcionovat uložením *pořádkové pokuty* (§ 247 a násl. daňového řádu). Současně jsou však daňové subjekty nadány právem na spolupráci správce daně (např. při opatřování důkazních prostředků), kterou správce daně nemůže svévolně odmítnout. (42), (39)

Zásada práva na slyšení ve své věci²⁹ zavazuje správce daně, aby vyčerpávajícím způsobem vytvořil dostatečný prostor pro úkony osob zúčastněných na správě daní. Tento princip má úzký vztah ke stanovování lhůt a zamezuje účelovému ukončení řízení, aniž by byly vypořádány námitky daňového subjektu. (39)

²⁵ § 5 odst. 2 daňového řádu a také čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 LZPS.

²⁶ § 5 odst. 3 daňového řádu.

²⁷ § 6 odst. 1 daňového řádu a také čl. 1 a čl. 31 odst. 3 LZPS.

²⁸ § 6 odst. 2 daňového řádu.

²⁹ § 6 odst. 3 daňového řádu.

Ze **zásady poučovací**²⁸ je správce daně vázán přiměřeně poučit osoby zúčastněné na správě daní o jejich právech a povinnostech – pokud tak výslovně stanoví zákon, anebo na základě správního uvážení správce daně. (42), (39), (8)

Klientský přístup správce daně vůči osobám zúčastněným na správě daní má svůj základ v **zásadě vstřícnosti a slušnosti**³⁰. Proti nezdvořilosti úředních osob správce daně se daňové subjekty mohou bránit podáním *stížnosti* (§ 261 daňového řádu). (8), (39)

Zásada rychlosti řízení³¹ je obzvláště významná při daňových řízeních, kdy prvek času má vliv na snížení kupní síly peněz a výši *úroků*, které mohou vznikat daňovému subjektu i správci daně. Příklady porušení této zásady správcem daně jsou laxní postup, právní jednání činěné pouze formálně a neúčelně a v krajním případě naprostá nečinnost. (42), (39)

Zásada hospodárnosti³² (či procesní ekonomie) tkví v minimalizaci nezbytných nákladů. Z podstaty je zřejmé potenciální konfliktní postavení této zásady vůči jiným zásadám správy daní, které je nutno řešit poměřováním protichůdných zájmů při zohlednění principu proporcionality (zejm. ohledně nákladů vznikajícím k tíži osob zúčastněných na správě daní). (39)

Závěr správce daně souladný se **zásadou volného hodnocení důkazů**³³ musí být „...*bezrozporný, konzistentní, který vylučuje jiný skutkový stav, případně jinak proběhlý skutkový děj. Pokud nelze učinit závěr z provedených důkazů, je zapotřebí pokračovat v dokazování, poněvadž dokazování je neúplné.*“ (39, s. 48) Pramenem důkazů jsou osoby (daňový subjekt, svědek, znalec) nebo věci (např. listiny). Věrohodnost a významnost důkazu hodnotí správce daně, a to ve všech vzájemných souvislostech; tudíž nemůže o žádném důkazu *a priori* prohlásit, že je nevěrohodný nebo nevýznamný. (39), (42), (8)

Zásada legitimního očekávání³⁴ zakotvuje předvídatelnost a konstantnost správních rozhodnutí. Správce daně je povinen patřičně zohlednit skutečnost, že v obdobné věci již v minulosti rozhodoval. Tuto zásadu však nelze aplikovat na „nezákonné“ legitimní

³⁰ § 6 odst. 4 daňového řádu.

³¹ § 7 odst. 1 daňového řádu a čl. 38 odst. 2 LZPS.

³² § 7 odst. 2 daňového řádu.

³³ § 8 odst. 1 daňového řádu.

³⁴ § 8 odst. 2 daňového řádu.

očekávání (např. nesankcionování protiprávního jednání daňového subjektu v minulosti a očekávání obdobné liberace i v budoucnosti). (39), (42), (8)

Při vzniku nesouladu *formálně právního stavu se skutečným obsahem právního jednání* správce daně vždy vychází z posledně zmíněného, jak vyplývá ze **zásady materiální pravdy**³⁵. Hojně se vyskytující zastřené (*disimulované*) právní jednání sice není v rozporu s právem, avšak má „...*platit to, co účastníci chtěli a zastírali, a ne to, co nechtěli a předstírali.*“ (44) Jako běžný příklad lze uvést např. zastírání závislé činnosti. (39), (42)

Ze **zásady neveřejnosti správy daní**³⁶ vyplývá povinnost mlčenlivosti o všem, co se úřední osoby správce daně a osoby zúčastněné na správě daní dozvěděly v souvislosti se správou daní. Dodržování této formy diskrétnosti motivuje daňové subjekty ke spolupráci se správcem daně a k seznamování jej s celou svou ekonomickou činností. Jedná se tedy o zásadu klíčovou pro dosažení cíle správy daní, jejíž porušení ze strany úřední osoby správce daně je přímo finančně sankcionováno (§ 246 daňového řádu). Výjimkou je např. *mezinárodní výměna informací*³⁷. Povinnost mlčenlivosti se vztahuje i na daňové subjekty, pokud jde o informace o jiných osobách zúčastněných na správě daní. (8), (39), (42)

Procesní iniciativa na straně správce daně vyplývá ze **zásady oficiality a zásady vyhledávací**³⁸. Správce daně je tedy povinován aktivně a soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik či trvání daňových povinností, samozřejmě s ohledem na princip proporcionality. Tato jeho činnost je časově omezena lhůtou pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu), resp. lhůtou pro placení daně (§ 160 daňového řádu). (8), (39)

Posledním principem správy daní je **zásada ochrany osobních údajů**³⁹. Správce daně není oprávněn shromažďovat údaje, které nejsou potřebné pro správu daní. (8), (39)

³⁵ § 8 odst. 3 daňového řádu.

³⁶ § 9 odst. 1 daňového řádu a čl. 10 LZPS; § 52 až 55 daňového řádu.

³⁷ § 52 odst. 5 daňového řádu a § 53 daňového řádu.

³⁸ § 9 odst. 2 daňového řádu.

³⁹ § 9 odst. 3 daňového řádu a čl. 6 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů).

2.2.2 Daňové řízení

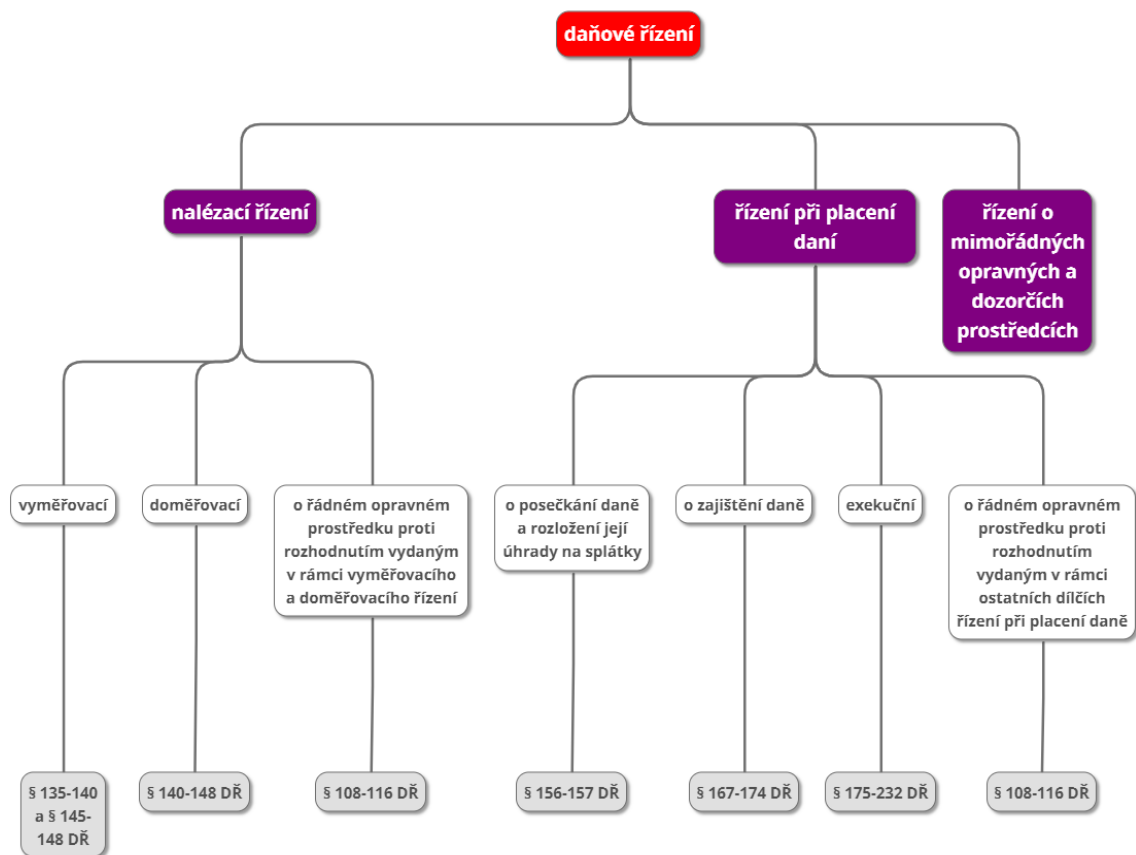
Výsledkem řízení je – na rozdíl od postupů – obvykle vydání rozhodnutí. Daňový řád rozlišuje tyto hlavní druhy řízení:

- registrační řízení,
- řízení o závazném posouzení,
- řízení v souvislosti s úroky, penále, pokutami či náklady řízení ukládanými či vznikajícími dle daňového zákona,
- daňové řízení (8).

V této podkapitole je pozornost zaměřena pouze na **řízení daňové**, což označuje časový úsek, ve kterém lze zahájit či provádět jeho **dílčí řízení**. Dílčími daňovými řízeními jsou

- **nalézací řízení**, pod něž spadá řízení *vyměřovací, doměřovací a řízení o řádném opravném prostředku* (typicky odvolání) *proti rozhodnutím vydaných v rámci těchto dílčích řízení*,
- **řízení při placení daní**, pod něž se řadí řízení *o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, o zajištění daně, exekuční a o řádném opravném prostředku* (typicky odvolání) *proti rozhodnutím vydaných v rámci těchto dílčích řízení*,
- **řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích**. (39), (8)

Řízení dle daňového řádu ilustruje Obr. č. 6. Autor upozorňuje na zpřesnění terminologie, obsažené v § 134 odst. 3 a 4 daňového řádu, ve znění platném a účinném od 1. 1. 2021.



Obr. č. 6: Daňové řízení dle daňového řádu
(Zdroj: vlastní zpracování dle (8))

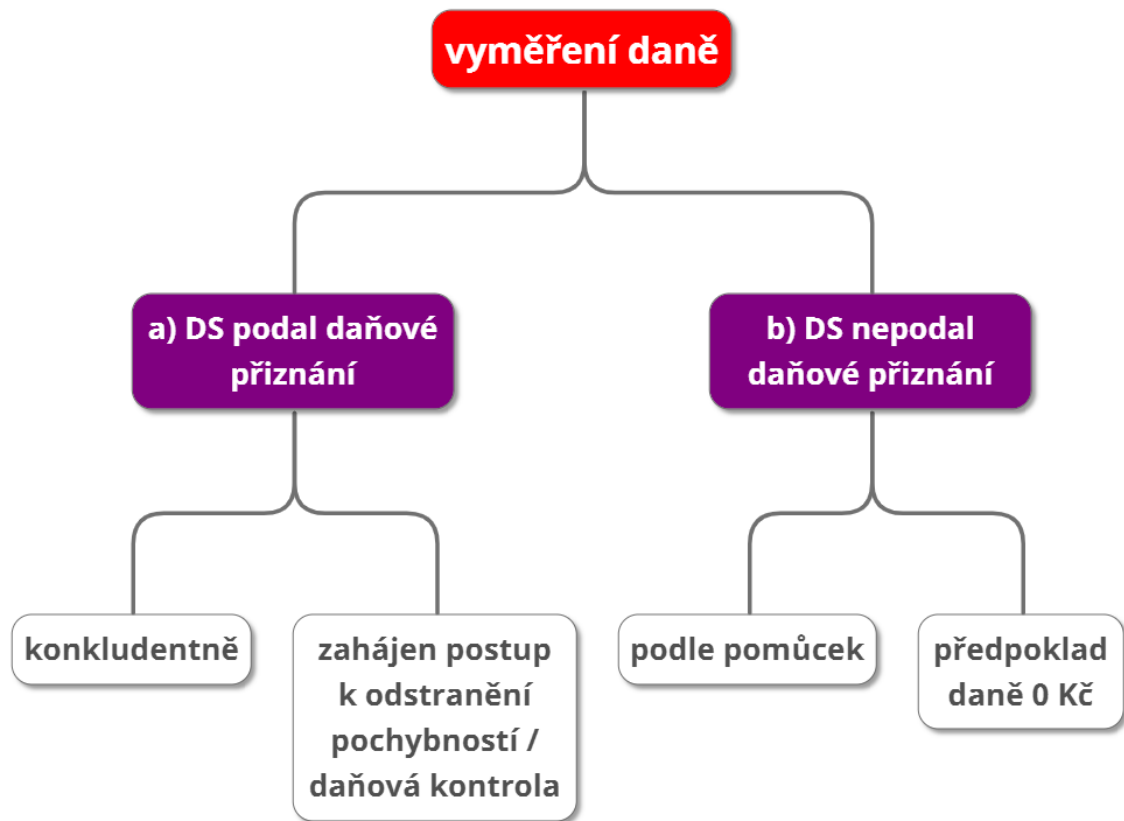
Základním elementem **vyměřovacího řízení** je podání *řádného daňového tvrzení*⁴⁰, ve kterém daňový subjekt vyměří svou daň⁴¹, která je obecně splatná v poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. V případě daňových přiznání na zdaňovací období kratší než 1 rok (typicky na DPH) činí lhůta 25 dní po uplynutí zdaňovacího období (měsíce/čtvrtletí). Před uplynutím této lhůty může daňový subjekt opakovaně *nahradiť* původní daňové přiznání *opravným daňovým přiznáním*, přičemž všechna předchozí daňová přiznání se stávají irelevantními. (8), (39)

Nejčastějším způsobem vyměření daně je *konkludentní vyměření daně*, kdy se daň tvrzená daňovým subjektem neodchyluje od závěru správce daně, který sice vydá platební výměr, ale nedoručuje jej daňovému subjektu. Doručit jej však musí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností či daňová kontrola. Pokud daňový subjekt nepodá daňové

⁴⁰ Řádným daňovým tvrzením se rozumí daňové přiznání, hlášení či vyúčtování (§ 1 odst. 3 daňového řádu).

⁴¹ Daní se rozumí i záporná daň neboli „vratka“, např. nadměrný odpočet DPH (§ 2 odst. 1 daňového řádu).

přiznání ani v náhradní lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle *pomůcek* anebo předpokládat tvrzení daně ve výši 0 Kč – viz Obr. č. 7. (8), (39)



Obr. č. 7: Vyměření daně
(Zdroj: vlastní zpracování dle (8), (39))

Pro **doměření daně**, neboli „...*jakékoli další než první vyměření téže daně...*“ (39, s. 523), platí, že mu pravomocné rozhodnutí o vyměření daně není na překážku. Daň může být doměřena buď na základě dodatečného daňového přiznání (ve kterém daňový subjekt uvede rozdíl oproti poslední známé dani), anebo z moci úřední (na základě výsledku daňové kontroly). (8), (39)

Řízení o zajištění daně obsahuje instrumenty, které mohou časově předcházet okamžiku rozhodnutí v rámci nalézacího řízení o téže dani. Typickým příkladem pro oblast DPH je

tzv. **zajišťovací příkaz**⁴², neboli zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň; příp. institut **ručení**⁴³. (8)

Řízení o opravných a dozorcích prostředcích se zahajuje na základě

- řádného opravného prostředku (odvolání či rozklad⁴⁴),
 - mimořádného opravného prostředku (návrh na povolení obnovy řízení), nebo
 - dozorčího prostředku (nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí)
- (8).

Řízení o odvolání (zejm. proti rozhodnutí vydanému v rámci nalézacího řízení) je věnována následující podkapitola.

2.2.3 Odvolání

Odvolání je nástrojem, kterým se odvolatel pokouší zvrátit nepravomocné rozhodnutí tím, že fakticky žádá po správci daně vyšší instance⁴⁵ (dále též „odvolací orgán“), aby přezkoumal rozhodnutí správce daně instance nižší (dále též „prvostupňový správce daně“) (39).

Odvolání může adresát rozhodnutí podat proti rozhodnutí správce daně, pokud to zákon výslovně nezakazuje, či pokud to poučení chybně připouští⁴⁶. Prvostupňové rozhodnutí vydané v rámci vyměřovacího řízení se označuje jako **platební výměr**; v rámci řízení doměřovacího **dodatečný platební výměr**. Daňový subjekt je oprávněn se proti těmto rozhodnutím odvolat, pouze pokud se vyměřená/doměřená daň liší od daně jím tvrzené

⁴² § 167 až 169 daňového řádu.

⁴³ § 171 a 172 daňového řádu; v případě „zákonného“ ručení oprávněného příjemce či příjemce zdanitelného plnění navíc ve spojení s § 108a až 109a ZDPH.

⁴⁴ Zejm. proti rozhodnutí Ministerstva financí či ministra financí.

⁴⁵ Konkrétně nejblíže nadřízení správce daně, přičemž hierarchie tuzemského správce daně je následovná (od nejnižšího k nejvyššímu): finanční úřady, Odvolací finanční ředitelství, Generální finanční ředitelství, Ministerstvo financí (39).

⁴⁶ Rovněž v pochybnostech by se mělo přiklonit k výkladu ve prospěch přípustnosti odvolání (42).

(v důsledku *postupu k odstranění pochybností*⁴⁷ či *daňové kontroly*⁴⁸) a také pokud byla tato rozhodnutí vydána na základě rozhodnutí o závazném posouzení. (8)

Odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně může odvolatel podat u prvostupňového správce daně, ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí; přičemž až do vydání rozhodnutí o odvolání jej může měnit, doplňovat či vzít zpět (8).

Náležitostmi odvolání jsou

- označení prvostupňového správce daně a odvolatele,
- číslo jednací či číslo napadeného platebního výměru,
- uvedení důvodů, pro které je napadené rozhodnutí spatřováno nesprávným či nezákonným,
- označení důkazních prostředků k prokázání tvrzeného skutkového stavu a
- návrh na změnu/zrušení napadeného rozhodnutí (39), (8).

Ohledně náležitostí odvolání nabádá Lichnovský ke shovívavosti, protože „...*odvolání může činit i osoba neznalá.*“ (39, s. 444) Na základě principu materiální pravdy by se mělo přihlížet ke skutečnému obsahu odvolání (42).

Trpí-li odvolání vadami, stanoví správce daně lhůtu nikoli kratší než 15 dnů pro jeho doplnění. Je tak umožněno podávat tzv. *bianco odvolání*, které bude v případě následného řádného doplnění (ve stanovené lhůtě) považováno za podané řádně a včas. (42), (8), (39)

Odvolání obecně **nemá odkladný účinek**, pokud jej zákon anebo chybné poučení výslovně nepřiznává. Odvoláním napadené rozhodnutí však nenabývá právní moci, na kterou je navázána splatnost doměrku, a tedy dochází *de facto* k odkladu placení⁴⁹. (8), (45)

O odvolání může rozhodnout sám prvostupňový správce daně – vyhověním odvolání v úplném či částečném rozsahu v rámci **autoremedury**, anebo zamítnutím odvolání (a zastavením odvolacího řízení) pro jeho nepřipustnost či podání po lhůtě. V opačném případě odvolání spolu s příslušným spisem postoupí odvolacímu orgánu. (42), (8)

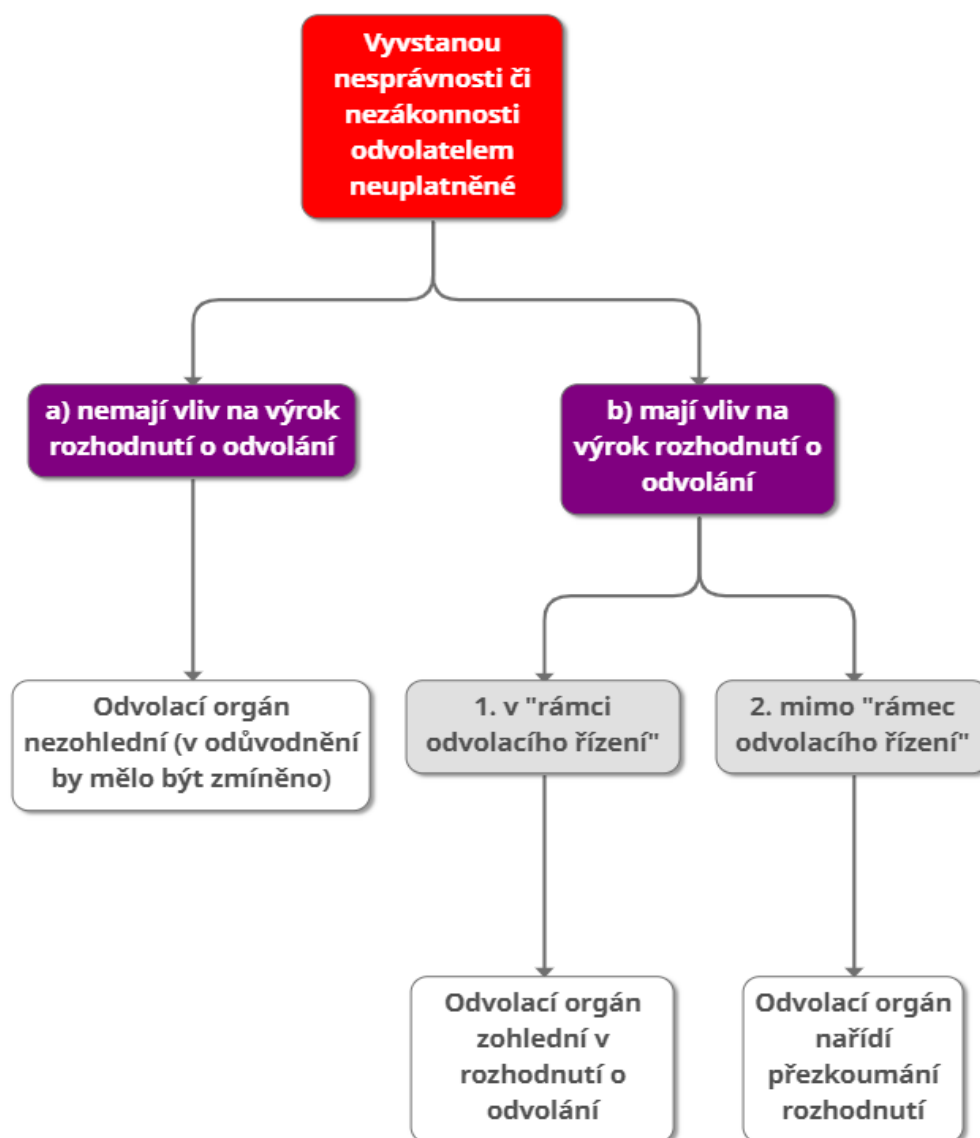
⁴⁷ § 89 a 90 daňového řádu.

⁴⁸ § 85 až 88 daňového řádu.

⁴⁹ Viz body 8 a 9 rozsudku NSS ze dne 18. září 2018, č. j. 9 Afs 192/2017 – 37.

Odvolací orgán vždy přezkoumá napadené rozhodnutí v rozsahu stanoveném v odvolání. Odvolatel takto definuje „...*rámec odvolacího řízení, jenž je pro správce daně závazný a který v odvolacím řízení není oprávněn překročit*“ (39, s. 450). Odvolací orgán však není vázán odvolacími návrhy, a proto může rozhodnout i v neprospěch odvolatele. (8), (39)

Aniž by bylo dotčeno výše zmíněné omezení „rámcem odvolacího řízení“, je odvolací orgán povinen prověřit odvolatelem **neuplatněné nesprávnosti či nezákonnosti** vyvstalé během odvolacího řízení. Odvolací orgán by měl uplatňovat postup uvedený na Obr. č. 8. (8), (39)



Obr. č. 8: Postup odvolacího orgánu při vyvstalých nesprávnostech a nezákonnostech neuplatněných odvolatelem
(Zdroj: vlastní zpracování dle (39))

Odvolací orgán může v rámci řízení o odvolání provádět dokazování k doplnění podkladů buď sám, anebo to může uložit prvoinstančnímu správci daně. Důvodem je kromě velmi omezené možnosti prvostupňového správce daně znovu vydávat rozhodnutí v téže věci (po vydání rozhodnutí o odvolání) rovněž skutečnost, že odvolací řízení *není* vázáno **obecnou zásadou koncentrace** – odvolatel tedy smí předkládat skutečnosti neuplatněné v původním řízení před prvoinstančním správcem daně. Ze **zásady apelace** je odvolací orgán povinen s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy odvolatele seznámit a umožnit mu, aby se k nim mohl v dostatečné lhůtě vyjádřit a navrhnout provedení dalších důkazních prostředků⁵⁰. (42), (39), (8)

Odvolací orgán napadené rozhodnutí **změní, zruší**, anebo **potvrdí** (a zamítne odvolání). Nevypořádání se se všemi odvolacími námitkami by mělo za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí o odvolání. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu se nelze dále odvolat⁵¹; daňový subjekt takto vyčerpal všechny opravné prostředky ve smyslu § 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SŘS“)⁵², a může rozhodnutí o odvolání napadnout žalobou proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 a násl. SŘS). (42), (39), (8), (46)

2.2.4 Soudní řízení

Tato subkapitola se věnuje vazbě daňového procesu, zejména nalézacího řízení, na soudní řízení správní, v jehož rámci lze mj. přezkoumat rozhodnutí správního orgánu (v případě daňových sporů nejčastěji Odvolacího finančního ředitelství), proti němuž již nelze uplatnit řádné opravné prostředky.

Po dobu soudního řízení v souvislosti se stanovením daně se staví lhůta pro stanovení daně⁵³. Ode dne případného přiznání odkladného účinku v tomto soudním řízení do uplynutí dne, ve kterém rozhodnutí soudu ve věci samé nabude právní moci, je posečkána

⁵⁰ § 115 odst. 2 až 4 daňového řádu.

⁵¹ V úvahu připadá již pouze mimořádný opravný prostředek (návrh na obnovu řízení), příp. dozorčí prostředky.

⁵² Naplnění zásady subsidiarity správního soudnictví.

⁵³ § 148 odst. 4 daňového řádu.

úhrada daně⁵⁴. V taxativně uvedených případech je správce daně oprávněn poskytnout soudu informace získané při správě daní, aniž by tím byla dotčena povinnost mlčenlivosti⁵⁵. V rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí přezkoumáno ve správním soudním řízení, nelze nařídit přezkoumání rozhodnutí⁵⁶. Diskrepance mající svůj původ ve zrušujícím rozsudku krajského soudu a následném zrušujícím rozsudku NSS řeší § 124a daňového řádu. Orgán správce daně, který vydal rozhodnutí napadené žalobou, může žalobce uspokojit změnou nebo zrušením tohoto napadeného rozhodnutí v rámci přezkumného řízení⁵⁷. (39), (8)

K správnímu soudnímu řízení je obecně **věcně příslušný** krajský soud. **Místní příslušnost** soudu je determinována sídlem správního orgánu, který ve věci vydal rozhodnutí v prvním stupni (v daňovém řízení nejčastěji finanční úřady); výjimka z tohoto pravidla se vztahuje na věci, o kterých v prvním stupni rozhodoval Specializovaný finanční úřad – pak je pro posouzení místní příslušnosti soudu rozhodující bydliště či sídlo žalobce (§ 12a zákona o Finanční správě) (46).

Při přezkoumávání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu (nejčastěji Odvolacího finančního ředitelství), a to nejen správní soudy prvoinstanční, nýbrž i NSS (**princip kasační**). Rámec soudního správního řízení je stanoven žalobními body (**zásada dispoziční**), avšak v rámci řízení před NSS nesmí stěžovatel uplatňovat důvody, které neuplatnil před soudem krajským, ačkoli tak učinit mohl (**zásada koncentrační**). Podání kasační stížnosti nemá vliv na právní moc rozhodnutí prvoinstančního správního soudu (**zásada jednoinstančnosti**). (39), (46), (47)

⁵⁴ § 157a daňového řádu.

⁵⁵ § 53 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

⁵⁶ § 121 daňového řádu.

⁵⁷ § 124 daňového řádu.

3 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

Praktická část této diplomové práce je věnována analýze a syntéze relevantních soudních rozhodnutí (nejprve SDEU, následně NSS) v oblasti chybějící DPH v souvislosti s podvody na DPH. S touto oblastí souvisí nejen otázka definice, významu, identifikace chybějící daně (též „narušení neutrality DPH“ či „daňové ztráty státu“), ale rovněž otázka sankční/reparační povahy odepření nároku na odpočet a otázka, jaký musí být vztah (v rámci podvodem stíženého obchodního řetězce) mezi daňovým subjektem, který daň neodvedl, a daňovým subjektem, kterému je možno odeprít nárok na odpočet (resp. osvobození od daně).

3.1 Ztráta daňových příjmů v judikatuře SDEU

Použití institutu „podvodu na DPH“ lze dle SDEU legálně aplikovat pouze za výjimečných událostí, neboť představuje výjimku z pravidla systému DPH (viz rozsudek SDEU ve věci C-101/16). Tento institut vychází z obecného principu, že norem unijního práva se subjekt nemůže dovolávat podvodně či zneužívajícím způsobem. Takovými zvýhodněními v oblasti DPH, které mohou být daňovému subjektu ze strany správce daně (a potažmo soudů) zamítnuty, jsou nárok na odpočet DPH a rovněž osvobození od DPH (viz bod 32 rozsudku SDEU ve věci C-624/15); a to navzdory skutečnosti, že daňový subjekt prokázal faktické přijetí podvodem stíženého zdanitelného plnění od plátce (resp. faktické splnění podmínek pro osvobození plnění). (48), (49)

Jako podmínku, aby aplikace institutu „podvodu na DPH“ byla legální, ukládá judikatura SDEU daňovým správám členských států povinnost unést důkazní břemeno – konkrétně prokázat existenci podvodu a zapojení daňového subjektu na tomto podvodu. V souvislosti s prokazováním existence podvodu na DPH je významným aspektem otázka tímto podvodem způsobené **újmy státní pokladně**. (50), (51)

3.1.1 Optigen a Axel Kittel

Pomyslnými základními kameny celé konstrukce podvodu na DPH jsou dva tehdy průlomové rozsudky SDEU – známé pod označením „Optigen“⁵⁸ a zejména „Axel Kittel“⁵⁹. Generální advokáti Madur a Colomer se ve svých stanoviscích k těmto věcem shodují, že *principiálním znakem podvodu na DPH je neodvedení určité částky daňové správě*. Rozsudky samé se však ke ztrátě způsobené státu nijak zvlášť nevyjadřují. (50), (5), (52), (53)

Nicméně daňová ztráta státu je explicitně zmíněna v tzv. Axel Kittel testu, který pouze logicky sloučil odůvodnění rozsudku s odůvodněním stanoviska generálního advokáta k téže věci, od kterého se SDEU neodchýlil. Tento test je zohledňován i tuzemskými správními soudy⁶⁰ a jeho první – elementární – otázka, na kterou musí být odpovězeno kladně, zní: „*Existuje daňová ztráta?*“ (54) (viz bod 8 rozsudku First-tier Tribunal ze dne 6. července 2011 ve věci [2011] UKFTT 450 (TC) The Hira Company Limited v The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (VAT)).

3.1.2 Stadeco a stanovisko generálního advokáta k věci Senatex

„**Ztrátou daňových příjmů**“ se SDEU zabýval v rozsudku ve věci C-566/07, Stadeco BV. Nebezpečí ztráty příjmů DPH by dle názoru SDEU hrozilo v případě, kdy by dodavatel zažádal správce daně o vrácení nesprávně fakturované DPH, kterou si však odběratel již mohl od státu nárokovat (a inkasovat) formou odpočtu daně. Ztrátou daňových příjmů by byla situace, kdy by stát vyplatil odpočet DPH, kterou ale nevybral (resp. vybral, ale musel z důvodu místa plnění v jiném členském státu vrátit dodavateli). Ztrátou daňových příjmů by rovněž byla situace, kdy by stát vyplatil odběrateli odpočet

⁵⁸ Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 12. ledna 2006, Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03).

⁵⁹ Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. července 2006, Axel Kittel proti Belgickému státu (C-439/04) a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL (C-440/04).

⁶⁰ Viz např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 14. května 2019, č. j. 59 Af 33/2018 – 54 anebo rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. března 2019, č. j. 30 Af 121/2016 – 104.

daně vyšší, než která se vztahovala ke zdanitelnému plnění a která tedy byla uhrazena státu dodavatelem (viz bod 19 zmíněného rozsudku). (55)

Zobecněně tedy z rozsudku ve věci C-566/07 vyplývá, že ztrátou příjmů DPH je situace, kdy stát měl inkasovat a vyplatit totožnou částku (fiskálně neutrální operace), avšak fakticky byla částka státem vybraná⁶¹ nižší (ba dokonce nulová) než částka jím vyplacená⁶².

Přesněji ztrátu daňových příjmů definoval generální advokát Bot ve věci C-518/14, podle něhož nevznikla žádná daňová ztráta (státu), pokud z dotčené transakce „...*daňové příjmy zůstávají v konečném důsledku stejné.*“ *Argumentum a contrario*, **daňová ztráta státu vznikla, pokud daňové příjmy v důsledku jednoho daného plnění zůstávají odlišné (tj. menší⁶³).** (56)

3.1.3 Stanovisko generálního advokáta k trestnímu řízení proti R. a Halifax

Generální advokát Villalón v bodu 102. svého **stanoviska k věci C-285/09** vyložil a rozvinul názor SDEU vyjádřený v bodu 94 rozsudku C-255/02 („Halifax“): „...*plnění uskutečněná v rámci zneužití musejí být nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících uvedení zneužití.*“ (57) Ačkoli se tento rozsudek věnoval otázce zneužití práva, Villalón rozšířil relevanci zmíněného principu rovněž na podvody na DPH. Ve zmíněném stanovisku z rozsudku ve věci Halifax rovněž vyvodil závěr, že SDEU etablováním institutu „**ztráty daňových příjmů**“ jakožto kritéria posouzení účinků neexistence dobré víry sleduje „...*obnovení rovnováhy veřejných financí státu dotčeného uvedenou ztrátou nastolením takové situace, která by existovala v případě neexistence podvodů nebo zneužívajícího jednání.*“ (58)

Z výše uvedených názorů generálního advokáta Villalóna (ve spojení se zmíněným rozsudkem SDEU ve věci Halifax) plyne závěr, že „ztráta daňových příjmů“ je esenciální součástí podvodu (a zneužití práva) v oblasti DPH, jelikož při její absenci by neexistovala

⁶¹ DPH na výstupu.

⁶² DPH na vstupu.

⁶³ Nazvat daňový zisk daňovou ztrátou by byl absurdní oxymóron.

legitimní potřeba zhojit deficit státních příjmů způsobený podvodným (či zneužívajícím) plněním – ať už formou zamítnutí nároku na odpočet anebo osvobození od daně.

3.1.4 EMS-Bulgaria Transport OOD

Sporem ve věci C-284/11 („EMS-Bulgaria Transport OOD“) bylo, zda je bulharská právní úprava, která v konkrétním případě efektivně omezila prekluzivní lhůtu pro nárok na odpočet na jediný měsíc, v souladu s SDPH a unijními právními principy. V daném případě navíc nedošlo k ohrožení státní pokladny, jelikož bulharský odběratel (neplátce) měl pořízení použitých tahačů od španělského dodavatele přiznat v rámci režimu přenesení daňové povinnosti, tzn. vyměřit a uhradit daň na výstupu a současně nárokovat odpočet daně na vstupu v téže výši. Dle SDEU přísluší posouzení dostatečnosti konkrétní prekluzivní lhůty předkládajícímu soudu (i s ohledem na více proměnných v jejím stanovení) a za pozdě přiznané pořízení zboží v rámci režimu přenesení daňové povinnosti je souladné s unijním právem uložení sankce formou *úroku z prodlení*, avšak sankce ve výši *nároku na odpočet* se „...*jeví jako nepřiměřená v případě, kdy nebyl prokázán žádný daňový únik nebo poškození rozpočtu členského státu.*“ (59)

Nepřiznání daně na výstupu a nenárokování daně na vstupu v téže výši (jak je tomu v případě „*samovyměření*“) ze zdanitelného plnění tedy dle SDEU není „**poškozením rozpočtu členského státu**“. Tento závěr SDEU je tedy konzistentní se závěry z rozsudků z podkapitoly 3.1.2 (stran definice „**ztráty daňových příjmů**“).

3.1.5 SC Paper Consult SRL

Spornou ve věci C-101/16 („SC Paper Consult SRL“) byla otázka, zda je se SDPH souladné ustanovení rumunského daňového zákoníku, který „neaktivním“ plátcům daně systematicky odpírá nárok na odpočet daně na vstupu, ačkoli tito musí přiznat a hradit daň na výstupu z jimi poskytnutých plnění. Nikoli překvapivě SDEU naznal, že takovéto opatření je nad rámec zásady proporcionality a v rozporu s SDPH; ovšem pro účely této diplomové práce je relevantní argumentace, kterou použil: „...*směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě ... která odepírá nárok na odpočet DPH ... pokud je toto odepření nároku na odpočet systematické a definitivní a neumožňuje předložit důkaz o tom, že k daňovému úniku či ztrátě daňových příjmů nedošlo.*“ (48) SDEU zde výslovně uvádí **předložení důkazu**

daňovým subjektem o tom, že nedošlo ke ztrátě daňových příjmů, jako prostředek obrany proti ztrátě nároku na odpočet (v souvislosti s podvodem či zneužitím práva). (48)

3.1.6 EN.SA.

Zřejmě fiktivní mimoburzovní elektronické přeprodávání elektrické energie kolotočovým způsobem a s nulovou marží bylo předmětem sporu ve věci C-712/17 („EN.SA.“). Nejednalo se však o kolotočový podvod, jelikož v řetězci chyběl „bílý kůň“ či „*missing trader*“. Všechny daňové subjekty zapojené do řetězce totiž daň na výstupu řádně tvrdily i uhradily. Cílem těchto kolotočových transakcí mělo být (dle italské daňové správy i generální advokátky Kokott) umělé zvýšení obratu a tím zlepšení postavení před úvěrovými institucemi. Přesto byl společnosti EN.SA. zamítnut nárok na odpočet z důvodu neprokázání faktického přijetí zboží (elektrické energie) – a tudíž *fiktivní* přijaté faktury. SDEU tento závěr aproboval, jelikož z neexistujícího plnění není možné nárokovat odpočet DPH. Nicméně SDEU judikoval, že členské státy jsou povinny umožnit v takovém případě dodavatelům možnost opravy (snížení) daně na výstupu, pokud tento dodavatel

- a) prokáže dobrou víru anebo
- b) včas a zcela zamezí **riziku ztráty daňových příjmů**. (60), (61)

V řešené situaci nepřicházela dobrá víra dodavatele v potaz, poněvadž dodavatel *vědomě* vystavoval faktury, kterým neodpovídají žádná reálná plnění. Naopak tím, že všechny subjekty v řetězci řádně hradily daň na výstupu, nevznikly **státní pokladně žádné škody**. Navíc dle generální advokátky neexistuje riziko ohrožení daňových příjmů, jelikož správce daně zná veškeré subjekty zapojené do řetězce, jimž všem neoprávněný odpočet odepřel. Generální advokátka tak navrhuje jako okamžik opravy daně na výstupu (tedy jejího vrácení státem dodavatelům) takový okamžik, ke kterému je nesporné, že **nevzniká žádné ohrožení daňových příjmů**. Konkrétně generální advokátka navrhuje „...*např. okamžik, k němuž se správce daně dozví o chybějícím oprávnění příjemce faktury k odpočtu daně na vstupu, a úspěšně mu tento odpočet odepře.*“ (61) Touto opravou by došlo k aplikaci obecné zásady neutrality daně a proporcionality před ustanovením čl. 203 SDPH, dle kterého je DPH povinna odvést každá osoba, která tuto daň uvede na faktuře. Členské státy jsou však oprávněny uložit odběrateli, který si takto neoprávněně

nárokoval DPH z fiktivních plnění, sankci formou úroků z částky odpočtu, avšak nikoli ve výši 100 % tohoto odpočtu. Jinými slovy, unijního práva (tj. opravy daně na výstupu) se v této situaci dle SDEU a v souladu s principem neutrality může domáhat subjekt, který koná ve „zlé“ víře, pokud je zcela a včas vyloučeno riziko ztráty daňových příjmů. Nutno však poznamenat, že generální advokátka kromě sankce ve formě úroků z odpočtu (u odběratele) navrhuje navíc postihovat fiktivní fakturování v rovině trestněprávní (u dodavatele). (61)

3.1.7 HR

SDEU ve svém usnesení ve věci C-108/20 na základě stávající judikatury SDEU vyložil, že není povinností daňových správ prokázat, že měl plátce – spolupachatel podvodu prospěch ze své účasti na podvodu či že se na něm aktivně podílel. Správce daně nemusí ani prokazovat, že plátce nejednal v „dobré víře“. Dle SDEU správci daně stačí k odepření odpočtu nárokovaného plátcem prokázat, že tento plátce pořídil zboží/službu, u něhož měl vědět (nedbalost při plnění povinností řádné péče) nebo věděl, že je součástí daňového úniku na vstupu. (62)

SDEU v tomto usnesení dále uvedl, že je nad rámec požadavků kladených judikaturou SDEU výklad, že by pro účely prokazování existence podvodu na DPH měl být pojem „dodavatelský řetězec“ (ekvivalent pojmu „podvodný řetězec“) zúžen pouze na specifické kombinace po sobě jdoucích plnění, jakož i výklad, že mimo tento „dodavatelský řetězec“ by mělo být možné od sebe „oddělit“ přijatá plnění stížená podvodem a poskytnutá plnění na výstupu. (62)

SDEU dále nastínil možnost, že se částka vybrané DPH nemusí rovnat částce dlužné (chybějící) DPH, jelikož daňový únik spáchaný v řetězci odráží v následujících stádiích tohoto řetězce. Dle názoru autora práce byl tímto usnesením SDEU negován názor generálního advokáta Villalóna uvedený ve stanovisku k věci C-285/09 (viz podkapitola 3.1.3), že smyslem odepření nároku na odpočet z titulu podvodu je nastolení takové situace, jako kdyby k žádnému podvodu nedošlo. (62)

3.1.8 Shrnutí „ztráty daňových příjmů“ v judikatuře SDEU

Závěry vyplývající z výše uvedených rozsudků SDEU jsou shrnuty v níže uvedené Tabulce č. 8.

Tabulka č. 8: Shrnutí „ztráty daňových příjmů“ v judikátech SDEU.
(Zdroj: vlastní zpracování)

Číslo věci	Název věci	Rozsudek / stanovisko GA	Právní názor
C-354/03, C-355/03 a C-484/03	Optigen	stanovisko	Neodvedení určité částky daňové správy je principiálním znakem podvodu na DPH. (Stalo se první otázkou „Axel Kittel testu“.)
C-439/04 a C-440/04	Kittel	stanovisko	
C-566/07	Stadeco	rozsudek	Ztrátou daňových příjmů je situace, kdy stát odběrateli vyplatí odpočet DPH ve vyšší částce, než která se vztahovala ke zdanitelnému plnění a která byla (správně) uhrazena dodavatelem. Ztrátou daňových příjmů je rovněž situace, kdy stát odběrateli vyplatí odpočet DPH za plnění, z něhož tento stát vybral DPH, ale následně ji musel dodavateli vrátit, jelikož se toto zdanitelné plnění uskutečnilo na území jiného státu
C-518/14	Senatex	stanovisko	Daňová ztráta státu nevznikla, pokud daňové příjmy zůstávají v konečném důsledku stejné.
C-255/02	Halifax	rozsudek	„Plnění uskutečněná v rámci zneužití práva musejí být nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících uvedení zneužití.“ (57)

Číslo věci	Název věci	Rozsudek / stanovisko GA	Právní názor
C-285/09	R.	stanovisko	Výše uvedené se použije i na podvody na DPH. Institut „ztráty daňových příjmů“ totiž sleduje obnovení rovnováhy veřejných financí, tzn. nastolení situace, jako by podvodné jednání neexistovalo.
C-284/11	EMS-Bulgaria Transport OOD	rozsudek	Nepřiznání daně na výstupu a nenárokování si daně na vstupu v téže výši (tj. neprovedení <i>reverse-charge</i>) z téhož plnění nepředstavuje „poškození rozpočtu členského státu“. V souladu s právem EU je obecně za situace, kdy není prokázáno „poškození rozpočtu členského státu“, uložení sankce ve formě úroku, nikoli ve výši celého odpočtu DPH.
C-101/16	Paper Consult SRL	rozsudek	Nelze odepřít nárok na odpočet, pokud je toto odepření systematické, definitivní a neumožňuje předložit důkaz o tom, že k daňovému úniku či ztrátě daňových příjmů nedošlo.
C-712/17	EN.SA.	rozsudek i stanovisko	Neexistující plnění nezakládá „odběrateli“ nárok na odpočet; avšak „dodavatel“ může daň na výstupu opravit (snížit), pokud buď prokáže dobrou víru, anebo včas a zcela zamezí riziku ztráty daňových příjmů. Dle GA tedy „dodavatel“ mohl opravit daň na výstupu v okamžiku, kdy bylo nesporné, že nevzniklo žádné ohrožení daňových příjmů.

Číslo věci	Název věci	Rozsudek / stanovisko GA	Právní názor
C-108/20	HR	usnesení	Pojem „dodavatelský řetězec“ nelze zužovat pouze na po sobě jdoucí plnění. Plnění na vstupu stížená podvodem a plnění na výstupu od sebe nelze „oddělovat“. Výše dlužné DPH a vybrané DPH se nemusejí rovnat, jelikož daňový únik se odráží i v dalších stádiích „dodavatelského řetězce“.

Autor diplomové práce se pozastavuje nad názorem generální advokátky vyjádřeným ve stanovisku k věci C-712/17, EN.SA (viz podkapitola 3.1.6), že daň na výstupu by se měla dodavateli opravit (snížit) k okamžiku, kdy nevzniká žádné ohrožení daňových příjmů, konkrétně navrhuje okamžik, k němuž správce daně zjistí skutkový stav (nezakládající vznik nároku na odpočet; v daném případě z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek) a tvrzený odpočet odběrateli *úspěšně odepře*.

Avšak dle názoru autora skutečnost, že správce daně doměří odběrateli odpočet daně neznamena *de facto* jistotu, že stát tento odpočet již nikdy neztratí – vždyť daňový subjekt má právo se proti rozhodnutí odvolat a proti rozhodnutí o odvolání může následně použít soudní ochranu. Nakonec se nejedná pouze o rovinu stanovení daně, ale rovněž o rovinu placení daně (resp. zabezpečení její úhrady). Jak bylo uvedeno v podkapitole 2.2.3., odvolání z hlediska placení doměrku fakticky má odkladný účinek a rovněž žalobě může být v souladu s § 73 SŘS přiznán odkladný účinek.

Kromě napadení nepravomocného prvostupňového rozhodnutí odvoláním může být v souvislosti s již *pravomocným* rozhodnutím (lhostejno, který orgán správce daně v řízení rozhodoval v posledním stupni) zahájeno přezkumné řízení (§ 121 až 123 daňového řádu) nebo řízení o povolení nebo nařízení obnovy řízení (§ 117 až 120 daňového řádu).

Autor tedy předkládá otázku na zamyšlení, *ke kterému okamžiku skutečně neexistuje žádné ohrožení daňových příjmů? A tudíž, ke kterému okamžiku je možno⁶⁴ opravit (snížit) dodavateli DPH na výstupu v souvislosti se zdanitelným plněním, ze kterého nebyl odběrateli uznán nárok na odpočet?* K okamžiku:

- nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je odběrateli nepřiznán nárok na odpočet (jak zřejmě navrhuje generální advokátka),
- následné úhrady dlužné daně,
- marného uplynutí lhůty pro podání správní žaloby u rozhodnutí o odvolání,
- nabytí právní moci rozsudku o správní žalobě proti tomuto rozhodnutí,
- nabytí právní moci rozsudku o kasační stížnosti proti tomuto rozsudku, anebo
- uplynutí lhůty pro stanovení daně?

3.2 Narušení daňové neutrality a „chybějící daň“ v judikatuře NSS

V této podkapitole je pozornost zaměřena na tutéž oblast – neodvedení DPH na výstupu do státní pokladny vč. pozice „chybějícího subjektu“ v rámci podvodného řetězce – tentokrát z pohledu judikatury NSS.

3.2.1 Nutnost identifikovat chybějící daň

V rozhodnutích NSS se problematika narušení neutrality DPH v souvislosti s podvody na DPH prvně významně projevila v rozsudku sp. zn. **6 Afs 170/2016**. NSS vyslovil názor, že správce daně musí v první řadě „...identifikovat objektivní skutečnosti, ze kterých mimo jiné vyplývá jeden z nejdůležitějších znaků daňového podvodu, totiž **porušení daňové neutrality**.“ (63) Správce daně musí dle NSS v odůvodnění svého rozhodnutí vysvětlit, v čem spočívalo podvodné jednání „...a v jakém směru byla celkově odvedená DPH neoprávněně snížena...“ (63), a teprve poté lze přistoupit ke zkoumání pachatelů podvodu. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí dle NSS dostatečně srozumitelně nevyplývá „...závěr o **neoprávněném snížení daňové povinnosti**...“ (63). Z vyjádření ke kasační stížnosti už je tento závěr zřejmý (**dodavatel** odvedl svou daňovou povinnost

⁶⁴ V intenci judikatury SDEU, preferující reparační povahu institutu odepření nároku na odpočet před povahou sankční.

v **minimální výši**, zatímco **odběratel** „...si z těchto přijatých zdanitelných plnění nárokoval vůči správci daně odpočet daně v **plné výši**“ (63)) – avšak dle NSS se jednalo o zhojení zásadního nedostatku odůvodnění rozhodnutí v rámci soudního řízení a NSS proto zamítl tuto kasační stížnost správce daně. (63)

3.2.2 Vyměřená daň 0 Kč

K narušení neutrality DPH v souvislosti s podvodem na DPH dle názoru devátého senátu NSS vysloveného v rozsudku sp. zn. 9 Afs 333/2017 dochází tehdy, neodvedl-li jeden ze subjektů v řetězci daň, zatímco jiný subjekt v řetězci si tuto daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění (64).

NSS v tomto rozsudku judikoval, že podvodem je v dané věci *neodvedení daně dodavatelem v řetězci*, a tuto **chybějící daň** je nutno identifikovat (64).

V dané věci byl tímto dodavatelem pasivní daňový subjekt⁶⁵, kterému byla z moci úřední za dotčená zdaňovací období **vyměřena daň 0 Kč** (64).

NSS za této situace neshledal, že by existovala chybějící daň nezaplacená tímto dodavatelem, když správce daně mu vyměřil daňovou povinnost v nulové výši. Dle NSS tento dodavatel neprokázal poskytnutí plnění „nárazníkové společnosti“⁶⁶ – tudíž chybí dlužná daň na výstupu. Správce daně dle NSS totiž rozhodnutím, kterým dodavateli *nevyměřil daň na výstupu* současně rozhodl, že „nárazníková společnost“ nemá „zrcadlově“ nárok na odpočet z tohoto plnění, protože *nebylo* ani uskutečněno (64).

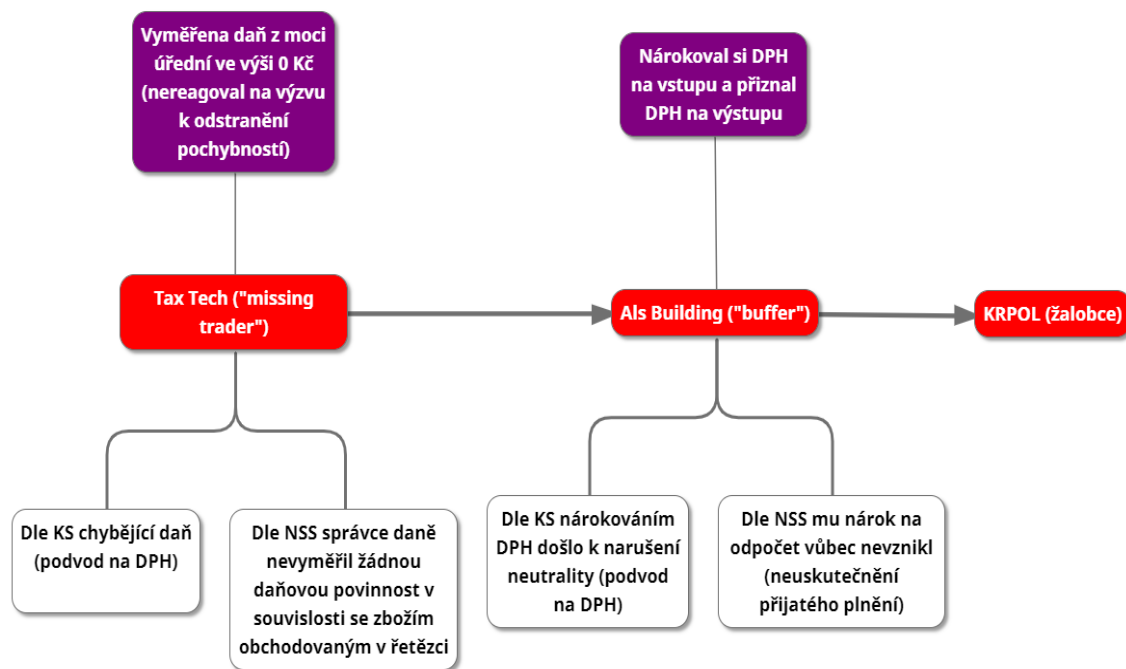
Následovala tato úvahová sekvence ze strany NSS: žádná daň na výstupu a žádná daň na vstupu z téhož plnění znamená *nulovou újmu pro státní rozpočet a neexistenci chybějící daně*, což znamená neexistenci podvodu na DPH (64).

Z předcházejícího rozhodnutí v téže věci KS v Brně sp. zn. 31 Af 64/2015 však vyplývá, že „nárazníková společnost“ si (navzdory premise NSS) dotčený odpočet daně z tohoto „*neuskutečněného*“ plnění nárokovala. Dle KS tak byla identifikována chybějící daň, viz Obr. č. 10. (65)

⁶⁵ Nijak nereagoval na výzvu k odstranění pochybností za dotčená zdaňovací období, nepředložil žádné důkazní prostředky, účetnictví ani neposkytl žádné vysvětlení.

⁶⁶ Též „*buffer*“.

Autor diplomové práce si vykládá názor NSS z tohoto rozsudku tím způsobem, že správce daně měl primárně odeprít nárok na odpočet „nárazníkové společnosti“ z důvodu nenaplnění hmotněprávních požadavků (neuskutečnění obchodního případu)⁶⁷. Jinak si nedokáže vysvětlit, proč měl NSS chybějící daň za neprokázanou. Určitým vodítkem může být teorie „přetržení dodavatelského řetězce“ obsažená v rozsudku prvního senátu sp. zn. 1 Afs 427/2017 a následně sp. zn. 1 Afs 493/2019 – viz následující podkapitola.



Obr. č. 9: Srovnání závěrů rozsudku NSS (sp. zn. 9 Afs 333/2017) a KS v Brně vydaného v rámci předchozího soudního řízení (sp. zn. 31 Af 64/2015).

(Zdroj: vlastní zpracování dle (64) a (65))

3.2.3 „Přetržení dodavatelského řetězce“ a bezprostřední dodavatel

V dalším zrušujícím rozsudku sp. zn. 1 Afs 427/2017 první senát NSS považuje za nedostatečné, že se správce daně zabýval toliko subjektivní stránkou věci (vědomou účastí daňového subjektu na podvodu), aniž by se věnoval objektivní stránce věci (existenci podvodu samotného). Primárně, z odůvodnění jeho rozhodnutí není zřejmé, „zda došlo k **neodvedení daně**. Není zřejmé, na základě čeho žalovaný a potažmo krajský soud kalkuluje, že jediným a hlavním účelem transakce se jeví získání výhody – čerpání

⁶⁷ K zamítnutí daně na vstupu odběrateli nedochází „automaticky“ společně se zamítnutím daně na výstupu dodavateli.

*nadměrného odpočtu z fakturované ceny, resp. neuhrazení daně, pokud články obchodního řetězce stěžovateli **bezprostředně předcházející** žádnou neoprávněnou daňovou výhodu nezískaly a ani **nenarušily neutralitu DPH**. Za dostatečné rozhodně nelze považovat konstatování, že společnosti Open Space a OCELA, které měly stát na počátku celého řetězce, jsou pro správce daně nekontaktní. V průběhu daňového řízení naopak vůbec nebylo zpochybněno, že společnost DILA (tedy stěžovatelův dodavatel) daň přiznala a zaplatila. Neodvedení daně je základním předpokladem pro to, aby daňový subjekt mohl být odpovědný za účast na daňovém podvodu.“ (66)*

V daném případě byli chybějícími subjekty subdodavatelé stěžovatele – Open Space a OCELA. Mezi nimi se v řetězci nacházel bezprostřední dodavatel DILA („buffer“), který daň na výstupu uhradil a daň na vstupu mu nebyla uznána z titulu nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně.

Závěrem svého rozsudku NSS naznačil žalovanému daňovému orgánu, aby v dané věci vzal v úvahu své rozhodnutí, kterým dodavateli DILA odepřel nárok z titulu neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele (66).

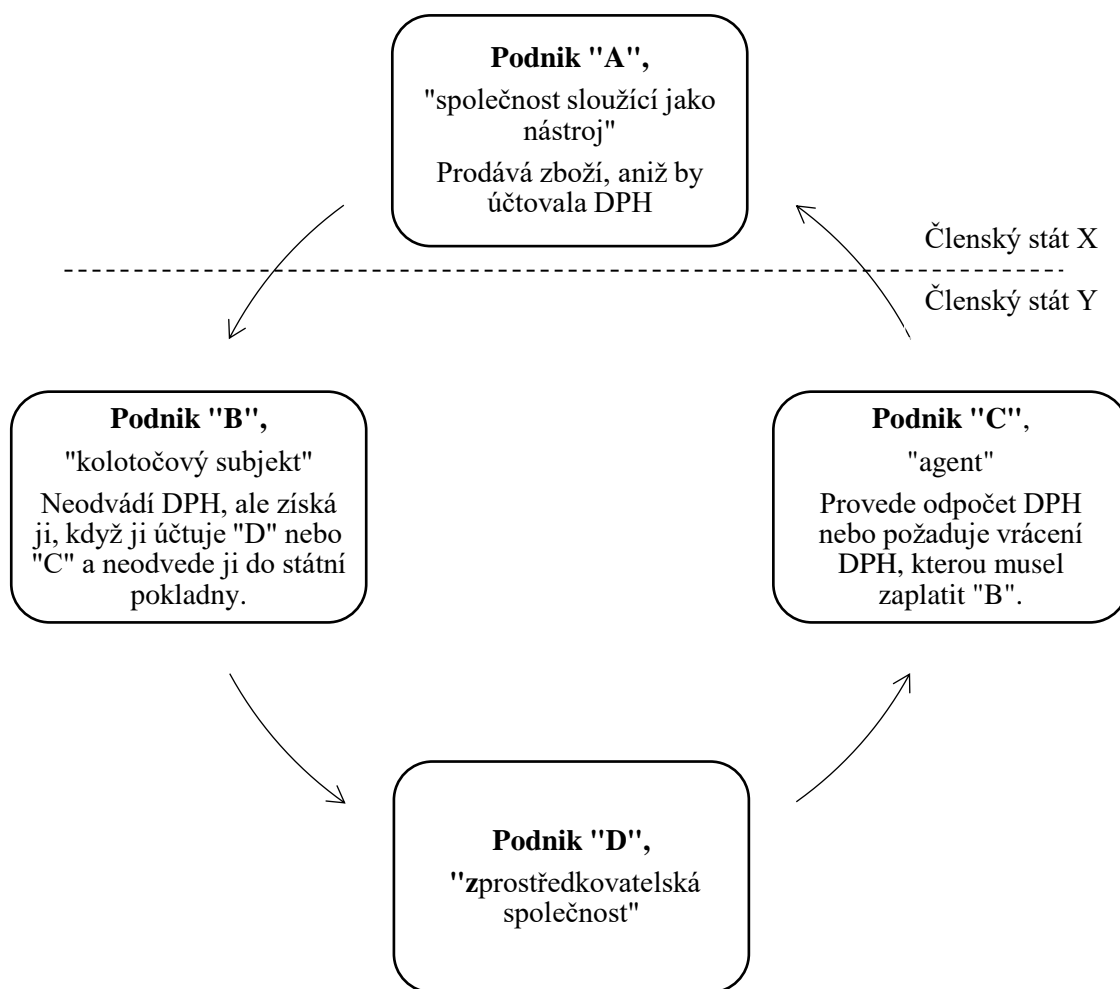
Poznatky stran chybějící daně z rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 427/2017 lze shrnout tak, že správce daně musí prokázat existenci daňového podvodu – což zahrnuje především prokázání narušení neutrality DPH či získání neoprávněné daňové výhody **bezprostředními dodavateli** daňového subjektu. Přičemž pokud došlo k „**přetržení řetězce**“ u článku řetězce, jemuž byl odepřen nárok na odpočet z titulu nesplnění hmotněprávních podmínek, tak články předcházející tomuto „přetržení“ nelze uvažovat jako „bezprostřední dodavatele“ a chybějící daň u nich identifikovaná se dle prvního senátu nevztahuje k transakcím v rámci jiné, „odtržené“ části řetězce (66).

Z rozsudku sp. zn. 1 Afs 427/2017 vyplývá, že jediným subjektem, který lze postihnout z titulu podvodu na DPH, je **bezprostřední odběratel**⁶⁸ chybějícího subjektu – neboli v řetězci plnění mezi nimi nesmí dojít k výše popsanému „přetržení řetězce“. Pokud bychom zjednodušeně uvažovali, že na Obr. č. 9 byl Podniku „D“ odepřen nárok na odpočet od Podniku „B“, protože Podnik „D“ neprokázal přijetí plnění od Podniku „B“,

⁶⁸ Analogicky pak zřejmě bezprostřední dodavatel, který poskytuje osvobozené plnění, v případě osvobozeném dodání stíženého podvodem.

nelze již doměřit odpočet kvůli spoluúčasti na podvodu Podniku „C“, protože chybějící daň (neodvedená Podnikem „B“) se nachází na „odtržené“ části řetězce. (66)

Autor k tomuto poznamenává, že neprokázání přijetí plnění od konkrétního dodavatele daňovým subjektem nesvědčí *a priori* o tom, že se daná transakce fyzicky neuskutečnila, ale spíše o tom, že se odběratel ocitl v důkazní nouzi a neunesl tak své důkazní břemeno.



Obr. č. 10: Schéma karuselového podvodu podle generálního advokáta Colomera.
(Zdroj: (53))

3.2.4 Související či propojený dodavatel

NSS dospěl ve věci známé jako „Vyrtych“ (sp. zn. 5 Afs 60/2017) k závěru, že odepřením nároku na odpočet z titulu účasti na podvodu je postihnutelný jakýkoli odběratel v řetězci, avšak pouze pokud je prokázána „...*souvislost mezi těmito subjekty.*“ (67) Ve sporné věci

nemohl být *a priori* daňovému subjektu nárok na odpočet zamítnut, neboť „...*nebyla ani prokázána jakákoli souvislost či propojenost mezi stěžovatelem a společností, u které daňový dluh vznikl.*“ (67)

Daňový orgán tudíž nemůže doměřit odpočet kterémukoli subjektu v řetězci stíženém podvodem (*ad absurdum* by odpočet mohl doměřit všem subjektům v řetězci), resp. takovému, u kterého se zdá být jeho získání nejjednodušší – avšak pouze subjektu, u kterého je prokázána souvislost či propojenost s „*missing traderem*“, který neodvedl tuto daň na výstupu (67).

3.2.5 Souvislost chybějící daně s podvodem a vyčíslení chybějící daně

Obdobně dle rozsudku NSS sp. zn. 7 Afs 321/2018 daňové orgány při prokazování karuselového podvodu na DPH musí prokázat „*přínejmenším existenci takového řetězce a existenci souvislosti mezi nárokováným odpočtem a nedovedením daně.*“ (72) Nelze klást k tíži daňovému subjektu, že je daňového podvodu účasten jeho dodavatel společně se svými dodavateli – aniž by byla prokázána **souvislost** dotčeného plnění s těmito podvodem stíženými plněními (u nichž došlo k neodvedení daně na výstupu) (72).

I z tohoto rozsudku NSS vyplývá, že je z pohledu prokázání podvodu snazší pro daňovou správu doměřit odpočet daně bezprostřednímu odběrateli podvodného (daň neodvádějícího) subjektu⁶⁹ – a vice versa je pro daňové subjekty výhodné zapojit do podvodného řetězce více „*bufferů*“ či „*nárazníkových společností*“. Tyto „*buffery*“ znehledňují řetězec a ztěžují dokazování daňovým orgánům. byť zcela nevylučují legální zamítnutí odpočtu i „*vzdálenějším*“ subjektům v rámci podvodného řetězce, pokud správce daně přesto prokáže **souvislost** sporného odpočtu s chybějící daní. (72)

Sedmý senát NSS však kromě neprokázání souvislosti sporných plnění s podvodným řetězcem vytýkal správci daně i to, že zcela rezignoval na **vyčíslení chybějící daně** – přesto, že z rozsudku vyplývá, že v řetězcích bylo zapojeno mnoho „*missing traderů*“, kteří neodváděli daň (72).

⁶⁹ I v tomto rozsudku NSS nicméně opět nevylučuje, že lze postihnout pouze *bezprostředního odběratele*, jak vyplývá z rozsudku sp. zn. 1 Afs 427/2017.

3.2.6 Podezřelý bezprostředně předcházející dodavatel

Poněkud odlišného názoru však byl čtvrtý senát NSS v rozsudku sp. zn. 4 Afs 104/2018: „*Skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu podle Nejvyšší správního soudu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty. Podstatné je, že nárok na odpočet nevyklučuje, že obchodní subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazují jakékoliv nestandardní znaky, o kterých přinejmenším mohl vědět, ale takové znaky, které nasvědčují podezření, že na některém, byť na neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Pokud však daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé.“ (68)*

NSS zde připouští možnost odpočet odepřít takovému subjektu v řetězci, jehož dodavatel vyazuje podezřelé znaky, aniž by se jakkoli „znal“ se subjektem, který neodvedl daň. Vyjádření daňového subjektu, že by tím bylo možno odepřít odpočet daně více subjektům v řetězci, považoval čtvrtý senát v dané situaci za hypotetický. (68)

V souzené věci však čtvrtý senát naznal, že dodavatel žalobce (na základě správcem daně předložených důkazů) nevykazoval podezřelé znaky, čímž nevznikla souvislost mezi žalobcem a subjektem, který neodvedl daň; a proto čtvrtý senát zamítl kasační stížnost správce daně (68).

V právním názoru vyjádřeným čtvrtým senátem v tomto rozsudku je zjevné významné rozšíření okruhu subjektů v řetězci, kterým lze odepřít nárok na odpočet, v porovnání se závěry rozsudků NSS uvedených v podkapitolách 3.2.4 a 3.2.5. Dle čtvrtého senátu je sice při prokazování existence podvodu na DPH nezbytné prokázání propojenosti/spojenosti s „missing traderem“, tu však lze plnohodnotně „suplovat“ prokázáním nestandardnosti přímého dodavatele daňového subjektu.

3.2.7 Kontaktní dodavatel, který daň neuhradil

„*Missing traderem*“ může být i pro správce daně „kontaktní“ daňový subjekt, který sice podává daňová přiznání, avšak vlastní daň nehradí. Jednatelem takovéto společnosti ve věci rozhodované u NSS pod sp. zn. 4 Afs 366/2019 byl brigádník (stavební dělník) bydlící na ubytovně. Tato společnost byla výhradním dodavatelem dodavatele stěžovatele a „...jednalo se tako případ, kdy někteří z dodavatelů (dodavatele) **daň neodvedli**, avšak stěžovatel **uplatnil její odpočet**, čímž došlo k naplnění podvodu ve smyslu evropské judikatury a porušení daňové neutratily...“ (69) NSS dále neshledal důvodnou námitku stěžovatele, že jeho **bezprostřední dodavatel** si své daňové povinnosti řádně plnil. (69) Naopak chybějící daní není dle názoru NSS vyjádřeného v rozhodnutí sp. zn. 2 Afs 162/2018 daň na výstupu neuhrzená subdodavatelem (fyzickou osobou panem J.), který však je pro správce daně kontaktní, je si vědom nepřiznané daňové povinnosti a hodlá žádat o splátkový kalendář. NSS se ztotožnil s názorem KS v Brně vyjádřeného v předchozím soudním řízení: „*Aniž by soud ignoroval ostatní důvody, které žalovaného vedly k závěru o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty, a kterým soud přiznává jistou relevanci (viz výše), tak fakt, že pan J. neodvedl v souvislosti s posuzovaným obchodem daň z přidané hodnoty (přičemž její neodvedení v některém stupni řetězce je obecně zásadním a výchozím bodem pro možnost konstatování podvodu; v podstatě se jedná o jeden z definičních znaků podvodu na dani z přidané hodnoty), aniž by bylo zkoumáno, proč se tomu tak stalo a byly zjištěny relevantní poznatky k tomuto daňovému subjektu, není dostatečným „odrazovým můstkem“ pro závěr o existenci daňového podvodu.*“ (70) Správce daně se měl v dalším řízení zabývat rolí pana J., skutečnými důvody neodvedení daně, zda došlo k daňovému „obohacení“ a zda jediným či převažujícím účelem transakce bylo získání nepovolené daňové výhody. Jeho závěr o „*chybějící dani*“ a s tím související „*nekontaktnosti článku obchodního řetězce*“ shledaly oba soudy nedostatečně odůvodněnými. (71)

V tomtéž rozsudku NSS rovněž judikoval, že z judikatury SDEU vyplývá, že „*Odepření nároku na odpočet v případě účasti subjektu na daňovém podvodu je tedy ve své podstatě*

*toliko reakčním opatřením sledujícím sanaci narušení principu neutrality daně; jeho účel není sankční, nýbrž reparační*⁷⁰.“ (71)

Každé narušení neutrality daně však není podvodem na DPH (a nelze tedy kompenzovat odepřením nároku na odpočet odběrateli, nýbrž vymáháním DPH na výstupu u daňového subjektu porušivšího své daňové povinnosti, resp. aplikací institutu ručení); neboť aby „...bylo možné důvodně konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí k tomu přistoupit ještě **další objektivní okolnosti**, které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí **domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění**.“ (71)

3.2.8 Chybějící daň vzniklá mimo „dodavatelský řetězec“

V nedávných judikátech NSS lze vysledovat snížení nároků kladených na správce daně stran prokazování existence chybějící daně (vlivem vývoje právní praxe). Takovým příkladem je rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 206/2020, v němž desátý senát vyslovil názor, že chybějící daň nemusí vzniknout pouze neuhrazením DPH na výstupu z prodeje přímo zboží (služby) stíženého podvodem, ale rovněž za situace, kdy chybějící subjekt v rozporu se zákonem zatají jiná zdanitelná plnění na výstupu anebo vykáže fiktivní zdanitelná plnění na vstupu, čímž sníží svou daňovou povinnost. Zjednodušeně řečeno, chybějící daň nemusí mít svůj původ přímo v transakcích s komoditou stíženou podvodem a obchodovanou v rámci „podvodného řetězce“, ale též jiným nezákonným snižováním daňové povinnosti ze strany „missing tradera“. (73)

Ke stejnému závěru dospěl NSS i v rozhodnutí sp. zn. 9 Afs 160/2020. Podle devátého senátu se totiž daňového úniku může dopustit kterýkoli článek v řetězci, a to **různými způsoby** – jak na vstupu (např. zahrnutím celé řady fiktivních či nadhodnocených přijatých plnění), tak i na výstupu. (74)

⁷⁰ Tento názor druhého senátu NSS je však dle autora v rozporu s názorem vyjádřeným generálním advokátem Villalónem v bodu 102. stanoviska k věci C-285/09 (viz podkapitola 3.1.3) – sanační opatření by podle něj totiž mělo *zrcadlově* umožňovat „missing traderovi“ snížit daň na výstupu z podvodem stíženého plnění.

V rozsudku sp. zn. 10 Afs 206/2020 NSS dále judikoval, že správce daně může závěr o chybějící DPH postavit na **sérii nepřímých důkazů**, pokud objektivně (z důvodu obstrukčního chování daňových subjektů) nemohl prokázat chybějící DPH přímými důkazními prostředky. (73)

3.2.9 Chybějící daň v souvislosti se zajišťovacím příkazem

Specifická je role chybějící daně v souvislosti se zajištěním úhrady na nesplatnou či dosud nestanovenou daň (resp. vydáním **zajišťovacího příkazu**)⁷¹. Zajišťovací řízení totiž není součástí řízení nalézacího, ale *řízení při placení daní*, a je založeno na prokázání odůvodněné obavy (či přiměřené pravděpodobnosti), že daň v budoucnu bude stanovena, a současně, že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná či její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi (75). Nejde tudíž o zjištění skutkového stavu, „*nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám správce daně...*“ (75).

Jak vyplývá z rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 138/2018, metodický pokyn Generálního finančního ředitelství lze aplikovat pouze u zajišťovacích příkazů vydaných po účinnosti tohoto pokynu. Stěžovatel v souzené věci odkazoval na Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 87133/17/7700-30133-711377 (dále též „Metodický pokyn“), jenž správci daně stanovuje povinnost při vydávání zajišťovacích příkazů nejen specifikovat podvodný řetězec, ale rovněž **nalézt chybějící daň**⁷² v tomto řetězci. Ve výše uvedené věci devátý senát NSS zamítl námitku daňového subjektu ohledně nestanovení chybějící daně, jelikož dotčené zajišťovací příkazy byly vydány v roce 2016, tedy před účinností výše uvedeného metodického pokynu (kterážto je od 1. listopadu 2017). (76), (77)

Ve věci sp. zn. 10 Afs 183/2019 chybějící subjekty na pozici *dodavatelů dodavatelů* stěžovatele „*...selhaly při úhradě DPH, sídlí na virtuálních adresách, nemají zaměstnance ani funkční bankovní účet, vykazují nedoplatky na DPH a nespolupracují se*

⁷¹ § 167 až 169 daňového řádu.

⁷² „*Správce daně má tudíž povinnost zjistit, že v řetězci chybí daň a kterého zdanitelného plnění se týká. Chybějící daní tak není konstatování obecného nedoplatku na dani jednoho z článků v řetězci, ale zjištění, že předmětný článek řetězce (Missing trader) si za konkrétní zdaňovací období, ve kterém měl uskutečnit deklarované plnění, neplnil své daňové povinnosti.*“ (77)

správce daně. Jsou nekontaktní...“ (78) Tyto a další skutečnosti (nevěrohodnost stěžovatele, hotovostní platby přesahující zákonný limit atd.) považoval NSS za dostatečné indicie pro odůvodněnou obavu, že daň bude v budoucnu stanovena. (78)

Obdobně NSS ve věci vedené pod sp. zn. 4 Afs 82/2019 aproboval zajišťovací příkaz vydaný na společnost, která byla součástí podvodného řetězce, přičemž článek „*missing trader*“ **neodvedl DPH**, byl nekontaktní, nepodal účinně přiznání k DPH, sídlí na virtuální adrese a nedisponoval žádnými obchodními či skladovacími prostory (79).

Rovněž v rozsudku NSS sp. zn. 10 Afs 140/2019 správce daně identifikoval chybějící článek na počátku tuzemského řetězce, který *neodvedl DPH* (80).

Závěrem této podkapitoly lze shrnout, že požadavky plynoucí z judikatury na správce daně jsou při zajišťovacím řízení obecně poněkud „mírnější“ než při řízení nalézacím, vždyt’:

- „...zpravidla postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní **struktury a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán. Zároveň musí být z předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou konkrétními informacemi...**“ (80);
- prokázání **subjektivní účasti** daňového subjektu na podvodu není obligatorní, nýbrž pouze významnou *fakultativní indicií* (na rozdíl od řízení nalézacího)⁷³, která může např. kompenzovat slabší odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně – samotné neprokázání subjektivní účasti však nezpůsobuje nezákonnost vydaného zajišťovacího příkazu;
- a konečně ani identifikace **chybějící daně** se ze samotné judikatury NSS autoru práce jeví spíše jako *velmi silná indicie*, která se nicméně pro správce daně stala závaznou (zmiňným Metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství). (80), (76)

⁷³ Viz bod 41 rozsudku NSS ze dne 22. ledna 2020, č. j. 10 Afs 140/2019 – 78

3.2.10 Shrnutí narušení neutrality DPH a „chybějící DPH“ v judikatuře NSS

Níže uvedená Tabulka č. 9 shrnuje poznatky v oblasti chybějící DPH (v souvislosti s podvody na DPH), které vyplývají z výše uvedených rozsudků NSS (vč. již zmíněného rozsudku Krajského soudu v Brně sp. zn. 31 Af 64/2015).

Tabulka č. 9: Shrnutí poznatků v oblasti chybějící DPH vyplývajících z judikatury NSS a KS
(Zdroj: vlastní zpracování)

Právní názor NSS	Sp. zn. rozsudku
Porušení daňové neutrality je jeden z nejdůležitějších znaků daňového podvodu.	6 Afs 170/2016
Neodvedení DPH na výstupu článkem v řetězci a nárokování si této DPH jiným subjektem je dostatečné pro konstatování narušení neutrality DPH.	9 Afs 333/2017
Neodvedenou (chybějící) DPH je nutno identifikovat .	9 Afs 333/2017
Chybějící daň je nutno vyčíslit (zejm. pokud je více „ <i>missing traderů</i> “).	7 Afs 321/2018
Odvedení DPH na výstupu dodavatelem v minimální výši a nárokování odpočtu DPH odběratelem v plné výši je dostatečné pro konstatování narušení neutrality.	6 Afs 170/2016
„Chybějící daň“ nemusí vzniknout pouze neuhrazením DPH na výstupu z poskytnutí zboží stíženého podvodem, ale též jiným nezákonným způsobem , kterým si „chybějící subjekt“ snižuje svou daňovou povinnost (zatajením jiného poskytnutého plnění na výstupu či nárokováním odpočtu z fiktivních plnění).	10 Afs 206/2020, 9 Afs 160/2020
Závěr o chybějící dani může správce daně založit na sérii nepřímých důkazů , pokud objektivně nemohl chybějící DPH prokázat přímými důkazními prostředky (kvůli obstrukčnímu chování daňového subjektu).	10 Afs 206/2020

Právní názor NSS	Sp. zn. rozsudku
<p>Samotné narušení neutrality DPH však není bez dalšího podvodem na DPH. Nezbytné pro jeho prokázání je předložení dalších objektivních okolností ze strany správce daně, které ve svém souhrnu představují dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo následkem <i>cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění</i>.</p>	2 Afs 162/2018
<p>Pokud „<i>missing trader</i>“ podá daňové přiznání a je kontaktní, ale daň neodvede a zřejmě ani nehodlá (jediným jednatelem brigádník bydlící na ubytovně), je toto hodnoceno jako účelové a dochází k narušení neutrality DPH.</p>	4 Afs 366/2019
<p>Pokud však kontaktní „<i>missing trader</i>“ předloží důvody pro nepřiznání či neuhrazení DPH na výstupu, které nelze a priori hodnotit jako účelové (úraz), k narušení neutrality DPH nedochází.</p> <p>V takovém případě musí správce dále zkoumat roli tohoto subjektu, skutečné důvody neodvedení DPH, a zda je jediným či převažujícím účelem transakce získání nelegální daňové výhody.</p>	2 Afs 162/2018
<p>Vyměřením DPH z moci úřední „<i>missing traderovi</i>“ ve výši 0 Kč (z důvodu pasivity) nebyla vyměřena žádná daňová povinnost (na výstupu) v souvislosti s podvodným řetězcem. Jeho bezprostřednímu odběrateli vůbec nevznikl nárok na odpočet z titulu neuskutečnění přijatého plnění.</p>	9 Afs 333/2017
<p>Pokud došlo mezi „<i>missing traderem</i>“ a plátcem k „přetržení řetězce“, totiž odepření nároku na odpočet z titulu nesplnění hmotněprávních podmínek článku mezi nimi, nelze považovat DPH neuhrazenou „odtrženým“ chybějícím subjektem za chybějící daň.</p>	1 Afs 427/2017

Právní názor NSS	Sp. zn. rozsudku
Je irrelevantní, že si bezprostředně předcházející dodavatel řádně plní své daňové povinnosti, pokud existuje souvislost mezi daňovým subjektem a subjektem v řetězci, který neodvedl DPH. (Čtvrtý senát neshledal důvodnou námitku, že by takto bylo možno odeprít nárok na odpočet více subjektům v řetězci.)	4 Afs 366/2019
Musí být prokázána souvislost či propojenost mezi daňovým subjektem a společností, u které daňový dluh vznikl (<i>nemusí jít pouze o bezprostředně předcházejícího dodavatele</i>).	5 Afs 60/2017, 7 Afs 321/2018
Tato souvislost mezi daňovým subjektem a „ <i>missing traderem</i> “ vzniká rovněž, navázal-li daňový subjekt obchodní spolupráci s bezprostředně předcházejícími dodavateli , kteří vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu („ <i>jakékoli podezřelé znaky</i> “).	4 Afs 104/2018
Účel odeprání nároku na odpočet z titulu účasti subjektu na daňovém podvodu není sankční, nýbrž reparační .	2 Afs 162/2018
Judikatura NSS výslovně neukládá správci daně povinnost prokázat chybějící daň v podvodném řetězci v rámci zajišťovacího řízení (byť jde o <i>velmi významnou</i> indicii svědčící o budoucím stanovení daně), Metodický pokyn však ano.	9 Afs 138/2018

Z výše uvedeného je zřejmé, že judikatura NSS ve zkoumané oblasti dosud prodělala výrazný vývoj jak v oblasti samotné chybějící daně, tak v oblasti definování okruhu subjektů (ve vztahu k „*missing traderovi*“), kterým lze legálně zamítnout nárok na odpočet.

3.3 Sporná místa v judikatuře SDEU a NSS

Úvodem této podkapitoly považuje autor práce za důležité popsat pozici, v níž se NSS ve své rozhodovací praxi nachází, a to zejména, rozhoduje-li v oblasti natolik harmonizované (na úrovni EU), jakou oblast DPH bezpochyby je.

DPH je totiž primárně normována unijními právními předpisy, k jejichž výkladu je (stejně jako k výkladu veškerého unijního práva) povolán SDEU. Vystane-li dosud nezodpovězená zásadní otázka výkladu práva EU, je NSS povinen (na rozdíl od krajských soudů; proti jejichž rozhodnutí lze podat kasační stížnost) předložit SDEU předběžnou otázku. Je-li výklad sporné otázky již *vyjudikován* SDEU („*acte éclairé*“), NSS by se měl judikatury SDEU přidržet – soudy členských států jsou totiž povinny uplatňovat právo EU (vč. jeho výkladu). NSS je dále povinen rozhodovat v souladu s principy unijního práva (zejm. principem neutrality DPH).

Současně je NSS zasazen do reality českého právního (daňového) systému a právní (daňové) praxe. Při respektování principu rozdělení moci ve státě sice není nadán pravomocí tvořit legislativu; nicméně pokud shledá, že smysl a účel směrnice (a její výklad judikaturou SDEU) byl do českého právního řádu transponován nedostatečně a v neprospěch daňového subjektu, je povinen směrnicí v tomto omezeném rozsahu přímo aplikovat – tedy fakticky „dolepit“ do českého právního řádu.

V obecné rovině by tedy (správně) neměl nastat odklon v rozhodnutí NSS od (dosavadní) judikatury SDEU – NSS by měl v případě kolize s českým zákonem upřednostnit aplikaci směrnice⁷⁴, principů unijního práva a relevantních závěrů judikatury SDEU.

3.3.1 Chybějící daň a ztráta daňových příjmů

První autorem pozorovaný nesoulad tkví v odlišném vnímání termínu „chybějící daň“⁷⁵ ze strany SDEU a NSS. SDEU daňovou ztrátou uvažuje situaci, kdy dojde ke změně (zmenšení) daňových příjmů státu. SDEU dosud neměl potřebu vyjadřovat se k nezbytnosti přesného zjištění chybějící daně⁷⁶ v souvislosti s prokazováním podvodů na DPH; z jeho dosavadní judikatury však nelze žádná taková povinnost pro správce daně vyvodit. Nadbytečnost stanovení přesné výše chybějící daně je navíc zřejmá z recentního judikátu ve věci C-108/20, který uvádí, že s ohledem na dopad daňového úniku v dalších

⁷⁴ A dalších závazných unijních právních pramenů.

⁷⁵ Resp. *ztráta daňových příjmů* či *daňová ztráta*, jak uvádí SDEU a v některých dřívějších rozsudcích rovněž NSS. Tyto pojmy budou dále používány jako synonyma.

⁷⁶ Viz první otázka Axel Kittel testu, která se týká existence daňové ztráty, nikoli její výše.

stádiích „dodavatelského řetězce“ je jistě možné, že se výše dlužné a vybrané DPH nemusí rovnat.

Naopak NSS přibližně od roku 2017 vydal značné množství rozsudků, v nichž se tématem chybějící daně zabýval, a někdy dospěl (podle názoru autora práce) k poměrně přísným závěrům vůči správci daně, zejména pokud jde o nutnost vyčíslit chybějící daň (rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 321/2018). Nicméně se jistě nejedná o převládající judikaturu NSS, jak je zřejmé z ostatních, pro správce daně méně přísných, rozsudků.

3.3.2 Kterému subjektu lze odepřít nárok na odpočet

Rovněž v otázce, komu lze v rámci řetězce doměřit odpočet DPH, připadá autorovi práce judikatura NSS vůči správci daně jako poněkud přísnější oproti SDEU – zejména v rozsudku č. j. 1 Afs 427/2017, ve kterém NSS etabloval teorii „přetržení řetězce“. Podle ní lze odpočet doměřit pouze, pokud byla chybějící daň identifikována u „bezprostředního dodavatele“, neboli pouze pokud mezi „*missing traderem*“ a plátcem nedošlo k odmítnutí nároku na odpočet z titulu nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet – a tedy „přetržení“ podvodného řetězce. V podobném duchu rozhodl i devátý senát NSS v rozsudku sp. zn. 9 Afs 333/2017, který považoval vyměření daně chybějícímu subjektu (v pozici subdodavatele) z moci úřední ve výši 0 Kč za potvrzení, že neposkytnul plnění na výstupu, čímž byl opět „přetržen“ dodavatelský řetězec. Tento výkladový proud NSS se však autorovi práce nejeví souladným s recentním judikátem SDEU ve věci C-108/20, v němž SDEU výslovně odmítl zužování pojmu „dodavatelský řetězec“ (blíže viz podkapitola 3.1.7).

Nutno poznamenat, že převládající judikatura NSS i ustálená judikatura SDEU považují za dostatečné pro odepření nároku na odpočet, pokud je prokázáno, že plátce přijímající zboží/službu měl („*due dilligence*“ dodavatele⁷⁷) anebo musel vědět, že je toto plnění stíženo podvodem na DPH (jehož existence musí být prokázána) – a to aniž by bylo nutno např. prokázat, že plátce měl ze svého zapojení na podvodu výhodu.

⁷⁷ Náležitá péče, resp. míra obezřetnosti, kterou lze od plátce rozumně vyžadovat. Konkrétně je příjemce zdanitelného plnění povinen prokázat, že si ověřil věrohodnost svého dodavatele, zvláště pokud samotná osoba dodavatele, předmět dodávky, její cena či jiné okolnosti vykazují znaky pochybností o „solidnosti“ transakce – viz např. rozsudek NSS ze dne 27. června 2019, sp. zn. 9 Afs 69/2019 (81).

3.3.3 Kvalifikace – reparace vs sankce

Třetím kolizním bodem ve zkoumané judikatuře je otázka, zda je institut odnětí nároku na odpočet⁷⁸ obecně instrumentem reparačním, či sankčním.

Dle názoru NSS je účelem odepření nároku na odpočet z titulu podvodu na DPH *reparace*, nikoli sankce (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 162/2018). Generální advokát Villalón vyslovil ve stanovisku k věci R. právní názor, že smyslem institutu podvodu na DPH je nastolení stavu, který by existoval, kdyby podvodné transakce vůbec neexistovaly; z čehož lze opět dovodit *reparační* charakter zamítnutí nároku na odpočet u podvodů na DPH.

Mezi výkladem pojmu *reparace* ze strany NSS a SDEU však existuje podstatný rozdíl. Důvodem rozdílného výkladu přitom není samotné odnětí nároku na odpočet DPH na vstupu odběrateli, nýbrž **DPH na výstupu** u dodavatele z téže transakce. Zatímco NSS postupuje v souladu s ZDPH i SDPH a neumožňuje dodavateli opravit (snížit) DPH na výstupu z transakce, z níž odběrateli nebyl uznán odpočet, judikatura SDEU (a to poměrně ustálená) umožnění dodavateli této opravy DPH na výstupu požaduje⁷⁹ – to je podle ní naplnění principu *neutrality DPH*.

V této věci nutno poznamenat, že SDEU shledává ustanovení pramene práva EU (za určitých okolností) nesouladným s principem práva EU⁸⁰. Toto ustanovení (č. 203 SDPH) bylo prakticky doslovně transponováno do § 108 odst. 4 písm. f) ZDPH. Dle autora tak nastává kuriózní situace, neboť ustanovení prakticky doslovně transponované ze směrnice je (za určitých okolností) nekonformní s unijním právem, resp. jeho principem. Zatímco u „kreativnější“ transpozice unijní práva lze toto očekávat, u *otrocky* převzaté díkce směrnice je to poměrně překvapivé.

SDEU si je pochopitelně vědom, že odstranění sankce by zvláště u úmyslných daňových úniků vedlo k jejich nebývalému rozkvětu. Možnost uvalovat sankce tak shledává jednak v podobě příslušenství daně na straně odběratele, jednak v rovině trestněprávní na straně

⁷⁸ Původně etablovaný SDEU.

⁷⁹ Za splnění určitých podmínek, viz podkapitola 3.1.6.

⁸⁰ Jak je uvedeno v podkapitole 2.1.1, unijní právní principy jsou součástí primárního práva EU a jsou tedy nejvyšším zdrojem unijního práva.

dodavatele (u fakticky neuskutečněných zdanitelných plnění trestněprávním postihem za vystavování „fiktivních“ faktur). Tato myšlenka přenést sankci za daňový únik z daňového řízení na trestní řízení však byla výslovně vyjádřena pouze ve stanovisku generální advokátky ve věci EN.SA., nikoli následném rozsudku SDEU, který se však od jejího stanoviska neodchýlil.

I proto nelze od NSS očekávat, že by se v dohledné době přidržel tohoto výkladu „*reparace*“ podle SDEU (byť pouze u nesplnění hmotněprávních podmínek a zneužití práva) a sám zcela přetvořil principy fungování tuzemského práva v oblasti DPH.

Je totiž třeba zdůraznit, že možnost snížení DPH na výstupu u dodavatele SDEU výslovně požaduje pouze u „**fiktivních**“ **plnění** a u **zneužití práva**. Samotný SDEU se totiž dosud nevyjádřil, zda má být snížení DPH na výstupu u dodavatele umožněno i v případě odepření nároku na odpočet z titulu zapojení do **podvodu na DPH** – to pouze analogicky odvodil generální advokát Villalón ve stanovisku ve věci C-285/09. Relevanci jeho právního názoru však zcela jistě nesevřídčí skutečnost, že SDEU v této věci rozhodl odlišně od jeho stanoviska (byť tento jeho právní názor SDEU výslovně nepopřel). Nadto tento výklad generálního advokáta Villalóna byl dle názoru autora diplomové práce nepřímou negován či minimálně zpochybněn právním názorem SDEU vysloveným v usnesení C-108/20.

Při odhlédnutí od ojedinělého právního názoru ve stanovisku k věci C-285/09 lze tedy uzavřít, že SDEU zřejmě odlišuje *fiktivní fakturaci* a *zneužití práva*, u nichž dbá na obnovu neutrality DPH umožněním opravy (snížení) DPH na výstupu u dodavatele, od *podvodu*, jenž takovéto privilegium nezasluhuje.

4 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Návrhová část diplomové práce obsahuje doporučení pro plátce DPH směřující k eliminaci rizik souvisejících s nárokováním odpočtu DPH na vstupu, k čemuž byl využit nástroj řízení PDPC, jehož podstatou je formou stromového diagramu identifikovat rizika spjatá s plánovanou činností a navrhnout vhodná preventivní opatření k jejich eliminaci.

V následujících podkapitolách budou identifikovány možné problémy/rizika a současně navržena vhodná protiopatření k jejich eliminaci dle dílčích elementů hlavního plánu⁸¹ – od výběru dodavatele až po daňové nalézací řízení (vč. odvolacího řízení).

Následující text navazuje na návrhovou část bakalářské práce autora⁸², v níž je mj. popsán princip přenosu důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně a obsažen tzv. „Test dodavatele“ (viz Příloha č. 1 této diplomové práce), totiž nástroj, který formou „*checklistu*“ umožňuje plátcům ověřit si úroveň důvěryhodnosti potenciálního dodavatele (pro účely obhájení nároku na odpočet) a na nějž je v dalším textu odkazováno.

Cílem vlastních návrhů řešení je „přetavit“ poznatky zjištěné v rámci zpracování teoretické a analytické části do preventivního manažerského nástroje PDPC k eliminaci rizik doměření odpočtu DPH.

4.1 Výběr dodavatele

Před přijetím zdanitelného plnění na (z pohledu podniku) významnější částku je nezbytné provést kontrolu a „lustraci“ potenciálních dodavatelů. Při nedostatečném ověření jejich důvěryhodnosti vznikají dvě rizika spojená se zamítnutím nároku na odpočet DPH – jednak riziko nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet (z titulu nepřijetí plnění od „deklarovaného dodavatele“), jednak riziko subjektivní účasti na podvodu (z titulu neprokázání „dobré víry“ či „*due dilligence*“ při výběru dodavatele).

⁸¹ Kterým je zachování nároku na odpočet.

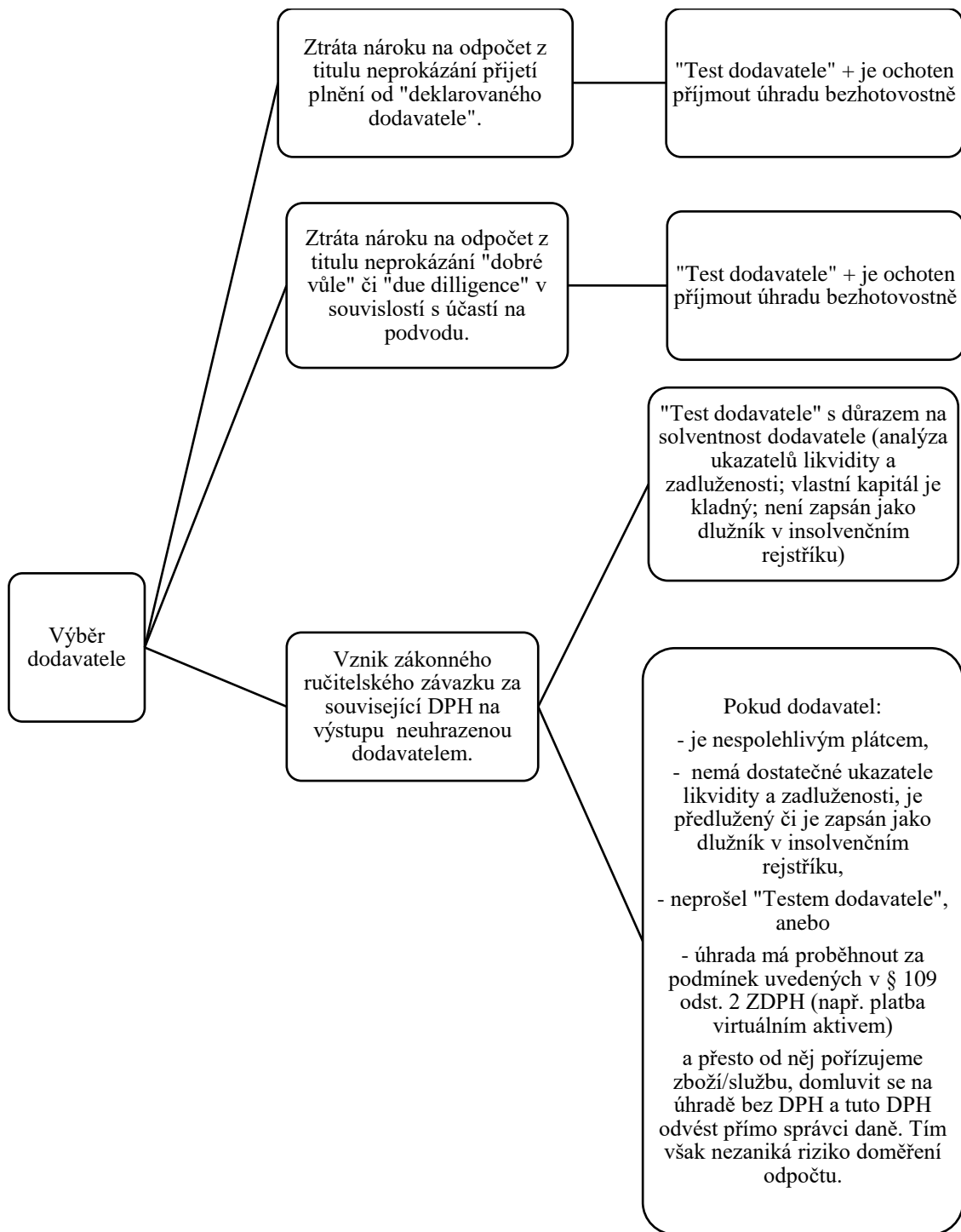
⁸² PROCHÁZKA, Vojtěch. *Nárok na odpočet DPH v judikatuře Soudního dvora EU a českých správních soudů*. Brno, 2019. Dostupné také z: <https://www.vutbr.cz/studenci/zav-prace/detail/119884>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Karel Brychta.

S neprokázáním dobré víry při výběru dodavatele, který následně státu neuhradí související DPH na výstupu, souvisí taktéž riziko vzniku zákonného ručitelského závazku⁸³ za tuto dlužnou daň (srov. rozsudek SDEU ve věci C-712/17 EN.SA. a rozsudek NSS ze dne 21. února 2021, č. j. 3 Afs 114/2018-87). Jeho vzniku lze zcela předejít uhrazením DPH přímo správci daně⁸⁴. Autor práce však poznamenává, že tímto je sice eliminováno riziko vzniku zákonného ručitelského závazku (rovina řízení při placení daně), nikoli však riziko odepření nároku na odpočet (rovina řízení nalézacího) z titulu nesplnění zákonných podmínek, příp. subjektivní účasti na podvodu / zneužití práva.

Rizika související s výběrem dodavatele vč. protiopatření k jejich eliminaci jsou graficky zobrazena v dílčím PDPC diagramu na Obr. č. 11. Zmiňovaný „Test dodavatele“ odkazuje na třístupňový test (*checklist*) důvěryhodnosti dodavatele, viz Příloha č. 1. Závěrem této podkapitoly je nutno poznamenat, že dosavadní pozitivní zkušenost s dodavatelem nezbavuje plátce povinnosti si jej před další transakcí opětovně prověřit (dle kritérií „Testu dodavatele“), aby se nevystavil potenciálnímu riziku doměření odpočtu.

⁸³ § 108a a § 109 ZDPH ve spojení s § 171 a § 172 daňového řádu.

⁸⁴ § 109a ZDPH.



Obr. č. 11: Dílčí PDPC diagram – výběr dodavatele.
(Zdroj: vlastní zpracování)

4.2 Uskutečňování transakce

Riziko související s uskutečňováním (tj. přijímáním) zdanitelného plnění tkví v neprokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Toto důkazní břemeno totiž (poté, co správce daně identifikoval konkrétní pochybnosti ohledně integrity předložených dokladů) tíží daňový subjekt.

Pro unesení svého důkazního břemene je potřebné obstarat si důkazní prostředky vhodné vzhledem k povaze přijatého plnění – v obecné rovině půjde o jakékoli důkazní prostředky vztahující se k předmětným plněním (dodací listy, doklady o úhradě úplaty, smlouvy o dílo, protokoly z jednání, předávací protokoly, doklady od skladníka osvědčující fyzické převzetí a kontrolu zboží/služby, doklady o přepravě/pojištění, fotodokumentace, videodokumentace, emailová komunikace s dodavatelem, objednávky, znalecké posudky apod.) a to nejlépe ověřené (např. podpisem, razítkem) dodavatelem, resp. třetím subjektem. Pokud dodavatel potřebné doklady sám nedoloží, je potřeba na tomto trvat (příp. si ve smlouvě ujednat možnost jednostranně od ní odstoupit, pokud se zbožím nebudou dodány příslušné doklady). Je potřeba zdůraznit, že obsah těchto dokladů musí odpovídat skutečnosti (u obchodních smluv by mělo být postupováno podle dohodnutých podmínek – způsobu převzetí díla či jeho dílčích částí, podmínek, termínů a způsobu úhrady, testu funkčnosti, zkušební doby atp.).

Zákonné skutečnosti, které je odběratel povinen (kumulativně) prokázat, jsou:

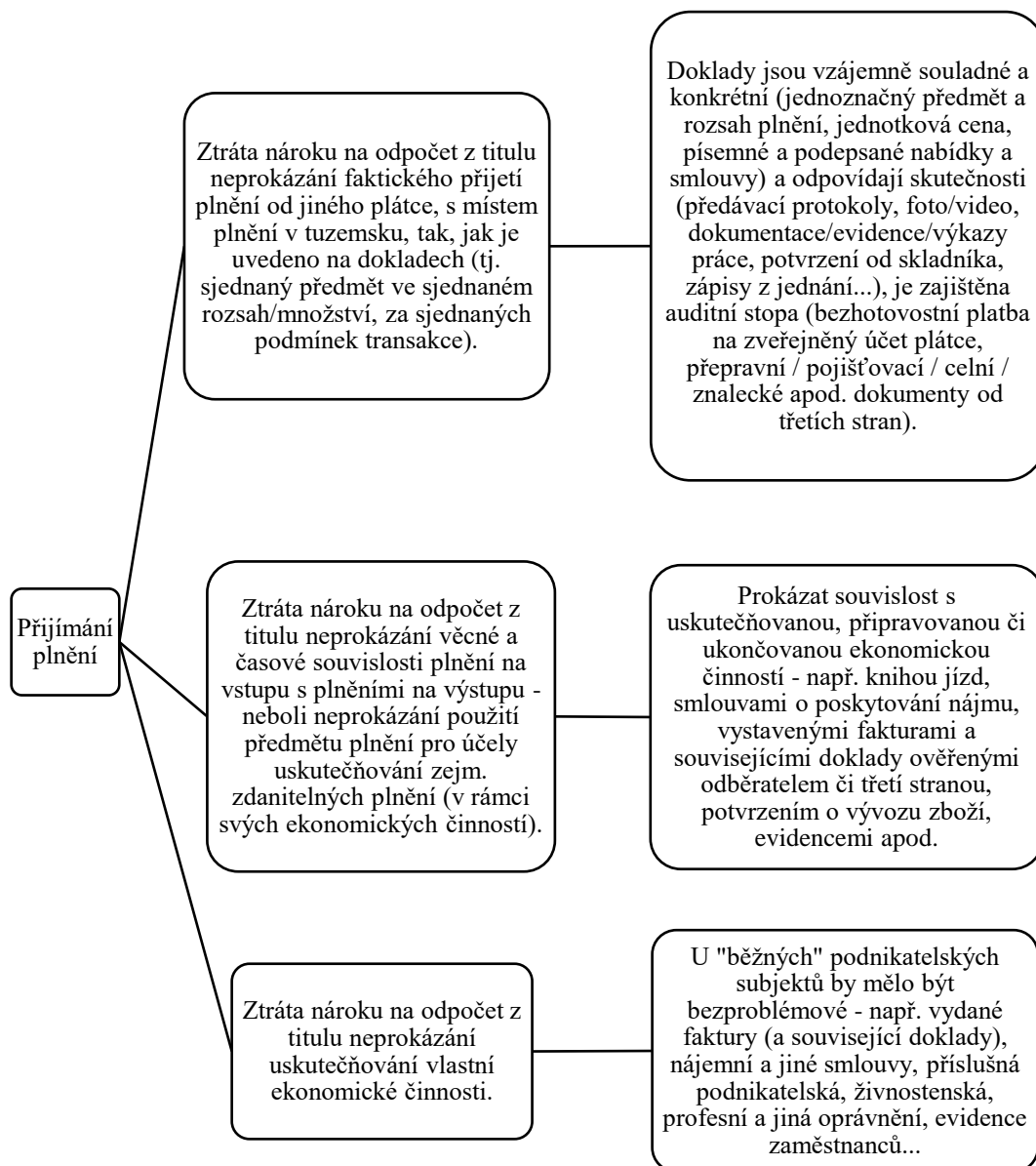
- přijetí zdanitelného plnění
- s místem plnění⁸⁵ v tuzemsku
- od jiného plátce DPH
- v souvislosti s vlastní ekonomickou činností⁸⁶
- pro účely poskytování zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku⁸⁷.

Dílčí PDPC diagram k uskutečňování přijímaného plnění je uveden na Obr. č. 12.

⁸⁵ § 7 až § 11 ZDPH – blíže viz Tabulka č. 8 na straně 57 zmíněné bakalářské práce.

⁸⁶ § 5 odst. 3 ZDPH.

⁸⁷ Příp. i jiných plnění taxativně uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH – blíže viz Tabulka č. 10 na straně 58 zmíněné bakalářské práce.



Obr. č. 12: Dílčí diagram PDPC – přijímání plnění
(Zdroj: vlastní zpracování)

4.3 Ověření přijatého daňového dokladu

V oblasti náležitostí a kontroly daňového dokladu přijatého od dodavatele se plátce DPH vystavuje potenciálnímu riziku nesplnění formálněprávních podmínek nároku na odpočet, příp. nárokování odpočtu v nesprávné výši či zdaňovacím období.

V první řadě je třeba zmínit, že plátce musí obecně při nárokování odpočtu DPH *disponovat* příslušným daňovým dokladem⁸⁸. Je tedy oprávněn uplatnit odpočet daně nejdříve za to zdaňovací období, ve kterém měl předmětnou fakturu ve své dispozici (a nikoli dříve, byť by již došlo k uskutečnění přijatého zdanitelného plnění).

Náležitosti kladené českým zákonodárcem na daňový doklad jsou zakotveny v § 29 ZDPH. Značného praktického významu je povinnost, aby byl na faktuře uveden konkrétní **rozsah a předmět plnění**, jakož i cena za jednotku zboží/služby (příp. lze na faktuře odkázat na jiný doklad – smlouvu, předávací protokol atd., ve kterém je toto konkretizováno). Pokud by byl předmět plnění na přijaté faktuře uveden vágně (tj. nekonkrétně, bez uvedení rozsahu v naturálních jednotkách či jednotkové ceny a dalších informací – místa, času atd. – umožňujících jasně identifikovat konkrétní plnění), je třeba si od dodavatele vyžádat nápravu (ve formě opravného daňového dokladu, příp. uzavřením dodatku ke smlouvě).

Základ daně⁸⁹ je obecně dán úhrnem úplat (nejen formou peněžní, ale i směnou či započtením pohledávek) jako protihodnoty za přijaté zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně. U transakcí se spojenými osobami je třeba mít na paměti možnost stanovení základu daně (za jistých okolností) na úrovni *ceny obvyklé*⁹⁰. Při zjištění nesprávně fakturovaného základu daně je třeba, aby dodavatel vystavil opravnou fakturu. Dalším významným údajem na faktuře je **sazba daně**, resp. **výše daně**. Vedlejší plnění (např. balné a přepravné u zboží) se řídí sazbou daně plnění hlavního (v tomto příkladu přepravovaného zboží). V této souvislosti je potřeba poznamenat, že nesprávně uvedená sazba (resp. výše) daně je pro obchodní partery v součtu značně nevýhodná⁹¹ a plátce by měl po dodavateli požadovat opravu výše daně, tedy vydání a doručení opravného daňového dokladu.

⁸⁸ Blíže viz § 73 odst. 1 a 2 ZDPH.

⁸⁹ § 36 a násl. ZDPH.

⁹⁰ § 36a ZDPH.

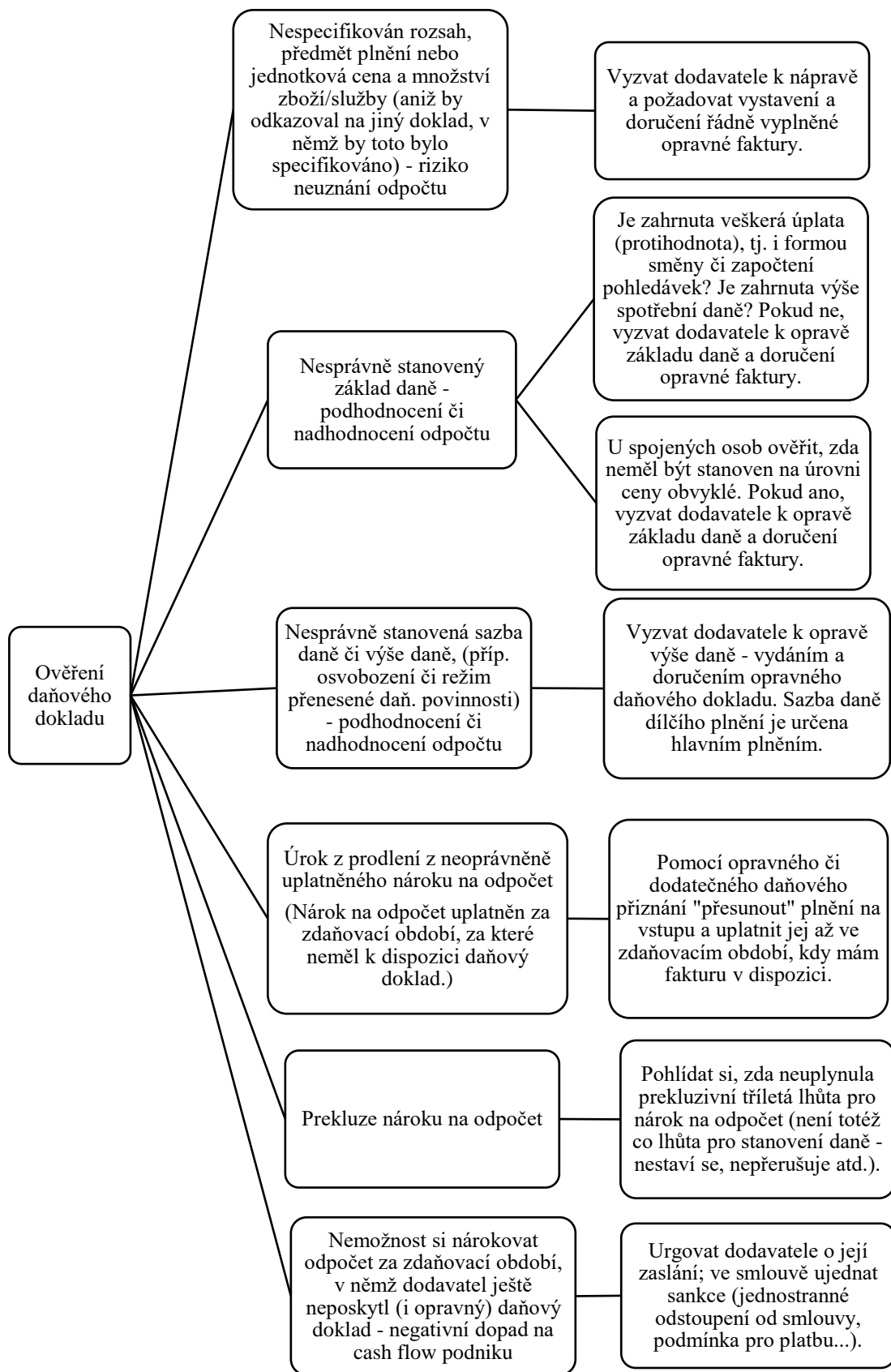
⁹¹ Zatímco poskytovatel plnění je povinen přiznat daň v částce vyšší z množiny (DPH uvedená na dokladu; DPH ve správné výši dle ZDPH), příjemce plnění je oprávněn k odpočtu v částce nižší z téže množiny. V úhrnu za oba obchodní partnery bude proto nesprávně uvedená DPH (tj. ve vyšší či nižší výši) vždy „zbytečně“ nevýhodná.

U přijatého daňového dokladu je potřebné též zkontrolovat, zda dokladuje „klasické“ zdanitelné plnění, anebo plnění, které mělo být *osvobozeno* od daně či které mělo podléhat *režimu přenesení daňové povinnosti* (musí být na faktuře výslovně uvedeno). V případě nesprávností se řešení opět nabízí ve vyžádání opravné faktury.

Nesplnění formálních podmínek sice lze podle judikatury SDEU i NSS suplovat prokázáním faktického přijetí plnění *jiným způsobem* (podrobně viz podkapitola 3.2.2 zmíněné bakalářské práce), avšak cílem této práce je navrhnout doporučení k *minimalizaci* rizik souvisejících s odpočtem DPH, k čemuž bezvadné a úplné splnění formálněprávních podmínek bezesporu výrazně pozitivně přispívá.

Odpočet DPH lze nárokovat i v následujících zdaňovacích obdobích, což lze prakticky využít např. za situace, kdy v aktuálním zdaňovacím období bude plátce již beztak vykazovat nadměrný odpočet či nízkou vlastní daň, a přitom očekává (vyšší) vlastní daň v následujících zdaňovacích obdobích – fakticky tedy zmenšuje riziko zahájení kontrolního postupu ze strany správce daně tím, že by na sebe „upozornil“ vysokým vykázaným nadměrným odpočtem. Nevýhodou takového postupu je však negativní dopad na podnik s ohledem na *časovou hodnotu peněz*. Současně je při tomto postupu potřeba pamatovat na propadnou povahu nároku na odpočet, přičemž v tuzemsku činí **prekluzivní lhůta pro uplatnění nároku na odpočet 3 roky** a na rozdíl od lhůty pro stanovení daně se nepřerušuje, nestaví ani neprodlužuje.

Dílčí PDPC diagram k ověření daňového dokladu je znázorněn na Obr. č. 13. Kontrolu zmíněných rizik je vhodné zajistit tak, aby byla případně zjištěna co nejdříve, nejlépe před zaúčtováním faktury (pokud již byla faktura zaúčtována, v účetnictví opravit či vystornovat a zaúčtovat znovu, příp. zahrnout do jiného výsledku hospodaření minulých let) – nabízí se tedy pověřit např. fakturantku (či jiného zaměstnance s obdobnou náplní práce) a u významnějších transakcí pověřit např. finanční účetní dodatečnou kontrolou.



Obr. č. 13: Dílčí diagram PDPC – ověření daňového dokladu a správnost uplatnění odpočtu.
 (Zdroj: vlastní zpracování)

4.4 Nalézací řízení

Ve smyslu § 134 daňového řádu zahrnuje autor pod pojem „nalézací řízení“ též související *odvolací řízení*. Odvolací řízení není „kasačním řízením“, protože není vázáno zásadou koncentrace řízení. Daňový subjekt (odvolatel) je tak oprávněn i v rámci odvolacího řízení např. navrhopvat či předkládat nové (dosud neuplatněné) důkazní prostředky.

Nárok na odpočet může být odepřen nejčastěji na základě výsledku kontrolních postupů správce daně.

Kontrolními postupy správce daně jsou **postup k odstranění pochybností a daňová kontrola**, kterou je možno zahájit i namátkově, tj. i bez předchozích nesrovnalostí či pochybností vyvstalých správci daně. Právní úprava obou těchto institutů doznala značných změn v rámci novelizace daňového řádu účinné od 1. 1. 2021 (zákonem č. 283/2020 Sb.). Daňové subjekty by tak nemělo překvapit, budou-li neformálně osloveni správcem daně, mají-li zájem o „prezenční“ zahájení daňové kontroly, anebo pouze o zaslání (nejčastěji do datové schránky daňového subjektu, příp. zástupce) oznámení o zahájení daňové kontroly, v němž musí být vymezen předmět a rozsah této daňové kontroly.

Změn však nedoznaly obecné principy vztahující se k nalézacímu řízení (přenos důkazního břemene, hodnocení důkazních prostředků atd.).

Je třeba připomenout, že je na plátcích, aby zajistil **trvanlivost** daňových a jiných dokladů – naskenováním dokladů v listinné formě a pravidelným a bezpečným zálohováním elektronických dokladů (cloud, vlastní server, externí disk...).

Pokud plátcé předloží příslušné doklady (minimálně daňové, nejlépe i další, viz předchozí podkapitoly 4.3 a 4.2) a evidenci pro účely DPH, je povinností správce daně identifikovat takové skutečnosti, které důvodně zakládají jeho pochybnosti o integritě předložených dokladů, evidencí apod. Této povinnosti správce daně dostává obvykle v rámci výzvy, v níž je daňovému subjektu stanovena lhůta, ve které se má ke zjištěným skutečnostem/pochybностям vyjádřit a příp. předložit další důkazní prostředky (resp. navrhnout jejich provedení, nemá-li je ve své dispozici).

Takovými důkazními prostředky mohou být osoby (zejména svědci – vlastní zaměstnanci, zaměstnanci dodavatele, jednatel dodavatele atd.; nikoli však jednatel

daňového subjektu, protože nemůže vypovídat ve své vlastní věci) či věci (fyzické ohledání zboží; písemnosti – viz podkapitoly 4.2 a 4.3).

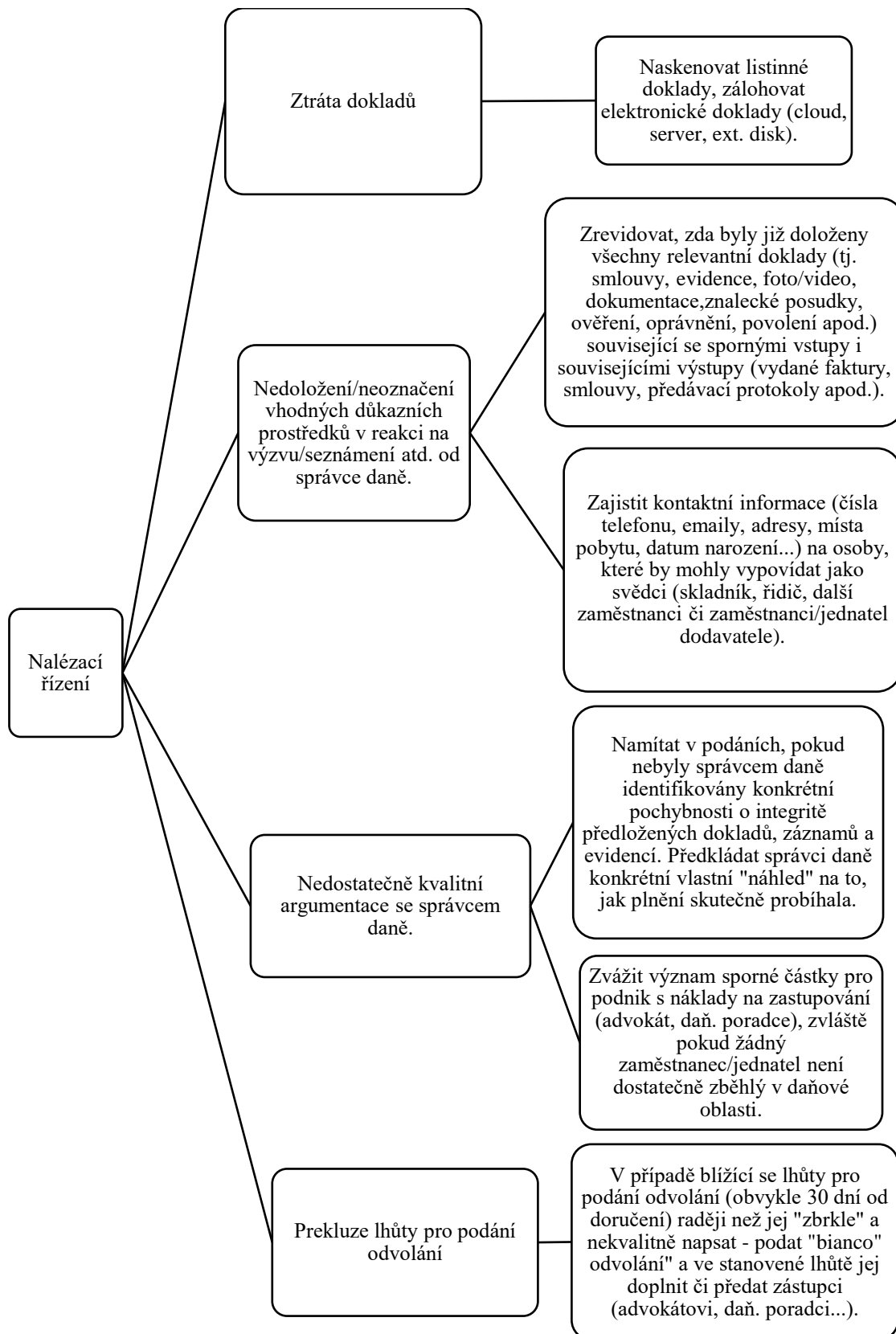
V případě, že se blíží konec lhůty pro reakci na příslušnou písemnost správce daně, spíše než „na poslední chvíli“ a pod časovým tlakem vymýšlet obsah podání, lze doporučit podat žádost o prodloužení správcovské lhůty, které správce daně alespoň částečně vyhoví vždy, jde-li o první žádost⁹²; v případě odvolání podat **bianco odvolání**, ve kterém postačí zejm. označit příslušné rozhodnutí správce daně (číslo jednací) a uvést např. „*Odvolávám se proti rozhodnutí č.j. ...*“ bez udání konkrétních námitek či označení/navržení důkazních prostředků apod. Správce daně je v takovém případě totiž povinen vydat výzvu k odstranění vad odvolání a současně k tomu daňovému subjektu určit lhůtu – přičemž platí, že pokud daňový subjekt v této správcovské lhůtě označené vady podání odstraní (např. doplní odvolací námítky, označí či navrhne konkrétní důkazní prostředky), hledí se na odvolání, jako by bylo učiněno včas a řádně.

Takto získaný časový prostor lze použít mj. k předání daňového sporu **zástupci** (nejlépe poradci, tj. advokátovi či daňovému poradci) prostřednictvím udělení plné moci, kterou je nutno doložit správci daně. Výhodami je zbavení se starostí souvisejících s probíhajícím daňovým (a event. i následným soudním) řízením a jistota profesionální služby (potřeba ověřit si, že je advokát zapsán v evidenci České advokátní komory, resp. daňový poradce v evidenci Komory daňových poradců ČR; podmínkou pro členství v těchto profesních komorách je mj. uhrazení pojištění profesní odpovědnosti); nevýhodou jsou zejména náklady na zastupování, dále pak ztráta kontroly nad daňovým sporem, možný nesoulad zájmů zastoupeného a zástupce⁹³ a riziko porušení povinnosti mlčenlivosti ze strany poradce. Je proto nezbytné, aby podnik zvážil přínosy a náklady plynoucí ze zastupování, a to s ohledem na výši sporné částky.

Dílčí PDPC diagram ve vztahu k nalézacímu řízení (vč. případného odvolacího řízení) je uveden na Obr. č. 14.

⁹² Blíže viz § 36 odst. 2 daňového řádu.

⁹³ Pokud je odměna poradce stanovena za samotné úkony, nikoli za úspěch ve věci, je poradce motivován činit i nadbytečné úkony, které klientovi nepřinášejí žádnou výhodu.



Obr. č. 14: Dílčí diagram PDPC – nálezací řízení.
(Zdroj: vlastní zpracování)

ZÁVĚR

Hlavním cílem práce bylo uspořádat a zhodnotit judikaturu NSS a SDEU v oblasti „chybějící daně“ v podvodu na DPH a v návaznosti na to navrhnout opatření vedoucí k minimalizaci rizika ztráty nároku na odpočet DPH.

Při analyzování a zhodnocování relevantních judikátů vyšla najevo nejen určitá sporná místa mezi judikaturou obou soudů, ale též významný vývoj a posun judikatury zejm. NSS. Dokud existují zmíněné rozdíly či nuance, je na daňových subjektech (resp. na správci daně), aby především v soudních sporech poukazovali na ty judikáty, které v jejich věci svědčí v jejich prospěch. Tímto může mimoděk docházet k další postupnému ujednování soudní praxe tuzemských správních soudů a její harmonizaci s judikaturou SDEU v oblasti podvodů na DPH – ať už formou přirozeného judikatorního vývoje, či dokonce postoupením věci rozšířenému senátu NSS anebo předložením předběžné otázky SDEU. Takto je v době psaní této diplomové práce harmonizována problematika „deklarovaného dodavatele“⁹⁴, k níž se (na rozdíl od problematiky podvodů na DPH) SDEU staví z pohledu správce daně přísněji než NSS, který tuto otázku předložil rozšířenému senátu (RS 16/2018), jenž následně položil předběžnou otázku SDEU (C-154/20, dosud nerozhodnuto) za účelem posouzení souladu dosavadní převládající judikatury NSS s unijním právem. Podobné sblížování judikatury NSS a SDEU lze do budoucna očekávat i v oblasti podvodů na DPH.

V rámci vlastních návrhů práce byla s využitím nástroje PDPC identifikována dílčí rizika (v souvislosti s nárokováním DPH na vstupu) a navržena vhodná protipatření k jejich eliminaci, a to od výběru dodavatele až po daňové nalézací řízení (vč. odvolacího řízení). Právě v odvolacím řízení i následných soudních řízeních je vhodné podpořit svou argumentaci přílehlými judikáty, obzvláště v oblasti podvodů na DPH, jež není explicitně upravena právními předpisy, ale byla *de facto* etablována SDEU.

Limitací této diplomové práce (a současně prostorem pro další výzkum v budoucnu) je dynamický vývoj judikatury v oblasti podvodů na DPH, jehož pokračování lze s ohledem na výše uvedené důvodně předpokládat.

⁹⁴ Zamítnutí nároku na odpočet z titulu neprokázání přijetí od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu (ani od jiného plátce DPH).

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- (1) EUROPEAN COMMISSION. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report* [online]. Brussels, 2020 [cit. 23.10.2020]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en
- (2) CPB NETHERLANDS BUREAU FOR ECONOMIX POLICY ANALYSIS. *2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States* [online]. Warsaw, 2014 [cit. 23.10.2020]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2012.pdf
- (3) INSTITUTE FOR ADVANCED STUDIES. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report* [online]. Warsaw, 2016 [cit. 23.10.2020]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf
- (4) EUROPEAN COMMISSION. *VAT GAP REPORT 2020* [online]. 2020 [cit. 23.10.2020]. ISBN 978-92-76-21616-2. DOI:10.2778/407374. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-factsheet-2020_en.pdf
- (5) Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. července 2006, Axel Kittel proti Belgickému státu (C-439/04) a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL (C-440/04).
- (6) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. února 2017, č. j. 7 Afs 232/2016 - 49, www.nssoud.cz.
- (7) EUROPEAN PARLIAMENT. *VAT fraud: Economic impact, challenges and policy issues* [online]. Brussels, 2018 [cit. 23.10.2020]. Dostupné z: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626076/IPOL_STU\(2018\)626076_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626076/IPOL_STU(2018)626076_EN.pdf)
- (8) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- (9) *Finanční správa* [online]. Finanční správa, 2020 [cit. 2020-10-23]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/>
- (10) MORAVEC, Ondřej. Základní podmínky odepření nároku na odpočet DPH v současné judikatuře Nejvyššího správního soudu. *Epravo.cz* [online]. Praha, 2019 [cit. 2020-10-23]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/zakladni->

podminky-odepreni-naroku-na-odpocet-dph-v-soucasne-judikature-nejvyssiho-spravniho-soudu-108847.html

- (11) ŠIROKÝ, Jan. *Psaní a prezentace odborných textů*. Praha: Leges, 2019. ISBN 978-80-7502-340-7.
- (12) PLÁŠKOVÁ, Alena. *Jednoduché nástroje řízení jakosti II.: výstup z projektu podpory jakosti č. 5/16/2004*. Praha: Národní informační středisko pro podporu jakosti, 2004. ISBN 80-02-01690-4.
- (13) ŠLOSARČÍK, Ivo. *Právní a politický rámec Evropské unie*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-624-5.
- (14) EUR-LEX. *Primární právo Evropské unie* [online]. 2020 [cit. 2020-10-24]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114530>
- (15) Smlouva o fungování Evropské unie ze dne 13. prosince 2007, ve znění pozdějších předpisů.
- (16) KŘEPELKA, Filip, Kateřina SKŘIVÁNKOVÁ, Daniel BACHO a Libor HAVELKA. *Právo Evropské unie*. 3. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2013. ISBN 978-80-210-5275-8.
- (17) EVROPSKÁ KOMISE. *Druhy právních předpisů EU* [online]. [cit. 23.10.2020]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law_cs
- (18) Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- (19) BRANDEJS, Tomáš, Milena DRÁBOVÁ, Michal DUŠEK, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-436-4.
- (20) Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- (21) Smlouva o Evropské Unii ze dne 7. února 1992, ve znění pozdějších předpisů.
- (22) ZÍDKOVÁ, Hana. Principy daně z přidané hodnoty. *Bulletin Komory daňových poradců ČR* [online]. 2019, (1) [cit. 2020-10-24]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2019>
- (23) DUGOVÁ, Alena. Neutralita v oblasti DPH. *Bulletin Komory daňových poradců ČR* [online]. 2018, (4) [cit. 2020-10-25]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2018>

- (24) FAMULSKA, Teresa a Beata ROGOWSKA-RAJDA. PRINCIPLE OF VAT NEUTRALITY AND THE REVERSE CHARGE MECHANISM. *E-Finance* [online]. 2018, **14**(3) [cit. 2020-10-25]. Dostupné z: doi:10.2478/fiqf-2018-0022
- (25) MCLURE, Charles E. *The Value-Added Tax: Key to Deficit Reduction?*. American Enterprise Institute, 1987. ISBN 978-0-8447-3614-3.
- (26) Zákon č. 586/1992 ze dne 20. listopadu 1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- (27) SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-226-4.
- (28) ARLTOVÁ, Markéta, Jan PAVEL, Jana TEPPEROVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. What are Effective Measures against Vat Evasion? Evidence from the Czech Republic. *Ekonomický časopis*. Bratislava, 2020, **68**(2), 147-167.
- (29) EUROPEAN COURT OF AUDITORS. *Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed* [online]. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2016 [cit. 2020-10-23]. ISBN 978-92-872-3827-6. ISSN 1977-5679. Dostupné z: doi:10.2865/78047
- (30) EVROPSKÝ ÚČETNÍ DVŮR. *Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření* [online]. Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské Unie, 2016 [cit. 2020-11-14]. ISBN 978-92-872-3796-5. Dostupné z: doi:10.2865/294040
- (31) ERNST & YOUNG. *Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods: Feasibility and economic evaluation study: Final Report* [online]. Brussels: European Union, 2015 [cit. 2020-11-13]. ISBN 978-92-79-48856-6. Dostupné z: doi:10.2778/216975
- (32) BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. Praha: C.H. Beck, 2017. ISBN 978-80-7400-682-1.
- (33) STRÉMY, Tomáš a Natália HANGÁČOVÁ. *VAT Frauds (Carousel Frauds)*. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-201-1.
- (34) Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o akčním plánu v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí, COM/2016/0148 final. Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A52016DC0148&qid=1605342143639>
- (35) KRZIKALLOVÁ, Kateřina a Filip TOŠENOVSKÝ. Is the Value Added Tax System Sustainable? The Case of the Czech and Slovak Republics. *Sustainability*

- [online]. Basel, 2020, 12(12) [cit. 2020-11-14]. Dostupné z: doi:10.3390/su12124925
- (36) *EUR-Lex: Access to European Union law* [online]. [cit. 2018-11-28]. Dostupné z: eur-lex.europa.eu
- (37) HRŮŠOVÁ, Růžena. Konečný systém DPH podle nových návrhů Evropské komise. *Bulletin Komory daňových poradců ČR* [online]. 2018, (4), 12-16 [cit. 2020-11-14].
- (38) KRYL, Stanislav a Romana KLÍMOVÁ. Praktická úskalí konečného systému DPH. *Bulletin Komory daňových poradců ČR* [online]. 2018, (4), 17-20 [cit. 2020-11-14].
- (39) LICHNOVSKÝ, Ondřej, et al. *Daňový řád: komentář*. 3. vyd. Praha: C.H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3.
- (40) ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-205-6.
- (41) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. října 2020, č. j. 1 Afs 353/2019 - 31, www.nssoud.cz.
- (42) KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-029-4.
- (43) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. března 2014, č. j. 5 Afs 127/2013 - 42, www.nssoud.cz.
- (44) Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. dubna 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, www.nssoud.cz.
- (45) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. září 2018, č. j. 9 Afs 192/2017 - 37, www.nssoud.cz.
- (46) Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.
- (47) ŠIMKA, Karel. Dispoziční a koncentrační zásada ve správním soudnictví v testu ústavnosti. *Epravo.cz* [online]. Praha, 2016 [cit. 2020-11-15]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/dispozicni-a-koncentracni-zasada-ve-spravnim-soudnictvi-v-testu-ustavnosti-101216.html>
- (48) Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 19. října 2017, SC Paper Consult SRL, C-101/16.
- (49) Rozsudek Soudního dvora (devátého senátu) ze dne 18. května 2017, "Litdana" UAB, C-624/15.

- (50) Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 12. ledna 2006, Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03) proti Commissioners of Customs & Excise.
- (51) Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 21. června 2012, Mahagében kft (C-80/11) a Péter Dávid (C-142/11).
- (52) Stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura přednesené dne 16. února 2005, Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03).
- (53) Stanovisko generálního advokáta Dámasa Ruiz-Jaraba Colomera přednesené dne 14. března 2006, Axel Kittel proti Belgickému státu (C-439/04) a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL (C-440/04).
- (54) Rozsudek First-tier Tribunal ze dne 6. července 2011 ve věci [2011] UKFTT 450 (TC) The Hira Company Limited v The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (VAT).
- (55) Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 18. června 2009, Stedeco BV, C-566/07.
- (56) Stanovisko generálního advokáta Yvese Bota přednesené dne 17. února 2016, Senatex GmbH, C-518/14.
- (57) Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 21. února 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd a County Wide Property Investments Ltd, C-255/02 C-624/15.
- (58) Stanovisko generálního advokáta P. Cruz Villalóna přednesené dne 29. června 2010, Trestní řízení proti R., C-285/09.
- (59) Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport OOD, C-284/11.
- (60) Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 8. května 2019, EN.SA. Srl, C-712/17.
- (61) Stanovisko generální advokátky Juliane Kokott přednesené dne 17. ledna 2019, EN.SA. Srl, C-712/17.
- (62) Rozsudek Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 14. dubna 2021, HR, C-108/20.
- (63) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. října 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30, www.nssoud.cz.

- (64) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. října 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, www.nssoud.cz.
- (65) Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. září 2017, č. j. 31 Af 64/2015 - 66, www.nssoud.cz.
- (66) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. března 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48, www.nssoud.cz.
- (67) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, www.nssoud.cz.
- (68) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. dubna 2019, č. j. 4 Afs 104/2018 - 79, www.nssoud.cz.
- (69) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. ledna 2020, č. j. 4 Afs 366/2019 - 51, www.nssoud.cz.
- (70) Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. dubna 2018, č. j. 29 Af 28/2016 - 117, www.nssoud.cz.
- (71) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. června 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, www.nssoud.cz.
- (72) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. dubna 2019, č. j. 7 Afs 321/2018 - 80, www.nssoud.cz.
- (73) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. ledna 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 - 41, www.nssoud.cz.
- (74) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. března 2021, č. j. 9 Afs 160/2020 - 49, www.nssoud.cz.
- (75) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. dubna 2020, č. j. 1 Afs 346/2019 - 39, www.nssoud.cz.
- (76) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. prosince 2019, č. j. 9 Afs 138/2018 - 80, www.nssoud.cz.
- (77) Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 87133/17/7700-30133-711377.
- (78) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. listopadu 2019, č. j. 10 Afs 183/2019 - 63, www.nssoud.cz.
- (79) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. února 2020, č. j. 4 Afs 82/2019 - 61, www.nssoud.cz.

- (80) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. ledna 2020, č. j. 10 Afs 140/2019 - 78, www.nssoud.cz.
- (81) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. června 2019, č. j. 9 Afs 69/2019 - 58, www.nssoud.cz.

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

DPH – daň z přidané hodnoty

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

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

KS – krajský soud

NSS – Nejvyšší správní soud

SDEU – Soudní dvůr Evropské Unie

GA – generální advokát

SDPH – směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

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

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1: Vývoj absolutního a relativního VAT Gap vč. odhadu pro rok 2019 10

Graf č. 2: VAT Gap v členských státech EU a celounijní medián v letech 2017 a 201811

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. č. 1: Primární právo EU ve vztahu k DPH	17
Obr. č. 2: Primární a sekundární právo EU.....	18
Obr. č. 3: Klasifikace daní ze spotřeby	21
Obr. č. 4: Pořadí nástrojů správní spolupráce z hlediska rychlosti a míry podrobnosti poskytovaných informací.....	30
Obr. č. 5: Srovnání současného a konečného systému DPH	32
Obr. č. 6: Daňové řízení dle daňového řádu	42
Obr. č. 7: Vyměření daně.....	43
Obr. č. 8: Postup odvolacího orgánu při vyvstalých nesprávnostech a nezákonnostech neuplatněných odvolatelem	46
Obr. č. 9: Srovnání závěrů rozsudku NSS (sp. zn. 9 Afs 333/2017) a KS v Brně vydaného v rámci předchozího soudního řízení (sp. zn. 31 Af 64/2015).....	60
Obr. č. 10: Schéma karuselového podvodu podle generálního advokáta Colomera.	62
Obr. č. 11: Dílčí PDPC diagram – výběr dodavatele.....	78
Obr. č. 12: Dílčí diagram PDPC – přijímání plnění.....	80
Obr. č. 13: Dílčí diagram PDPC – ověření daňového dokladu a správnost uplatnění odpočtu.....	83
Obr. č. 14: Dílčí diagram PDPC – nalézací řízení.	86

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Příklad na jednofázovou daň z obratu (<i>sales tax</i>).....	22
Tabulka č. 2: Příklad na vícefázovou (kaskádovitou) daň z obratu.....	23
Tabulka č. 3: Příklad na DPH.....	24
Tabulka č. 4: Výhody a nevýhody DPH.....	25
Tabulka č. 5: Srovnání DPH a daně z příjmů právnických osob.....	25
Tabulka č. 6: Ztráta způsobená karuselovými podvody a VAT Gap (v mil. eur)	27
Tabulka č. 7: Ztráta způsobená karuselovými podvody (MTIC) a VAT Gap v roce 2011 dle odhadu poradenské společnosti EY (v mil. eur)	28
Tabulka č. 8: Shrnutí „ztráty daňových příjmů“ v judikátech SDEU.....	55
Tabulka č. 9: Shrnutí poznatků v oblasti chybějící DPH vyplývajících z judikatury NSS a KS.....	69

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Test dodavatele. (Zdroj: PROCHÁZKA, Vojtěch. *Nárok na odpočet DPH v judikatuře Soudního dvora EU a českých správních soudů*. Brno, 2019. Dostupné také z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/119884>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Karel Brychta.)

Příloha č. 1: Test dodavatele

Test dodavatele
<input type="checkbox"/> Je plátcem a není nespolehlivým plátcem ⁹⁵ .
<input type="checkbox"/> Nesídlí na virtuálním sídle ⁹⁶ .
<input type="checkbox"/> Není zapsaný jako dlužník v insolvenčním rejstříku ⁹⁷ .
<input type="checkbox"/> Existence platného příslušného živnostenského oprávnění / členství v profesní komoře, pokud je nezbytné ⁹⁸ (architekt, advokát, inženýr a technik ve výstavbě, auditor, daňový poradce atd.).
<input type="checkbox"/> Existence provozoven k předmětu podnikání ⁹⁹ .
<input type="checkbox"/> Věřohodný statutární orgán – jeho členové nemají bydliště na obecním úřadě, příp. právnické osoby nemají takové osoby ve svých statutárních orgánech.
<input type="checkbox"/> Zveřejňuje povinné listiny v obchodním rejstříku.
<input type="checkbox"/> Zaměstnanci, kapitál a majetek odpovídají typu a rozsahu dané podnikatelské činnosti.
<input type="checkbox"/> Má adekvátní historii.
<input type="checkbox"/> Webové stránky jsou aktuální, obsahují správné kontakty a mají seriózní doménové jméno (placenou doménu nejvyššího řádu - .cz, .com, .eu apod.), vzhled i architekturu.
<input type="checkbox"/> Jedná se o zaběhnutého obchodníka s renomé; absence negativních recenzí.
<input type="checkbox"/> Je kontaktní ve svém sídle, proběhla osobní komunikace.
<input type="checkbox"/> Transakce má ekonomický smysl – především u transakcí s osobami s nadstandardními vztahy (právními, hospodářskými či personálními) – formálními i neformálními
<input type="checkbox"/> Platby převodem z účtu.
<input type="checkbox"/> Písemné smlouvy.
<input type="checkbox"/> Osobní komunikace.

⁹⁵ Registr plátců DPH: adisreg.mfcr.cz, VIES: ec.europa.eu/taxation_customs/vies.

⁹⁶ Obchodní rejstřík: or.justice.cz, e-justice.europa.eu/content_business_registers-104-cs.do.

⁹⁷ Insolvenční rejstřík: isir.justice.cz, e-justice.europa.eu/content_insolvency_registers-110-cs.do.

⁹⁸ Živnostenský rejstřík: rzp.cz, seznam členů profesních komor: nssoud.cz/Profesni-komory/art/575?menu=274.

⁹⁹ Insolvenční rejstřík a Google Street View.