

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Filip Rásocha

Prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 29.03.2021

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou prací na téma „*Prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty*“ vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 203 276 znaků včetně mezer.

V Praze dne 29.03.2021

.....

Filip Rásocha

Za vedení mé diplomové práce a cenné rady poskytnuté v rámci jejího zpracování děkuji doc. JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D. Velký dík patří také všem blízkým, kteří mi během studií byli oporou.

Obsah

Úvod.....	6
1 Daň z přidané hodnoty a její odpočty z pohledu vnitrostátního a unijního práva.....	8
2 Konstrukční prvky daně z přidané hodnoty.....	12
2.1 Subjekt daně.....	13
2.1.1 Osoba povinná k dani	14
2.1.2 Plátce DPH.....	15
2.1.3 Identifikovaná osoba.....	16
2.2 Předmět daně.....	17
2.3 Základ daně	19
2.4 Sazba daně.....	19
2.5 Výpočet daně.....	20
2.6 Zdaňovací období.....	20
2.7 Rozpočtové určení daně	21
2.8 Osvobození od daně	21
3 Odpočet daně z přidané hodnoty	22
3.1 Obecně k odpočtům a jejich významu pro systém DPH; vymezení základních pojmů.....	22
3.2 Podmínky nároku na odpočet DPH.....	24
3.2.1 Hmotněprávní podmínky – podmínky vzniku nároku na odpočet DPH	25
3.2.2 Formální podmínky – podmínky uplatnění nároku na odpočet DPH.....	28
4 Prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty	33
4.1 Obecně k dokazování v daňovém řízení	33
4.2 Prvotní důkazní břemeno daňového subjektu	34
4.2.1 Obecná východiska	34
4.2.2 Oblast odpočtů daně z přidané hodnoty.....	35
4.3 Pochybnosti správce daně – důkazní břemeno správce daně.....	35
4.3.1 Obecná východiska	35
4.3.2 Oblast odpočtů daně z přidané hodnoty.....	37
4.4 Přesun důkazního břemene zpět na daňový subjekt.....	40
4.4.1 Obecná východiska	40
4.4.2 Oblast odpočtů daně z přidané hodnoty.....	40
4.5 Shrnutí.....	43
5 Problematika prokazování dodavatele.....	45
5.1 Dlouholetá převažující judikatura	45
5.2 Recentní odchylky od převažující judikatury	46
5.3 Snahy o odstranění vzniklých rozporností	48
5.4 Problém – plnění poskytnuto ze strany neznámé osoby, o níž je však jisté, že byla plátcem	50
5.5 Problém – plnění poskytnuto ze strany neznámé osoby, o níž není jisté, zda byla plátcem.....	52

5.5.1	Klíčové judikatorní závěry Soudního dvora	52
5.5.2	Neudržitelnost závěrů Nejvyššího správního soudu.....	56
5.5.3	Shrnutí problému	60
6	Podvody na dani z přidané hodnoty	62
6.1	Prokazování samotné existence daňového podvodu	63
6.2	Prokazování objektivních okolností svědčících o zaviněné účasti na podvodu.....	65
6.3	Přijetí opatření k zamezení účasti na podvodu.....	66
	Závěr	68
	Seznam použitých zkratk	71
	Seznam použitých zdrojů.....	72
	Abstrakt (v českém jazyce).....	76
	Abstract (v anglickém jazyce)	77

Úvod

Institut odpočtu daně z přidané hodnoty, jehož základ lze v tuzemském právním řádu v současné době nalézt v ustanoveních § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je pro svůj význam dnes již tradičně předmětem rozsáhlých diskusí právní teorie, praxe i podnikatelské veřejnosti. Ačkoliv odpočty tvoří integrální součást daně z přidané hodnoty, která se na našem území užívá již bezmála třicet let, rozhodně se nedá říct, že by k dnešnímu dni byly vyjasněny veškeré klíčové otázky, které se s praktickou aplikací institutu odpočtů DPH neodmyslitelně pojí a nejsou zcela jednoznačně vymezena procesní pravidla týkající se prokazování nároku na takový odpočet.

Diplomová práce si proto klade za cíl v první řadě uceleně a přehledně analyzovat současnou právní úpravu prokazování nároku na odpočet DPH, jakož i judikatorní závěry učiněné ve vztahu k ní, a to v kontextu vnitrostátního i unijního práva. Na základě takové analýzy bude následně vyzdvihnuta řada sporných otázek a případných judikatorních rozporností, jež považuji za zajímavé, aktuální a z pohledu praktické aplikace institutu odpočtu stěžejní, a to s cílem nastínit jejich možná řešení, která by odpovídala charakteristikám odpočtů tak, jak jsou vymezeny právní teorií a především rozhodovací praxí.

Nebylo by však možné se k výše uvedenému uceleně a srozumitelně vyjádřit, aniž bych se v první řadě alespoň krátce věnoval obecným otázkám souvisejícím s problematikou prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. V rámci první části diplomové práce se proto pokusím zejména předestřít nezbytná teoretická východiska, zařadit téma práce do systému práva a v této souvislosti rovněž vyzdvihnout význam daně z přidané hodnoty z pohledu vnitrostátního i evropského práva. Předmětem druhé části diplomové práce pak bude hmotněprávní vymezení daně z přidané hodnoty, a to pomocí jejích konstrukčních prvků, z nichž bude pozornost věnována především těm, které považuji s ohledem na téma diplomové práce za podstatné, a sice subjektu a předmětu daně. Samostatná třetí část diplomové práce bude věnována odpočtu coby jednomu z konstrukčních prvků daně z přidané hodnoty. Zde se pokusím ozřejmit základní pojmy související s institutem odpočtu, jakož i jeho značný význam pro systém daně z přidané hodnoty, neboť právě o něj se opírají klíčové judikatorní závěry. V rámci třetí části budou rovněž podrobně rozebírány podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet DPH, neboť pouze stěží by bylo možné věnovat se otázce prokazování, aniž by bylo důkladně objasněno, jaké skutečnosti mají být vlastně prokázány.

Po rozboru výše uvedených především hmotněprávních otázek se ve čtvrté části diplomové práce přesunu do oblasti procesněprávní. Zde se po uvedení institutu dokazování při správě daní budu věnovat pravidlům tohoto procesu, a to vždy napřed v obecných rysech, které následně budu aplikovat na specifickou problematiku prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. V tomto ohledu se zaměřím zejména na rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, jakož i obsah a rozsah tohoto důkazního břemene, včetně aktuálních palčivých otázek toho se týkajících, s nimiž se současná rozhodovací praxe potýká. Jedné z takových otázek, a sice otázce prokazování dodavatele

zdanitelného plnění, je nadto pro její význam a zajímavost v diplomové práci věnována zcela samostatná část – část pátá. Zde budou rozebírána vnitrostátní i unijní východiska pro řešení nastíněné otázky a následně posuzována udržitelnost závěrů, jež ve vztahu k ní zaujímá převažující judikatura Nejvyššího správního soudu.

Vzhledem k velmi úzké vazbě na institut odpočtu DPH a prokazování nároku na něj nezůstane stranou pozornosti ani problematika podvodů na dani z přidané hodnoty, jež bude rozebírána v poslední, tedy šesté části této diplomové práce.

Co se týče používaných zdrojů, kromě relevantních právních předpisů budu v prvních třech částech diplomové práce vycházet hlavně z odborné literatury, zatímco v částech pozdějších, jež budou zaměřeny více prakticky, se budu opírat především o judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie. Právě na poli těchto soudních institucí totiž probíhají nejintenzivnější debaty otázek institutu odpočtů DPH a právě tyto instituce určují směr, jakým se jeho praktická realizace ubírá. Z metod vědecké práce bude užíváno zejména metody analýzy, komparace a indukce, když budou na základě odborné literatury a především podrobného rozboru vnitrostátní a unijní právní úpravy a judikatury získávány poznatky o procesu prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, dovozována pravidla takového procesu a posuzován soulad judikatorních závěrů tuzemských soudů s těmito pravidly a judikaturou Soudního dvora Evropské unie.

1 Daň z přidané hodnoty a její odpočty z pohledu vnitrostátního a unijního práva

Ačkoliv si tato práce rozhodně neklade za cíl být elaborátem obecných otázek daňového práva ani daně z přidané hodnoty a jejich odpočtů, považuji na tomto místě za vhodné krátce nastínit základní teoretická východiska, z nichž bude v rámci práce vycházeno, a to v kontextu vnitrostátním i unijním, jakož i ve stručnosti zařadit téma diplomové práce do systému práva.

Problematika odpočtů daně z přidané hodnoty, jak již název napovídá, nepochybně spadá do oblasti daňového práva. Daňové právo však, alespoň tedy dle převažujícího názoru české daňové teorie, netvoří samostatné právní odvětví, nýbrž představuje jeden z podoborů finančního práva, a v tomto systému se spolu s právem rozpočtovým a dotačním řadí do jeho **fiskální části**.¹ Předmětem fiskální části finančního práva je právní úprava (i) veřejných rozpočtů jako takových (rozpočtové právo), včetně (ii) jejich tvorby prostřednictvím nejvýznamnějších příjmových složek v podobě daní (daňové právo) a (iii) jejich rozdělování a užívání prostřednictvím složek výdajových (dotační právo).² Daňové právo tak navzdory jeho komplexní, obsáhlé a specifické právní úpravě hmotněprávní i procesní nelze pojímat jako zcela samostatné právní odvětví, a to především vzhledem k jeho velmi úzké vazbě na tvorbu veřejných rozpočtů.

Z pohledu významu pro tvorbu veřejných rozpočtů je právě daň z přidané hodnoty v České republice zcela klíčová, neboť dnes již tradičně představuje více než dvacetiprocentní podíl na celkových daňových výnosech.³ Soudobý trend v zemích Evropské unie zároveň směřuje k růstu podílu nepřímých daní (tedy – a především – i daně z přidané hodnoty) na celkových daňových výnosech na úkor daní přímých,⁴ a proto lze do budoucna očekávat jedině další nárůst fiskálního významu daně z přidané hodnoty.

Rovněž i podobor daňového práva lze dále členit, a to předně na část obecnou a část zvláštní. Zatímco do **obecné části** daňového práva spadá zejména problematika samotného vymezení daňového práva, jeho principů, pramenů, předmětu či konstrukčních prvků daní v obecném slova smyslu, do **zvláštní části** spadá především právní úprava jednotlivých daní a správy daní.⁵ Vyjma tohoto obecného vymezení diplomové práce, který lze z větší části podřadit pod obecnou část daňového práva, se budu v diplomové práci pohybovat téměř výlučně na poli zvláštní části daňového práva.

¹ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 77. Nebo HRUBÁ SMRŽOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2. s. 288.

² KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 77.

³ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4. s. 59-60.

⁴ HRUBÁ SMRŽOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2. s. 361.

⁵ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 143.

Z jiného úhlu pohledu lze odlišovat daňové právo hmotné a daňové právo procesní.⁶ Daňové právo **hmotné** obsahuje hmotněprávní úpravu, tedy především vymezuje jednotlivé daně v hmotněprávním smyslu pomocí konstrukčních prvků daní. Daňové právo hmotné odpovídá zejména na otázky, kdo a co konkrétní dani podléhá, kdo ji má platit, v jaké výši, jak často, do jakého veřejného rozpočtu plyne výnos této daně, atp. Daňové právo **procesní** naopak obsahuje úpravu procesní a jeho předmětem je správa daní. Poskytuje tak odpovědi na otázky, jakým způsobem se daň spravuje, tedy především jakým způsobem se zjišťuje správná výše daně, která má od konkrétního daňového subjektu plynout veřejnému rozpočtu, jak dojde ke stanovení této daně a jakým způsobem je tato daň vybírána, případně vymáhána.

Ačkoliv problematika dokazování při správě daní plně spadá do daňového práva procesního, jsem přesvědčen o tom, že si téma diplomové práce nutně žádá přesah do oblasti hmotněprávní. Jen stěží se totiž lze věnovat procesním otázkám prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, aniž by byly současně vyloženy klíčové hmotněprávní atributy této daně (především její konstrukční prvky) a jejich odpočtů. V rámci dokazování se nadto posuzuje především otázka, zda jsou splněny veškeré podmínky nároku na odpočet DPH, tj. podmínky jeho vzniku a uplatnění. Bude proto nezbytné se v diplomové práci věnovat i těmto podmínkám, jejichž úprava je obsažena v ustanoveních zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) a které svou povahou, jak bude rozvedeno dále, spadají dle mého názoru na pomezí práva hmotného a procesního. Jmenované části diplomové práce se proto budou týkat převážně daňového práva hmotného, a to v rozsahu nebytném pro porozumění problematice prokazování nároku na odpočet. V dalších částech diplomové práce se již budu pohybovat především v oblasti daňového práva procesního a zabývat se problematikou dokazování.

V neposlední řadě lze daňové právo členit dle rozsahu veřejných příjmů veřejných rozpočtů, které upravuje, a to na daňové právo v užším smyslu a daňové právo v širším smyslu. Daňové právo v užším smyslu upravuje pouze tzv. daně v úzkém slova smyslu, tedy ta plnění, která materiálně naplňují definici daně v úzkém smyslu⁷ a současně jsou jako daň i výslovně označena. Na druhé straně daňové právo v širším smyslu se vztahuje k tzv. daním v širokém slova smyslu, tedy obecně řečeno ke všem plněním, která lze považovat za veřejné příjmy veřejných rozpočtů daňového charakteru. Mezi taková plnění se předně řadí daně v úzkém slova smyslu, avšak kromě toho i poplatky a tzv. jiná obdobná peněžitá plnění (např. veřejná pojistná, clo, odvody či příspěvky).⁸ Část soudobé daňové teorie za účelem jednoznačného odlišení zmíněného „širšího“ a „užšího“ smyslu daně a daňového práva mnohdy užívá historického pojmu

⁶ Tamtéž.

⁷ Dle Karfikové a Boháče se jedná o plnění nenávratné, nedobrovolné, neekvivalentní, nesankční, ukládané na základě zákona, spravované státem nebo jinou osobou vykonávající finanční veřejnou správu, které je veřejným příjmem veřejného rozpočtu, a to příjmem řádným, pravidelným a plánovaným. Viz KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 150.

⁸ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 143 a 147-148.

„berně“ pro označení daní v širokém slova smyslu, respektive „berní právo“ pro označení daňového práva v širším slova smyslu.⁹

Daň z přidané hodnoty materiálně naplňuje definici daně a současně je jako daň i výslovně označena. Z toho důvodu lze problematiku rozebíranou v této diplomové práci zařadit do daňového práva v úzkém slova smyslu, aniž by bylo zapotřebí přesahovat vně této oblasti do právní úpravy poplatků či jiných obdobných peněžitých plnění. To se však v plném rozsahu týká pouze hmotněprávní úpravy, neboť je třeba uvést, že co se týče úpravy procesní, není dle mého názoru dost dobře možné zcela separovat daň v úzkém slova smyslu od poplatků či jiných obdobných peněžitých plnění. Z ust. § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“) totiž vyplývá, že daňový řád pojímá daň v širokém slova smyslu a jako takovou ji i upravuje, bez větších rozdílů mezi daněmi v úzkém slova smyslu, poplatky či jinými obdobnými peněžitými plněními.¹⁰ Je třeba však dodat, že daňový řád obsahuje pouze obecnou procesní úpravu a příslušné zvláštní předpisy upravující jednotlivé daně v širokém slova smyslu tak mohou zakotvit (a často zakotvují) i odlišná procesní pravidla oproti obecné právní úpravě daňového řádu. Výjimkou není ani daň z přidané hodnoty, u níž ZDPH např. v ust. § 101a stanoví povinnost plátce DPH podávat daňová přiznání výlučně elektronicky.

I kdybych bral v potaz pouze daně v úzkém slova smyslu, existuje v právních rádech vždy nikoliv jedna, nýbrž celé široké spektrum daní, jejichž vhodnou kombinací stát získává nezbytné příjmy. V této souvislosti se hovoří o daňové soustavě, kterou lze definovat jakou souhrn všech daní, které se na daném státním území vybírají.¹¹ V rámci této soustavy lze rozlišovat dvě základní skupiny daní, kdy první tvoří daně přímé a druhou daně nepřímé. **Daně přímé** jsou takové, které postihují zdaňovaný příjem, majetek či úkony při jejich vzniku. Jsou ukládány přímo té osobě, na níž daň skutečně ekonomicky dopadá a která ji pocítuje jako svůj úbytek. Typickým zástupcem daní přímých je daň z příjmů. **Daně nepřímé**, na druhé straně, zdaňují příjem při jeho spotřebě. Subjekt, který nepřímou daň hradí (typicky výrobce či prodejce označovaný jako plátce), přenáší daň prostřednictvím navýšení ceny na jiný subjekt (typicky na odběratele a v konečném důsledku na zákazníka, spotřebitele). Daně nepřímé jsou tedy zahrnuty v ceně výrobků či služeb a subjekt, na něhož ekonomicky dopadají, postihují nepřímo prostřednictvím navýšení ceny ze strany plátce, který ji následně odvede správci daně.¹²

Vzhledem k této své povaze jsou nepřímé daně předmětem značného harmonizačního úsilí Evropské unie. Stávají se totiž součástí mj. i toho zboží a služeb, které je obchodováno napříč členskými státy, a proto se jejich harmonizace jeví jako zcela nezbytný předpoklad volného pohybu zboží a služeb coby

⁹ HRUBÁ SMRŽOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2. s. 288-289.

¹⁰ Výjimkou jsou však například veřejná pojistná, která se spravují mimo daňový řád.

¹¹ HRUBÁ SMRŽOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2. s. 298.

¹² VONDRÁČKOVÁ, P. a NOVOTNÝ, P. Daňová soustava České republiky. *Acta Universitatis Carolinae – Iuridica* 4. 2010, s. 43-58. Nebo KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 146.

jedné ze základních svobod Evropské unie. Na úrovni primárního práva Evropské unie je přitom harmonizace nepřímých daní umožněna článkem 113 Smlouvy o fungování Evropské unie (dřívější článek 93 Smlouvy o založení Evropského společenství), který se výslovně opírá právě o zajištění fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže. Velmi daleko postoupila právě harmonizace DPH, a to především co se týče předmětů daně a jejich rozdělení mezi členské státy (zejm. prostřednictvím harmonizace místa plnění), jakož i sazeb daně.¹³ Harmonizačnímu úsilí však neunikl ani institut odpočtu, což je pochopitelné s ohledem na to, že právě v něm tkví samotná podstata daně z přidané hodnoty, jak bude rozvedeno dále. Základem současné unijní harmonizační legislativy DPH je Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**směrnice o DPH**“), přičemž v jejím rámci je institutu odpočtu věnována celá hlava X, obsahující celkem 26 článků. Blíže bude o unijní harmonizaci DPH pojednáno níže ve vztahu k jednotlivým konstrukčním prvkům této daně a jejím odpočtům.

Daně nepřímé lze dále členit na všeobecné a selektivní. **Všeobecné nepřímé daně** jsou takové, které se vztahují na veškerá tzv. zdanitelná plnění, tedy typicky na veškeré dodání zboží a poskytnutí služeb s výjimkou těch, které jsou výslovně vyňaty z předmětu daně nebo které jsou osvobozeny. Vzhledem k této jejich univerzální povaze existuje v daném státě typicky jen jedna všeobecná nepřímá daň, přičemž v České republice tento úkol plní daň z přidané hodnoty.¹⁴ **Selektivní nepřímé daně** naopak zdaňují pouze zboží a služby výslovně určené. Princip je zde tedy opačný. Mezi selektivní nepřímé daně se v České republice řadí spotřební daně a tzv. daně energetické (někdy označované jako ekologické). Je však třeba upozornit na skutečnost, že jedno plnění může být (a v praxi často je) zatíženo jak všeobecnou, tak i selektivní daní. Všeobecné a selektivní daně se tedy nevylučují a mohou se doplňovat.¹⁵

Lze tak shrnout, že téma diplomové práce lze zařadit do fiskální části finančního práva, a to konkrétně do podoboru daňového práva. V rámci tohoto podoboru probíraná problematika spadá do jeho zvláštní části a na pomezí práva hmotného a procesního. V rámci daňové soustavy se budu pohybovat v oblasti harmonizovaných všeobecných nepřímých daní.

¹³ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4. s. 64 a 300.

¹⁴ V některých státech světa, jako např. v USA, je všeobecnou nepřímou daní daň z obratu, kterou však vlivem unijní harmonizace dnes již neužívá žádný členský stát EU.

¹⁵ HRUBÁ SMRŽOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2. s. 358.

2 Konstrukční prvky daně z přidané hodnoty

Již výše v souvislosti s daňovým právem hmotným bylo uvedeno, že konkrétní daň je v hmotněprávní rovině vymezena pomocí konstrukčních prvků daní. Dle Boháče a Karfíkové si konstrukční prvky daně lze představit jako „základní kameny každé daně, bez kterých by toto peněžité plnění neexistovalo, nebylo vymezeno“.¹⁶

Ačkoliv je konkrétní daň tvořena souhrnem všech jejích jednotlivých konstrukčních prvků, lze tyto prvky členit na základní a ostatní, a to podle toho, zda mohou u daně absentovat (ostatní) či zda jsou zcela nezbytným předpokladem její existence (základní).

Jinými slovy, **základní konstrukční prvky daně** jsou takové, které musí být stanoveny u každé jednotlivé daně, aby se vůbec o daň jednalo, aby existovala. Jedná se tedy svým způsobem o nutný minimální základ. Z toho důvodu jsou základní konstrukční prvky některými autory označovány příznačným názvem „daňová násobilka“.¹⁷ Mezi základní konstrukční prvky lze řadit subjekt daně, předmět daně, základ daně, sazbu daně, výpočet daně, zdaňovací období a rozpočtové určení.¹⁸ Dle některých autorů se mezi základní konstrukční prvky daně řadí i splatnost daně.¹⁹ Je však třeba upozornit, že názory daňové teorie na to, jaké prvky se řadí mezi základní, se mnohdy různí (až na subjekt, předmět, základ a sazbu, ohledně kterých vesměs panuje shoda). Pro účely této práce budu za základní konstrukční prvky považovat všechny výše uvedené, až na splatnost, která dle Boháče a Karfíkové svou povahou spadá spíše do platební roviny správy daní, a nikoliv do konstrukčních prvků, s čímž souhlasím.²⁰

Ostatní (nebo také korekční) **konstrukční prvky daně** jsou takové prvky, které doplňují a korigují prvky základní, určitým způsobem je modifikují.²¹ Nejsou tedy nezbytné pro to, aby daň mohla v hmotněprávní rovině existovat, pouze ve větších detailech charakterizují konkrétní daň. Typickým zástupcem ostatních konstrukčních prvků jsou osvobození od daně, slevy na dani, minimální či maximální základ daně či daň, atp. Dle Boháče a Karfíkové se mezi ostatní konstrukční prvky daní řadí i odpočet daně z přidané hodnoty.²²

Nyní se zaměřím na rozbor jednotlivých konstrukčních prvků ve vztahu k dani z přidané hodnoty, a to u každého z nich v rozsahu, v jakém si to dle mého názoru žádá téma diplomové práce. Největší pozornost

¹⁶ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 157.

¹⁷ Např. HRUBÁ SMRŽOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2. s. 301-302. Nebo JÁNOŠÍKOVÁ, P. a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018. ISBN: 978-80-7380-687-3. s. 24.

¹⁸ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 158.

¹⁹ Např. JÁNOŠÍKOVÁ, P. a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018. ISBN: 978-80-7380-687-3. s. 24. Odlišně například KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 158.

²⁰ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 158.

²¹ Tamtéž.

²² Tamtéž, s. 161-162.

tak bude věnována zejména subjektu a předmětu daně, neboť jejich vymezení v tomto ohledu považuji za zcela klíčové. S kratším komentářem pojednám rovněž o sazbě a zdaňovacím období, zatímco o základu daně, výpočtu a rozpočtovém určení se zmíním pouze zcela okrajově. Tím nicméně rozhodně nechci říct, že by snad základní konstrukční prvky jiné než subjekt a předmět byly bez relevance ve vztahu k odpočtům DPH. Tak tomu rozhodně není, neboť teprve kombinací všech konstrukčních prvků DPH lze stanovit daň na výstupu ve správné výši a tím pádem i kvantifikovat daň na vstupu a odpočet. Téma diplomové práce i její rozsahová limitace však vyžadují bližší pojednání pouze o vybraných konstrukčních prvcích. Z ostatních konstrukčních prvků se budu věnovat pouze osvobození od daně a samozřejmě odpočtu DPH, neboť jiné korekční prvky nepovažuji s ohledem na téma diplomové práce za relevantní.

2.1 Subjekt daně

Subjekt daně je u každé jednotlivé daně zcela stěžejním prvkem, neboť bez něj bychom nevěděli, na koho daň dopadá. Subjektem daně je osoba, jejíž příjem, věc, nebo činnost jsou podrobeny dani.²³ V praxi však v jednotlivých daňových zákonech nenalezneme pojem „subjekt daně“, nýbrž pojmy poplatník nebo plátce. **Poplatník** je zpravidla označení pro subjekt daně, jedná-li se o daně přímé (typicky poplatník daně z příjmů, poplatník daně z nemovitých věcí, atp.). **Plátce** je pak označení pro subjekt daně v zákonech upravujících daně nepřímé (typicky plátce DPH, plátce daně z lihu, atp.).

Je však třeba si uvědomit, že subjekt daně je pojmem hmotněprávním a charakterizuje nám, kdo je subjektem daňověprávního vztahu v hmotněprávním smyslu. Není tak možné tento pojem směřovat s pojmem „daňový subjekt“, neboť ten naopak směřuje výlučně do práva procesního a charakterizuje nám, která osoba je subjektem správy daní ve smyslu procesněprávním. Rozdíl mezi těmito pojmy je signifikantní zejména v oblasti daní z příjmů, kde je třeba rozlišovat mezi poplatníkem (tj. osobou, jejíž příjem je podroben dani – subjektem daně) a plátcem daně (tj. osobou, jejíž příjem podroben dani není a jejímž úkolem je pouze daň od poplatníka vybrat nebo srazit a odvést správci daně – plátce daně je tak pouze daňovým subjektem, nikoliv subjektem daně). V oblasti DPH však plátce DPH bude současně subjektem daně i daňovým subjektem, a to s ohledem na ust. § 20 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 108 odst. 6 ZDPH, který osobu povinnou přiznat nebo zaplatit daň, tedy typicky plátce DPH, označuje za daňový subjekt.²⁴ Současně z uvedeného vyplývá, že není možné směřovat pojmy plátce (ve smyslu subjektu daně) s pojmem plátce daně (ve smyslu daňového subjektu vyskytujícího se zejména v oblasti daní z příjmů), ačkoliv označení těchto pojmů by k tomu svádělo.

²³ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 158.

²⁴ Vzhledem k výše uvedenému budu v části diplomové práce věnované hmotněprávní úpravě užívat pojmu „plátce“, zatímco v části zaměřené na úpravu procesní pojmu „daňový subjekt“.

Daň z přidané hodnoty je, alespoň co se týče vymezení subjektu daně, snad nejkomplikovanější daní tuzemské daňové soustavy. Je tomu tak z toho důvodu, že ZDPH vymezuje hned tři základní kategorie subjektů daně – osoby povinné k dani, plátce DPH a identifikované osoby.

Již na tomto místě uvádím, že z výše zmíněných kategorií subjektů daně má nárok na odpočet DPH jen a pouze plátce DPH (a současně až na výjimky pouze plátce zatěžuje svá plnění DPH). Z toho důvodu se v rámci této kapitoly zaměřím zejména na institut plátce DPH a naopak pouze velmi okrajově se zmíním o institutu identifikované osoby. **Osobu povinnou k dani** však docela vynechat nelze, neboť ačkoliv nemá nárok na odpočet DPH (což je pochopitelné vzhledem k tomu, že ani neplatí daň), jedná se o jeden z ústředních institutů DPH, který se jako červená nit line napříč celým zákonem o dani z přidané hodnoty. Pouze osoba povinná k dani se dle aktuálního znění ZDPH může při splnění stanovených podmínek stát plátcem DPH.²⁵ Abychom se tedy vůbec mohli zabývat pojmem plátce DPH, je zapotřebí se napřed alespoň krátce věnovat pojmu osoba povinná k dani, neboť za základní podmínku pro to, aby určitá osoba byla plátcem, lze považovat právě skutečnost, že je současně osobou povinnou k dani.

2.1.1 Osoba povinná k dani

Osobou povinnou k dani je osoba,²⁶ která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina.²⁷ Co se rozumí **ekonomickou činností**, je uvedeno v ust. § 5 odst. 3 ZDPH. V tomto ustanovení je obsažen výčet činností, který však lze zredukovat na vcelku jednoduché pravidlo, a sice že ekonomickou činností je činnost výrobců, obchodníků nebo poskytovatelů služeb, jejímž účelem je získávání pravidelného příjmu. Pokud je tato podmínka splněna, jedná se o osobu povinnou k dani, přičemž je v tomto ohledu irelevantní například i skutečnost, za jakým účelem byla právnická osoba založena – jakmile vykonává činnost, jejímž účelem je získávání pravidelného příjmu, jedná se o osobu povinnou k dani. Výjimka platí pouze pro veřejnoprávní entity uvedené ve čtvrtém odstavci předmětného ustanovení, nejsou-li dány okolnosti uvedené v odstavci pátém. Za ekonomickou činnost se dle ust. § 5 odst. 3 ZDPH rovněž nepovažuje výkon závislé činnosti.

Aby určité „sdružení“ subjektů bylo **skupinou** ve smyslu ZDPH, musí se jednat o výlučně tuzemské subjekty, které jsou registrovány k dani jako skupina a jsou navzájem spojeny, a to kapitálově (mají stanovený podíl na základním kapitálu či hlasovacích právech ostatních) nebo jinak (personálně).²⁸ Smyslem institutu skupiny je, že navenek v daňových záležitostech vystupuje a jedná jako samostatná a jediná osoba povinná k dani,²⁹ tedy svým způsobem zastíní její jednotlivé členy, kteří osobou povinnou k dani a tedy ani plátcem být nemohou, a proto pak např. ani neuplatňují na svá plnění DPH, nenárokují

²⁵ NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2021. K § 5. Citováno dle: Beck-online.

²⁶ Fyzická osoba, právnická osoba či non-subjekt dle ust. § 4b odst. 2 ZDPH.

²⁷ Viz ust. § 5 odst. 1 ZDPH.

²⁸ Viz ust. § 5a ZDPH.

²⁹ NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2021. K § 5a. Citováno dle: Beck-online.

odpočet a nepodávají daňová přiznání. Jednotliví členové neuplatňují DPH ani při plnění v rámci skupiny a tudíž nemohou vzniknout z takových plnění daňové povinnosti ani případné nadměrné odpočty. Proto je registrace jako skupina v praxi mnohdy využívána coby nástroj legální daňové optimalizace.³⁰

2.1.2 Plátce DPH

Jakmile určitá osoba naplní definici osoby povinné k dani, neznamená to, že by jí bez dalšího vznikla povinnost zatěžovat svá plnění DPH, daň přiznávat či odvádět – nikoliv, toto „privilegium“ je vyhrazeno pouze plátcům (a v určitých případech identifikovaným osobám), zrovna tak jako je pouze plátcům umožněno nárokovat si odpočet DPH (což nepřísluší ani identifikovaným osobám). Naplnění definice osoby povinné k dani však znamená, že se daná osoba dostává pod drobnohled správce daně, který bedlivě sleduje, zda u ní nedošlo k naplnění podmínek uvedených v ust. § 6-6e ZDPH. Naplněním hypotézy některého z těchto ustanovení je totiž založeno tzv. povinné plátcovství. Osoba povinná k dani se v takovém případě nehledě na její vůli stává od stanovené doby plátcem a současně jí vzniká povinnost registrovat se k dani (v této souvislosti hovoříme o povinné registraci).³¹

Nejdůležitější a nejfrekventovanější důvod **povinného plátcovství** je bezesporu uveden v § 6 ZDPH, podle nějž se osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku stává plátcem tehdy, překročí-li její obrát³² za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců 1.000.000 Kč (ledaže uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet). V takovém případě se osoba povinná k dani stává dle ust. § 6 odst. 2 ZDPH plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrát, nestane-li se plátcem již dříve, a současně jí dle § 94 odst. 1 ZDPH vzniká povinnost podat přihlášku k registraci, a to ve lhůtě do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, v němž překročila stanovený obrát. Považuji za podstatné výslovně upozornit, že osoba povinná k dani se v takovém případě stává plátcem i tehdy, pokud by nepodala přihlášku k registraci (ačkoliv je k tomu povinna), neboť v případě povinné registrace správce daně pouze deklaruje právní stav, který nastal přímo ze zákona.³³ Rozhodnutí o registraci tak má pouze deklaratorní charakter a osoba povinná k dani se přímo ze zákona stává plátcem již prvním dnem druhého měsíce následujícího po měsíci, v němž překročila stanovený obrát.

V této souvislosti podotýkám, že rozlišování osob povinných k dani a plátců ve vztahu k obrátu má svůj původ v unijním právu, a sice konkrétně ve směrnici o DPH. Tato sice přímo neodlišuje osoby povinné k dani a plátce tak, jak to činí ZDPH, nicméně v čl. 287 umožňuje členským státům „osvobodit“ osoby povinné k dani od DPH až do členským státem určené výše obrátu, čehož ČR využila a bylo tak

³⁰ JÁNOŠÍKOVÁ, P. a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018. ISBN: 978-80-7380-687-3. s. 81.

³¹ Den, od něhož je osoba povinná k dani plátcem, je uveden v každém jednotlivém ustanovení § 6-6e ZDPH pro ten který důvod povinného plátcovství. Přihlášku k registraci je osoba povinna podat ve lhůtě uvedené v § 94 ZDPH.

³² Obrátlem se dle ust. § 4a ZDPH rozumí souhrn úplat bez daně, které osobě povinné náleží za jí uskutečňovaná plnění s místem plnění v tuzemsku.

³³ Dovozeno již v rozsudku NSS ze dne 05.02.2007, sp. zn. 5 Afs 101/2006-178.

nezbytné odlišit subjekty splňující kritéria pro osvobození (osoby povinné k dani) a subjekty taková kritéria nespĺňující (plátci DPH).

Povinné plátcovství však může být, jak již bylo uvedeno, založeno i jinými okolnostmi než jen překročením obrátu (§ 6b-6e ZDPH). Vzhledem k rozsahové limitaci této práce a rovněž tomu, že pro problematiku předmětu diplomové práce není jejich podrobnější rozbor zcela stěžejní, je však dále rozvádět nebudu.

Za důležité nicméně považuji ust. § 6f ZDPH, které zakotvuje tzv. **dobrovolné plátcovství**. Jak již název vypovídá, jedná se o situaci, kdy se osoba povinná k dani dobrovolně rozhodne stát se plátcem, ačkoliv nejsou splněny podmínky povinného plátcovství dle § 6-6e ZDPH. V takovém případě osoba povinná k dani podá přihlášku k registraci dle § 94a ZDPH a stává se plátcem dle § 6f odst. 1 ZDPH ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována. V tomto případě má již rozhodnutí o registraci charakter konstitutivní.³⁴

Nabízí se však otázka, z jakého důvodu by se osoba nechala dobrovolně zaregistrovat jako plátec, když ji tím současně vzniká povinnost zatěžovat svá plnění DPH a s tím spojené další rozsáhlé administrativní povinnosti? Zda se konkrétní osobě povinné k dani vyplatí stát se dobrovolným plátcem či nikoliv závisí dle mého názoru především na složení dodavatelsko-odběratelské základny. Osoba musí důkladně posoudit, zda její dodavatelé jsou spíše plátci či neplátci, a to samé musí provést u svých odběratelů. Coby plátce totiž bude muset zatěžovat svá plnění DPH, nicméně na druhé straně bude moci uplatňovat nárok na odpočet z plnění přijatých od jejích dodavatelů (jsou-li plátci). Zrovna tak její odběratelé (jsou-li plátci) budou moci uplatnit nárok na odpočet pouze tehdy, bude-li daná osoba na pozici dodavatele plátcem (a z toho důvodu mohou tedy obchodování s plátcem upřednostňovat). Tak například, tvoří-li velkou část podnikatelovy dodavatelské i odběratelské základny plátci, jeví se jako racionální, aby se rovněž i tento podnikatel stal plátcem DPH. Naopak, bude-li daný podnikatel odebírat převážně od neplátců, případně má-li jen velmi nízké vstupní náklady, a současně jsou jeho odběrateli především neplátci, bude se snažit plátcovství spíše vyvarovat. Hlavní důvody dobrovolné registrace tedy vyplývají především právě z institutu odpočtu DPH, který mohou uplatňovat pouze plátci, odebírají-li od jiných plátců.

2.1.3 Identifikovaná osoba

Jak již bylo výše uvedeno, třetí základní kategorii subjektů DPH jsou tzv. **identifikované osoby**. Důvody, pro něž se osoba povinná k dani stává identifikovanou osobou, jsou uvedeny v § 6g-6l ZDPH. Stručně řečeno se jedná zejména o případy, kdy sice nejsou dány důvody povinného plátcovství, avšak osoba povinná k dani uskutečňuje v zákoně vyjmenovaná intrakomunitární plnění.³⁵ Vzhledem k tomu,

³⁴ Tamtéž.

³⁵ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4. s. 310.

že identifikované osoby nikdy nejsou oprávněny uplatňovat odpočet DPH (ačkoliv v určitých případech jsou povinny odvádět daň), nebude jim v této práci věnována další pozornost.

2.2 Předmět daně

Zatímco subjekt daně určuje osoby, které jsou podrobeny dani, předmět daně nám říká, co se zdaňuje, přičemž typicky se jedná o příjem (daň z příjmů), věc (daň z nemovitých věcí) nebo činnost (DPH).³⁶ Velmi často je předmět daně naznačen již v názvu samotného zákona (zákon o daních z příjmů, zákon o dani z nemovitých věcí, atp.).

Předmět daně je pro institut odpočtu DPH zcela stěžejní záležitostí. Nárok na odpočet DPH totiž přísluší pouze plátcí, který přijme tzv. zdanitelné plnění od jiného plátce.³⁷ Aby ale určité plnění bylo plněním zdanitelným, musí být současně předmětem daně.³⁸

Předmět DPH je vymezen v ust. § 2 ZDPH. Dle odst. 1 písm. a) a b) tohoto ustanovení je předmětem daně předně **dobání zboží**³⁹ nebo **poskytnutí služby**⁴⁰. Aby však takové plnění bylo předmětem daně, musí k němu dojít (i) za úplatu, (ii) osobou povinnou k dani⁴¹, přičemž (iii) tato osoba povinná k dani při plnění současně jedná jako taková a (iv) místo plnění je v tuzemsku. Osoba povinná k dani jedná jako taková tehdy, pokud k dobání zboží nebo poskytnutí služby dochází v rámci její ekonomické činnosti.⁴² Nestačí tedy, že daná osoba je (obecně) osobou povinnou k dani, nýbrž dané konkrétní dobání zboží či poskytnutí služby musí spadat do rámce činností, pro které je za osobu povinnou k dani považována. Je důležité si uvědomit, že „dobání zboží“ a „poskytnutí služby“ se vztahují k situacím, kdy osoba povinná k dani vystupuje v pozici dodavatele (předmět daně tedy vzniká na straně dodavatele).

Tím však výčet předmětů daně nekončí. Předmětem daně je dále:

- **Pořízení zboží z jiného členského státu** (dále jen „JČS“), pokud k němu dojde (i) za úplatu, (ii) osobou povinnou k dani, která (iii) jedná jako taková a (iv) místo plnění je v tuzemsku.⁴³
- **Pořízení nového dopravního prostředku z JČS**, pokud k němu dojde (i) za úplatu a (ii) osobou nepovinnou k dani.⁴⁴ Pořízení nového dopravního prostředku z JČS je tedy výslovně specifikováno jako předmět daně pouze tehdy, činí-li tak osoba nepovinná k dani. Je tomu tak

³⁶ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 159.

³⁷ Vyplývá z ust. § 72 odst. 1 ZDPH.

³⁸ Viz ust. § 2 odst. 2 ZDPH.

³⁹ Zboží je definováno v § 4 odst. 2 a 3 ZDPH, dobání zboží pak v § 13 jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

⁴⁰ Poskytnutí služby je definováno v § 14 ZDPH, a to velmi široce jako veškeré činnosti, které nejsou dobáním zboží.

⁴¹ Osoba povinná k dani je tedy dodavatelem.

⁴² VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4. s. 305.

⁴³ Viz ust. § 2 odst. 1 písm. c) bod 1. ZDPH.

⁴⁴ Viz ust. § 2 odst. 1 písm. c) bod 2. ZDPH.

z toho důvodu, neboť pořídí-li nový dopravní prostředek osoba povinná k dani, spadá daná situace již pod „pořízení zboží z JČS“ dle ust. § 2 odst. 1 písm. c) bod 1. ZDPH.⁴⁵

- **Dovoz zboží**, pokud je místo plnění v tuzemsku.⁴⁶ Zde je podstatné vnímat absenci nejen podmínky úplaty, ale i „osoby povinné k dani“. Aby se tedy dovoz zboží stal předmětem DPH, nevyžaduje se, aby k tomu došlo ze strany osoby povinné k dani. DPH tedy podléhá například i dovoz zboží spotřebitelem.⁴⁷

U předmětů daně uvedených v předchozím odstavci této práce se na rozdíl od dodání zboží či poskytnutí služby jedná o situace, kdy osoba povinná k dani vystupuje v pozici odběratele (předmět daně tedy vzniká na straně odběratele).

Již na tomto místě považuji za vhodné upozornit, že pro dodání zboží a poskytnutí služby platí ve vztahu k placení daně a nárokování odpočtu zcela odlišná pravidla oproti pořízení zboží z JČS a dovozu zboží, neboť pro poslední zmíněné předměty platí pravidlo, že osoba uplatňující na plnění DPH a DPH odvádějící je zároveň osobou, která může nárokovat odpočet DPH. Touto osobou je odběratel, tedy ten plátce⁴⁸, který zboží z JČS pořizuje nebo ze třetí země dováží. Jedná se o princip obdobný tzv. přenesení daňové povinnosti (reverse charge), který se uplatňuje u vyjmenovaných tuzemských plnění (zpravidla u těch plnění, kde je větší riziko daňových podvodů).

Co se týče určení místa plnění, jedná se o vcelku komplikovanou otázku. Domnívám se však, že podrobnější rozebírání místa plnění ve vztahu k jednotlivým předmětům daně by šlo nad rámec tématu diplomové práce, a proto pouze odkáži na ust. § 7-12 ZDPH, kde je příslušná právní úprava obsažena. Vzhledem k tomu, že je v Evropské unii kladen značný důraz na to, aby jedno plnění nebylo předmětem daně ve dvou či více členských státech (a nebylo tedy zdaněno dvakrát), podléhá právní úprava místa plnění značné unijní harmonizaci.

Plnění, které splní výše uvedené podmínky, je předmětem daně. Ani tak z něj však nemusí být odvedena daň, neboť k tomu je nezbytné, aby se zároveň jednalo o zdanitelné plnění. Zdanitelné plnění je přitom takové plnění, které je předmětem daně, a současně není od daně osvobozeno. Je zároveň důležité nenechat se zmást uváděním „osoby povinné k dani“ mezi podmínkami pro to, aby dané plnění bylo předmětem daně. Pro posouzení, zda bude na určité plnění nezbytné aplikovat DPH, je totiž kromě pravidel předmětu daně nezbytné aplikovat i pravidla uvedená výše u „subjektu daně“ – tj. že svá plnění zatěžují daní z přidané hodnoty a tuto daň přiznávají a odvádějí typicky pouze ty osoby povinné k dani, které jsou současně plátcem DPH.

⁴⁵ NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2021. K § 2. Citováno dle: Beck-online.

⁴⁶ Viz ust. § 2 odst. 1 písm. d) ZDPH. Dovoz zboží je definován v § 20 ZDPH jako vstup zboží z třetí země na území EU.

⁴⁷ NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2021. K § 2. Citováno dle: Beck-online.

⁴⁸ I zde platí pravidlo, že nárok na odpočet DPH přísluší pouze plátcům.

2.3 Základ daně

Základ daně je v penězích či jinak stanovený předmět. Určuje nám, z čeho se daň počítá – kvantifikuje předmět daně. Může být buď valorický (pokud je vyjádřen v penězích), nebo specifický (je-li vyjádřen jinak než v penězích – např. v litrech, kilogramech, atp.).⁴⁹ V případě DPH je úprava základu daně vcelku jednoduchá, neboť jím je dle § 36 ZDPH vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. Jedná se tedy o základ valorický.

2.4 Sazba daně

Sazba daně je údaj, pomocí kterého se ze základu vypočítá daň. Může být buďto poměrná, tedy stanovená v procentech (je-li základ daně valorický), nebo pevná, tedy stanovená pevnou částkou vůči měrné jednotce základu (je-li základ daně specifický). Jedná-li se o poměrnou sazbu daně, může se jednat o poměrnou sazbu lineární (sazba je stále stejná neohledně na výši základu), progresivní (růst základu s sebou nese zvýšení sazby) či regresivní (růst základu s sebou nese snížení sazby).⁵⁰ Dále se dá sazba členit na jednotnou (pro danou daň existuje pouze jedna sazba, která je stejná pro všechny druhy předmětu a subjektu daně) a diferencovanou (pro danou daň je stanoveno sazeb více v závislosti na druhu předmětu či subjektu daně).⁵¹

Z ust. § 47 ZDPH vyplývá, že sazba DPH se dá vzhledem k výše uvedenému charakterizovat jako poměrná, lineární a diferencovaná. Diferencovanost spočívá v tom, že u DPH se uplatňují celkem tři sazby, a sice základní ve výši 21 %, první snížená ve výši 15 % a druhá snížená ve výši 10 %.

Základní pravidlo je takové, že u zboží i služeb se aplikuje základní sazba daně, nestanoví-li ZDPH jinak. První snížená sazba se aplikuje u zboží uvedeného v příloze č. 3 ZDPH (např. potraviny), případně u služeb uvedených v příloze č. 2 ZDPH (např. služby sociální péče). Druhá snížená sazba se pak uplatní u zboží uvedeného v příloze č. 3a ZDPH (např. knihy), případně u služeb uvedených v příloze č. 2a ZDPH (např. ubytovací služby).⁵² Výhodou diferencované sazby je, že umožňuje preferovat určité zboží, podpořit jeho prodej a učinit jej dostupnějším. Mezi nevýhody se naopak bezesporu řadí značná administrativní zátěž, nepřehlednost ohledně zařazování do jednotlivých sazeb a v neposlední řadě umožnění daňových úniků.

Diferenciace sazeb může mít bezprostřední dopad i na vznik nadměrných odpočtů, a to v situaci, kdy by vstupy podléhaly základní sazbě daně, zatímco výstupy snížené sazbě daně.⁵³

⁴⁹ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 159.

⁵⁰ Tamtéž, s. 159-160.

⁵¹ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4. s. 24.

⁵² Viz ust. § 47 odst. 3 a 4 ZDPH.

⁵³ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4. s. 358.

2.5 Výpočet daně

Výpočet DPH je explicitně zakotven v ust. § 37 ZDPH a závisí na tom, zda se vychází ze sazby daně a základu daně (tzv. výpočet zdola), nebo ze sazby daně a celkové úplaty včetně daně (tzv. výpočet shora).

2.6 Zdaňovací období

Zdaňovací období se dá definovat jako časový interval, za který se stanovuje základ a výše daně a daň se hradí.⁵⁴ U DPH zásadně platí, že zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc.⁵⁵ Při splnění určitých podmínek zakotvených v ust. § 99a ZDPH se však plátce může rozhodnout (záleží na jeho volbě), že jeho zdaňovacím obdobím bude kalendářní čtvrtletí. Příkladem lze uvést podmínku obratu nižšího než 10.000.000 Kč za bezprostředně předcházející kalendářní rok či podmínku, podle níž se nemůže jednat o tzv. nespolehlivého plátce.

Pro plátce samozřejmě platí pravidlo, že čím delší zdaňovací období, tím lepší, a to zejména s ohledem na administrativu spojenou s uplynutím zdaňovacího období. Pro správce daně platí pravidlo obrácené, tedy čím kratší zdaňovací období, tím lepší, neboť je tím umožněna frekventovanější kontrola řádného plnění daňových povinností – zejm. zda plátce řádně odvedl DPH ze všech jím uskutečněných zdanitelných plnění, a naopak zda skutečně splnil veškeré podmínky pro přiznání jím uplatněného nároku na odpočet DPH a současně nejsou dány podmínky pro jeho odepření. Patrně i z toho důvodu ZDPH zakotvuje desetimilionovou hranici obratu – aby bylo zajištěno, že plátcům s velmi vysokým obratem budou pod intenzivnějším dohledem a snížilo se tak riziko případných značných daňových úniků.

Krátce se při této příležitosti zastavím u zmíněného pojmu „nespolehlivý plátce“, neboť jej považuji za podstatný i s ohledem na téma diplomové práce. Ust. § 106a ZDPH stanoví, že poruší-li plátce povinnosti vztahující se ke správě DPH závažným způsobem, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem. Stane-li se tak, je tato skutečnost zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup – v celostátním registru plátců DPH vedeném Ministerstvem financí ČR je u příslušného plátce uvedeno, že je nespolehlivým plátcem. Tato veřejná negativní nálepka má neblahé důsledky nejen pro nespolehlivého plátce samotného (např. již zmíněná nemožnost mít jiné než měsíční zdaňovací období), ale i pro subjekty, které s takovým plátcem obchodují. V platební rovině daňového řízení se totiž v takovém případě uplatní institut zákonného ručení příjemce zdanitelného plnění (odběratele) za nezaplacenou daň z tohoto plnění.⁵⁶ Důsledky se však projevují i v rovině nalézací, a sice při rozhodování o nároku na odpočet DPH. V tomto případě může být obchodování s nespolehlivým plátcem, o němž byla tato skutečnost zveřejněna již v době obchodování, považováno dle judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) za tzv. objektivní okolnost svědčící o možné zaviněné účasti na podvodu na DPH. Zrovna tak je dle judikatury NSS legitimní po odběratelích požadovat, aby si své

⁵⁴ Např. HRUBÁ SMRŽOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2. s. 304.

⁵⁵ Viz ust. § 99 ZDPH.

⁵⁶ Viz ust. § 109 odst. 3 ZDPH.

dodavatele prověřovali ve veřejných rejstřících, a tím snižovali riziko případného (byť nedbalostního) zapojení do daňového podvodu.⁵⁷

2.7 Rozpočtové určení daně

Již výše bylo uvedeno, že daňové právo se řadí do fiskální části finančního práva, jehož předmětem je úprava veřejných rozpočtů. Rozpočtové určení daně nám potom říká, do jakého konkrétního veřejného rozpočtu bude plynout výnos té které daně. V tomto ohledu lze daně členit na výlučné (jejich výnos plyne pouze do jednoho rozpočtu) a sdílené (jejich výnos je sdílen mezi více rozpočty).⁵⁸ Dle aktuálního znění zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, plyne celkem 9,78 % výnosu DPH krajům, 25,84 % obcím a zbytek (tedy 64,38 %) je příjmem státního rozpočtu.

2.8 Osvobození od daně

Výše bylo řečeno, že zdanitelným plněním je pouze takové plnění, které je předmětem daně a současně není od daně osvobozeno. Osvobozené plnění je tedy plnění, které je předmětem daně, ale daň se z něj z určitých důvodů platit nebude.

ZDPH rozlišuje dva druhy osvobozených plnění, a sice osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně a osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně. Rozdíl spočívá v tom, zda si plátce daně u zdanitelného plnění, které přijal za účelem uskutečnění plnění osvobozeného, může či nemůže nárokovat odpočet daně.

Jaká plnění se řadí mezi osvobozená bez nároku na odpočet daně, je uvedeno v § 51 ZDPH.⁵⁹ Příkladem lze uvést poštovní služby, pojišťovací činnosti či sociální pomoc. V tomto případě plátce nebude taková plnění zatěžovat DPH a není ani oprávněn si odečíst daň zaplacenou na vstupu za zdanitelná plnění, která přijal proto, aby mohl uskutečnit tato osvobozená plnění.

Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně jsou uvedena v § 63 ZDPH.⁶⁰ Plátce nebude zatěžovat tato plnění DPH, nicméně je oprávněn odečíst si daň zaplacenou na vstupu za plnění, která přijal, aby uskutečnil tato osvobozená plnění. Vyzdvihnout lze v tomto ohledu zejména dodání zboží do JČS. Dodává-li proto plátce zboží do JČS, nezatěžuje jej DPH, ale současně si nárokuje DPH na vstupu. Daň za takové plnění bude odvedena až v členském státě, do něž je dodáváno, kde bude takové dodání z pohledu odběratele předmětem daně v podobě „pořízení zboží z JČS“ tak, jak bylo vyloženo výše. Podotýkám, že bez rozsáhlé unijní harmonizace by takovéto uspořádání nebylo dost dobře možné.

⁵⁷ Viz např. rozsudek NSS ze dne 21.01.2021, č. j. 7 Afs 92/2020-26, bod 21.

⁵⁸ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 161.

⁵⁹ Konkrétní podmínky pro jednotlivá plnění pak v § 52 an. ZDPH.

⁶⁰ Konkrétní podmínky pro jednotlivá plnění pak v § 64 an. ZDPH.

3 Odpočet daně z přidané hodnoty

3.1 Obecně k odpočtům a jejich významu pro systém DPH; vymezení základních pojmů

Odpočet DPH, jehož princip je zakotven v ust. § 72 odst. 1 ZDPH, lze bez pochyb považovat za samotné jádro právní úpravy DPH. Institut umožňuje odečíst si tzv. daň vstupu, jež plátce zaplatil v souvislosti s jemu dodaným plněním, které dále v rámci své ekonomické činnosti použije pro uskutečňování svých vlastních zdanitelných plnění,⁶¹ a to od jeho tzv. daně na výstupu uplatněné na tato jím uskutečňovaná zdanitelná plnění. Klíčovými pojmy jsou tedy daň na výstupu a daň na vstupu.

Daň na výstupu je definována v ust. § 4 odst. 1 písm. c) ZDPH jako daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění dle § 13-20 ZDPH, případně z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění. Především se tedy jedná o (i) daň, kterou plátce uplatní na dodání zboží a poskytnutí služby. Toto lze považovat za standardní případ uplatňující se u tuzemských plnění. V takovém případě daň na výstupu uplatňuje a odvádí typicky dodavatel tohoto plnění (ten, kdo dodává zboží nebo poskytuje službu), neboť předmět daně vzniká na jeho straně – nejedná-li se o plnění v systému reverse charge, kde daň na výstupu odvádí odběratel. Za daň na výstupu se však považuje i (ii) daň, kterou plátce uplatní na pořízení zboží z JČS a dovoz zboží ze třetí země. V takovém případě daň na výstupu odvádí odběratel takového plnění (ten, kdo zboží pořizuje nebo dováží), neboť předmět daně vzniká na jeho straně. Zjednodušeně řečeno se v případě daně na výstupu jedná o daň, která je uplatňována na zdanitelná plnění, a kterou správci daně odvádí dodavatel (typicky) nebo odběratel (u intrakomunitárního plnění, dovozu zboží ze třetí země či tuzemského plnění v systému reverse charge).

Daň na vstupu je definována v § 72 odst. 2 ZDPH, a to jako daň uplatněná na (i) zboží, které bylo nebo má být plátcem dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta, případně (ii) zboží, které bylo plátcem pořízeno z JČS anebo dovezeno ze třetí země.

V případě ad (i) se analogicky jako u daně na výstupu jedná o situaci, kdy plátce uplatňující odpočet je v pozici odběratele. DPH v tomto případě platí dodavateli v ceně za toto plnění. Předmět daně i daň na výstupu vzniká na straně dodavatele, který také daň na výstupu inkasovanou od odběratele – plátce uplatňujícího odpočet – odvádí správci daně.

V případě ad (ii) se analogicky jako u daně na výstupu jedná o situaci, kdy plátce uplatňující odpočet je sice také v pozici odběratele, nicméně DPH neplatí dodavateli v ceně plnění (plnění je dodáváno bez DPH), ale sám ji odvádí správci daně. Předmět daně i daň na výstupu vznikají na straně odběratele – plátce uplatňujícího odpočet – který má však současně nárok na odpočet DPH. V tomto případě tedy plátce zboží

⁶¹ Zejm. zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku a plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku. Nárok na odpočet se však dle ust. § 72 odst. 4 nevztahuje k dani na vstupu, jež byla zaplácena v souvislosti s plněním použitým pro reprezentaci, a to tehdy, nebylo-li by takové plnění uznatelné ani jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu zákona o daních z příjmů. Blíže viz § 72 odst. 1 ZDPH.

pořídí či doveze, uplatní na něj daň na výstupu a současně má v té samé výši nárok na odpočet DPH. Obdobně toto pravidlo platí u tuzemského plnění ad (i) spadajícího do systému reverse charge.

Daň na vstupu je ve své podstatě obrácenou stranou mince daně na výstupu. Jedná se o daň, která zatěžuje plnění, jež od jiného plátce přijímám (jiný plátce mi jej dodává), a to za tím účelem, abych je mohl v rámci svých vlastních ekonomických činností použít k uskutečňování svých vlastních zdanitelných plnění. Svým způsobem tak lze daň na vstupu považovat za jakousi obdobu výdaje na zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Plátce totiž přijímá zdanitelné plnění, s nímž je spojena povinnost odvést daň na výstupu (ať již na straně dodavatele nebo na straně odběratele⁶²), přičemž tak činí proto, aby mohl následně provádět svá vlastní zdanitelná plnění, a tím pádem produkovat další daň na výstupu. Jedná se proto z jeho pohledu v podstatě o výdaj, který nutně musí být vynaložen k tomu, aby vůbec nějakou daň na výstupu (zpravidla vyšší, než kolik činí daň na vstupu) mohl tvořit. V tomto ohledu se jeví jako zcela logické, že si tuto daň může po státu nárokovat zpět.

System DPH je v rámci celé Evropské unie vystaven na **principu neutrality**, který zajišťuje, že daň zatěžuje jednotlivé obchodníky, výrobce či poskytovatele služeb pouze v případě, kdy tito reálně vytváří přidanou hodnotu. Důležitost tohoto principu je podtržena i tím, že je zakotven hned v čl. 1 směrnice o DPH. Této neutrality je v praxi dosahováno právě prostřednictvím odpočtů DPH.⁶³ Neexistoval-li by institut odpočtu, pak by jedno a totéž plnění bylo zdaněno tolikrát, kolikrát by docházelo k jeho dodání či poskytnutí, a to vždy v plné výši. Díky tomuto institutu však plátce odvede správci daně pouze tolik, kolik činí rozdíl mezi jeho daní na vstupu a na výstupu. Zdanění tedy díky odpočtu de facto podléhá pouze hodnota, kterou daný plátce plnění přidal – přidaná hodnota.

Je však třeba upozornit, že plátce v daňovém přiznání neuvádí daň na výstupu a na vstupu za každé jednotlivé plnění, nýbrž v něm uvádí souhrnnou daň na výstupu a souhrnnou daň na vstupu za dané zdaňovací období. K evidenci a současně kontrole konkrétních plnění (a úplat) slouží institut odlišný od daňového přiznání, a sice kontrolní hlášení dle ust. § 101c ZDPH.

Při porovnávání sumy daně na vstupu a sumy daně na výstupu mohou nastat dvě situace:

- a) úhrn daně na výstupu převyšuje úhrn daně na vstupu – v takovém případě se jedná o tzv. **vlastní daň**. Úhrn daně na výstupu se ponížší o úhrn daně na vstupu v podobě odpočtu a tato částka odpovídající plátcem přidané hodnotě se odvede správci daně.

⁶² Pokud povinnost odvést daň na výstupu vzniká na straně dodavatele, pak ji tento dodavatel vybere od odběratele (plátce uplatňujícího odpočet) v rámci ceny za plnění a následně odvede správci daně. Pokud povinnost odvést daň na výstupu vzniká na straně odběratele, pak ji správci daně odvede přímo tento odběratel. Tak či tak ale daň v této fázi „života plnění“ zatěžuje odběratele.

⁶³ Viz rozsudek NSS ze dne 09.08.2018, sp. zn. 2 Afs 14/2017-38, bod 23.

- b) úhrn daně na vstupu převyšuje úhrn daně na výstupu – v takovém případě se jedná o tzv. **nadměrný odpočet**, který bude naopak nárokovat plátce vůči správci daně a příslušná částka tak bude plynout opačným směrem, než je tomu obvykle. Jedná se o situaci, kdy se plátcí nepodařilo vytvořit přidanou hodnotu a naopak na dani na vstupu ještě „přeplatil“.⁶⁴

Vzhledem k výše uvedenému tak lze bezesporu shrnout, že daň z přidané hodnoty by se bez institutu odpočtu vůbec neobešla, neboť bychom se v první řadě ani nemohli bavit o zdaňování „přidané hodnoty“. Svým významem tak odpočet DPH dle mého názoru zcela přesahuje hranice korekčních prvků daně, neboť v něm tkví samotná podstata daně z přidané hodnoty.

Důležitost institutu odpočtu je pravidelně zdůrazňována nejen v rozhodnutích NSS, ale i v rozhodnutích Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Podle SDEU představuje nárok na odpočet zakotvený v čl. 167 an. směrnice o DPH základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy, je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen.⁶⁵ SDEU je v otázkách týkajících se odpočtů velmi aktivní a jeho judikatorní činnost v této oblasti je bohatá. Ve svých rozhodnutích zaujímá ve vztahu k odpočtům značně defenzivní postoj, a to právě s odkazem na skutečnost, že odpočet tvoří neodmyslitelnou integrální součást systému DPH a jeho omezení proto přichází v úvahu pouze v krajních případech a při splnění přísných podmínek. Přestože tak směrnice o DPH ponechává v určitých aspektech členským státům prostor pro modifikaci stávajících či zavedení nových opatření k zajištění správného výběru daně (což v sobě pochopitelně zahrnuje i pravidla vztahující se k odpočtům), jsou ze strany SDEU stanoveny přísné limity těchto opatření, a to právě z důvodu významnosti institutu odpočtu.⁶⁶

Vzhledem k míře angažovanosti Soudního dvora v oblasti odpočtů jakož i s ohledem na nezbytnost respektování jeho judikatorních závěrů ze strany soudů i správních orgánů členských států, budu judikatuře SDEU věnovat nemalou pozornost i v této práci.

3.2 Podmínky nároku na odpočet DPH

Dříve než přejdu k části diplomové práce věnované procesní úpravě prokazování nároku na odpočet DPH, považuji z koncepčního hlediska za vhodné již na tomto místě pojednat o tom, jaké podmínky musí být splněny, aby nárok na odpočet vůbec vznikl a mohl být uplatněn, a to ačkoliv posuzování splnění či nesplnění těchto podmínek je samotným jádrem dokazování a nelze je od procesní roviny zcela oddělit.

⁶⁴ HRUBÁ SMRŽOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2. s. 377-378. Nebo VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ŽÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4. s. 303.

⁶⁵ Viz např. rozsudky SDEU ze dne 06.12.2012, ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*, body 25-26; ze dne 13.02.2014 ve věci C-18/13 *Maks Pen EOOD*, body 23-24; ze dne 21.06. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Peter Dávid*, bod 38; ze dne 15.09.2016, ve věci C-516/14, *Barlis 06*, body 37-38 nebo ze dne 04.06.2020, ve věci C-430/19, *SC C. F. SRL*, bod 40.

⁶⁶ Příkladem lze v tomto ohledu odkázat např. na již zmiňovaný rozsudek SDEU ve věci *Barlis 06*, bod 47, případně na recentní usnesení SDEU ze dne 03.09.2020 ve věci C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft*, bod 44.

Dle mého názoru se totiž jedná o problematiku nacházející se na samém pomezí hmotného a procesního práva.

Podmínky nároku na odpočet DPH lze členit na hmotněprávní (někdy také označované jako materiální či věcné) a formální. Hmotněprávní podmínky jsou takové podmínky, jež musí být splněny pro to, aby nárok na odpočet vůbec vznikl. Formální podmínky jsou pak takové podmínky, jež musí být splněny pro to, aby (již vzniklý) nárok na odpočet mohl být uplatněn.⁶⁷ Toto dělení vyplývá z ustálené judikatury SDEU, který současně hmotněprávní⁶⁸ i formální⁶⁹ podmínky ve svých rozhodnutích pravidelně shrnuje.

3.2.1 Hmotněprávní podmínky – podmínky vzniku nároku na odpočet DPH

Základní právní normou ve vztahu k hmotněprávním podmínkám je v českém právním řádu ust. § 72 odst. 1 ZDPH, podle něžž *„plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku (...)*“. Znění tohoto ustanovení odpovídá i unijnímu právu a závěrům SDEU. Ten ve svých rozsudcích na základě čl. 168 písm. a) směrnice o DPH dovozuje hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně tak, že *„zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění uvedeného nároku musí být na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejich zdaněných plnění a je třeba, aby bylo na vstupu toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani“*.

Skutečnost, že právě a jen výše uvedené skutečnosti jsou hmotněprávními podmínkami nároku na odpočet ve smyslu ZDPH a unijního práva, vyplývá i z judikatury NSS, který např. ve svém rozhodnutí ze dne 27.09.2018, č. j. 5 Afs 277/2017-38, bod 19, s odkazem na řadu rozsudků SDEU stanovil, že *„pokud jde o hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet daně, ze ZDPH, jakož i ze směrnice o DPH vyplývá, že aby dotyčná osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice a zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění uvedeného nároku byly na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejich zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani.“*

Jak jsem již výše naznačoval, rozdíl v dikcích ZDPH na straně jedné a unijního práva na straně druhé, není možné spatřovat ani v tom, že ZDPH užívá pojmu „plátce“, zatímco směrnice o DPH a SDEU pojem „osoba povinná k dani“. Tento rozdíl totiž pramení pouze z osvobození osob povinných k dani

⁶⁷ Brandejs, Tomáš; Drábová, Milena; Dušek, Michal; Holubová, Olga; Tomíček, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-436-4. K § 73. Citováno dle: ASPI (právní informační systém).

⁶⁸ Viz např. rozsudky SDEU ze dne 15.09.2016, ve věci C-516/14, *Barlis 06*, bod 40; nebo ze dne 22.10.2015, ve věci C-277/14, *PPUH Stehcemp*, bod 28; nebo ze dne 06.12.2012, ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*, bod 29. Obdobně dále např. rozsudek SDEU ze dne 15.09. 2016, ve věci C-518/14, *Senatex GmbH*, bod 28.

⁶⁹ Viz např. rozsudky SDEU ze dne 15.09.2016, ve věci C-516/14, *Barlis 06*, bod 41; nebo ze dne 15.09. 2016, ve věci C-518/14, *Senatex GmbH*, bod 29; nebo ze dne 21.09.2018, ve věci C-664/16, *Lucrețiu Hadrian Vădan*, bod 40.

do stanovené výše obratu dle čl. 287 směrnice o DPH a neznamená rozdílnost v pojetí hmotněprávních podmínek.

V termínech ZDPH lze tedy hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH shrnout takto:

- (i) osoba nárokující odpočet musí být **plátcem**;
- (ii) osobě nárokující odpočet musí být zdanitelné plnění **skutečně poskytnuto**;
- (iii) toto zdanitelné plnění musí být plátcí nárokujícímu odpočet **poskytnuto jiným plátcem**;
- (iv) toto zdanitelné plnění musí plátce nárokující odpočet **použít v rámci svých ekonomických činností** pro uskutečňování zejm. svých zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku;

Co se týče bodu (i), jedná se o projev výše zmiňovaného základního pravidla systému DPH, a sice že k odpočtu je oprávněn jen a pouze plátce.

Podmínka vyjádřená v bodě (ii) indikuje, že nárok na odpočet nemůže vzniknout v případě tzv. fiktivních plnění. Podmínkou vzniku nároku na odpočet tedy je, že plnění je nejen formálně vykázáno, ale bylo především a v první řadě reálně uskutečněno. V tomto duchu konstantně judikuje i SDEU, podle něž nedošlo-li skutečně k dodání zboží či poskytnutí služby, žádný nárok na odpočet nemohl vzniknout. Své závěry přitom opírá o skutečnost, že nárok na odpočet vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně, k čemuž dle směrnice o DPH (zrovna tak jako dle ZDPH) dochází zpravidla právě až dodáním zboží nebo poskytnutím služby. „*V systému DPH je proto nárok na odpočet spojen se skutečným uskutečněním dotčeného dodání zboží nebo poskytnutí služby (...)*“ a „*(...) existence nároku na odpočet DPH podléhá podmínce, že příslušná plnění se skutečně uskutečnila.*“⁷⁰

Podmínka uvedená v bodě (iii) vyplývá ze skutečnosti, že k tomu, aby plátcí nárokujícímu odpočet vůbec mohla vzniknout nějaká daň na vstupu, musí zde být i nějaká daň na výstupu, tj. nějaké zdanitelné plnění uskutečněné ze strany jiného plátce (ať už je k přiznání a odvedení této daně na výstupu povinen odběratel či dodavatel). Právě tato podmínka, její obsah a výklad jakož i otázka jejího zařazení mezi skutečnosti, ohledně nichž tíží důkazní břemeno plátce nárokujícího odpočet, představuje v recentní judikatuře největší problémy, čemuž se budu podrobně věnovat v pozdějších částech diplomové práce.

Konečně podmínka uvedená v bodě (iv) vyžaduje, aby plnění na vstupu mělo tzv. přímou a okamžitou spojitost s plněním na výstupu, případně v širším smyslu s celkovou ekonomickou činností plátce

⁷⁰ Viz např. rozsudek SDEU ze dne 27.06.2018, ve spojených věcech C-459/17 a C-460/17, *SGI a Valériane SNC*, body 34-36 a 40.

nárokujícího odpočet.⁷¹ V tomto ohledu však považuji za podstatné upozornit, že ust. § 72 odst. 1 ZDPH nelze vykládat tak, že by plátcí vznikal nárok na odpočet až poté, co přijaté zdanitelné plnění skutečně použil v rámci uskutečňování svých ekonomických činností k vyjmenovaným plněním. Ust. § 72 odst. 3 ZDPH stanoví, že nárok na odpočet vzniká plátcí již okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň (tj. daň na výstupu) přiznat. Nárok na odpočet tak příjemci plnění vzniká ve stejný okamžik, v jakém poskytovateli plnění vzniká povinnost daň přiznat,⁷² tj. typicky dle ust. § 20a ZDPH již ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, případně ke dni přijetí úplaty, dojde-li k tomu dříve. Dá se tedy dle mého názoru říct, že v momentu, kdy plátcí (příjemci plnění) vzniká nárok na odpočet, se de facto jedná pouze o očekávání či předpoklad budoucího využití přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomických činností pro vyjmenovaná plnění. Pokud následně nedojde k naplnění tohoto očekávání a plátce dané plnění, kterým svůj nárok na odpočet odůvodňoval, nepoužije k zamýšleným účelům, bude se situace řešit dle ust. § 77 an. ZDPH, tj. v režimu vyrovnání či úpravy odpočtu daně.

Ekonomickou činnost zmiňovanou v bodě (iv) je nutné vykládat v širším smyslu, tj. včetně všech jejích fází. V tomto ohledu do rámce ekonomických činností spadají i činnosti přípravné. Nárok na odpočet v takovém případě dokonce zůstává zachován i tehdy, rozhodne-li se plátce na základě výsledků přípravných činností nakonec samotnou provozní fází zamýšlené ekonomické činnosti ne zahájí. Obdobný postoj je třeba zaujmout na druhé straně i k činnostem souvisejícím s ukončováním ekonomické činnosti, jež je taktéž třeba považovat za spadající do rámce ekonomických činností.⁷³

Ve vztahu k bodu (iv) rovněž podotýkám, že plátce může přijaté plnění použít jak v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění, tak i pro jiné účely (typicky soukromé). V takovém případě má nárok na odpočet pouze v poměrné výši, která se stanoví postupem dle § 75 ZDPH. Obdobně použije-li plátce přijaté plnění sice v rámci své ekonomické činnosti, avšak jak pro uskutečňování plnění vyjmenovaných v § 72 odst. 1 ZDPH, tak plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, má nárok na odpočet pouze v krácené výši, která se stanoví postupem dle § 76 ZDPH. Tyto situace ZDPH souhrnně označuje pojmem „odpočet daně v částečné výši“.⁷⁴

Je nezbytné upozornit, že pravidelné zahrnování výčtu hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně do rozhodnutí SDEU není samoúčelné. Právě naopak, Soudní dvůr tak činí proto, neboť jím uváděné hmotněprávní podmínky představují jejich **taxativní výčet** a členské státy v tomto ohledu nejsou oprávněny podmínky dále rozšiřovat a tím omezovat nárok na odpočet DPH. Tak například v již zmiňovaném rozsudku ve věci *Maks Pen* (bod 25) Soudní dvůr po výčtu hmotněprávních podmínek

⁷¹ Brandejs, Tomáš; Drábová, Milena; Dušek, Michal; Holubová, Olga; Tomíček, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-436-4. K § 72. Citováno dle: ASPI (právní informační systém).

⁷² NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2021. K § 72. Citováno dle: Beck-online.

⁷³ Brandejs, Tomáš; Drábová, Milena; Dušek, Michal; Holubová, Olga; Tomíček, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-436-4. K § 72. Citováno dle: ASPI (právní informační systém).

⁷⁴ Viz ust. § 72 odst. 6 ZDPH.

výslovně dodává, že „pokud jsou tyto podmínky splněny, v zásadě nemůže být nárok na odpočet daně nepřiznán.“⁷⁵ Nepřímo přitom tento závěr vyplývá i z jiných rozhodnutí SDEU.⁷⁶ Rozšiřování podmínek nároku na odpočet daně s sebou totiž ze své podstaty nese omezování tohoto nároku a tím i zásady neutrality jakožto základních zásad, na nichž spočívá unijní právní úprava DPH. K uvedenému se výslovně hlásí i NSS, a to například ve svém rozsudku ze dne 01.02.2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 22, kde nejprve shrnul hmotněprávní podmínky tak, jak je chápe SDEU, když uvedl, že „pro uplatnění nároku musí být příjemce zdanitelného plnění osobou povinnou k dani, která dodané zboží nebo služby použila pro účely zdanitelných plnění na výstupu, a zboží nebo služby jsou dodány jinou osobou povinnou k dani“, aby poté konstatoval následující: „V případě, že jsou tyto podmínky splněny, nelze v zásadě odmítnout přiznání uplatněného nároku na odpočet. Nelze tak činit na základě ukládání dalších podmínek daňovým subjektům nebo přísném trvání na splnění formálních předpokladů pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu.“

Lze tak shrnout, že již splněním výše uvedených hmotněprávních podmínek vzniká nárok na odpočet, který dle konstantní judikatury SDEU následované Nejvyšším správním soudem v zásadě (tj. až na případy podvodu na DPH) nemůže být omezen. Pro téma diplomové práce tak jsou hmotněprávní podmínky alfou a omegou, neboť je nezbytné vyjít z předpokladu, že právě na jejich prokázání je nárok na odpočet závislý. Jak však bude rozvedeno v pozdějších částech této diplomové práce, z dosavadní judikatury SDEU jakož i některých rozhodnutí NSS je dle mého názoru nezbytné dovodit, že v určitých případech je na místě nárok na odpočet přiznat (respektive odeprít jedině v případě prokázání zaviněné účasti na daňovém podvodu), ačkoliv splnění veškerých hmotněprávních podmínek nelze postavit na jisto.⁷⁷

3.2.2 Formální podmínky – podmínky uplatnění nároku na odpočet DPH

Jak již bylo výše naznačeno, vznik nároku na odpočet daně je třeba odlišovat od možnosti jeho uplatnění. Zatímco základem hmotněprávních podmínek, tj. podmínek pro vznik nároku na odpočet, je v české právní úpravě ust. § 72 odst. 1 ZDPH, stěžejní právní normou ve vztahu k podmínkám formálním, tj. podmínkám pro uplatnění nároku na odpočet, je ust. § 73 odst. 1 a 2 ZDPH. Znovu podotýkám, že problematika podmínek nároku na odpočet daně velmi úzce souvisí s procesní rovinou, což platí především právě pro podmínky formální, neboť ust. § 73 ZDPH ve své podstatě upravuje, jakým (ideálním) způsobem plátce prokazuje splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet zakotvených

⁷⁵ Slovním spojením „v zásadě“ je v kontextu daného rozhodnutí třeba rozumět výjimku z uvedené zásady uplatňující se v případě daňových podvodů, o čemž bude podrobněji pojednáno níže.

⁷⁶ Viz např. již zmiňovaná rozhodnutí ve věci *Stehcemp*, bod 33 či ve věci *Vikingo Fővállalkozó*, bod 49.

⁷⁷ Hovořím především o situacích, kdy se daňovému subjektu po předestřených pochybnostech správce daně nepodaří prokázat skutečného dodavatele zdanitelného plnění, a tedy nebude postaveno na jisto splnění podmínky uvedené výše pod bodem (iii) – tj. že plnění bylo skutečně poskytnuto ze strany jiného plátce.

v § 72 odst. 1 ZDPH.⁷⁸ Co se mezi formální podmínky řadí, však za účelem podání uceleného výkladu podmínek nároku na odpočet DPH rozeberu již na tomto místě, ačkoliv procesní rovinou se budu podrobněji zabývat až v následujících částech diplomové práce.

Ustanovení § 73 odst. 1 ZDPH s návětim „*pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: ...*“ obsahuje různé formální podmínky v závislosti na tom, o jaké zdanitelné plnění zakládající nárok na odpočet se jedná a kdo je povinen z něj přiznat a odvést daň na výstupu.

Nárok na odpočet daně bude zpravidla uplatňovat plátce, vůči němuž uplatnil DPH jiný plátce (tzn. plátce nárokující si odpočet zaplatil DPH svému dodavateli v rámci ceny plnění a tuto daň na výstupu je povinen přiznat a odvést dodavatel). Jak bylo výše uvedeno, jedná se o typický případ **tuzemských plnění nespádajících do systému reverse charge**. Právě tato situace je řešena v ust. § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH. Formální podmínkou v takovém případě je, že plátce nárokující odpočet disponuje **daňovým dokladem** vystaveným jeho dodavatelem.⁷⁹ Obdobně formální podmínky chápe i SDEU, který ve svých rozhodnutích pravidelně stanoví, že „*pokud jde o formální podmínky nároku na odpočet, z čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že uplatnění tohoto nároku je podmíněno držením faktury vystavené v souladu s článkem 226 této směrnice.*“

Odkazovaný článek 226 směrnice o DPH zakotvuje obsahové náležitosti dokladu. Tomuto ustanovení v tuzemské právní úpravě odpovídá § 29 ZDPH, dle jehož prvního odstavce doklad obsahuje vyjmenované údaje týkající se dodavatele a odběratele (označení a DIČ), samotného dokladu (evidenční číslo a den vystavení), jakož i zdanitelného plnění, k němuž se doklad vztahuje (rozsah a předmět plnění⁸⁰, den uskutečnění plnění nebo přijetí úplaty, jednotkovou cenu bez daně⁸¹, základ daně, sazbu daně a výši daně). Odst. 2 pak stanoví další údaje pro specifické situace, zatímco odst. 3 naopak pro specifické situace určité údaje vylučuje. Odchylky od obecného ustanovení § 29 odst. 1 ZDPH však lze nalézt i v ustanoveních § 30 a 30a ZDPH upravujících zjednodušený daňový doklad⁸² či v ustanoveních § 31 an. ZDPH upravujících zvláštní typy daňových dokladů (jako splátkový kalendář, platební kalendář, souhrnný daňový doklad, atp.).

⁷⁸ NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2021. K § 73. Citováno dle: Beck-online.

⁷⁹ Právní úprava daňových dokladů, včetně jejich jednotlivých typů a všech nezbytných náležitostí, je obsažena v ust. § 26 an. ZDPH.

⁸⁰ Dle Novotné právě předmět a rozsah plnění konkretizují dané zdanitelné plnění, aby bylo možné ověřit, zda k němu ve skutečnosti došlo. Předmět plnění musí být určen tak, aby bylo možné určit, zda jde o dodávku zboží či poskytnutí služeb, zda jde o plnění osvobozené či podléhající DPH a sazbu. Rozsah plnění je určen v měrných jednotkách, je-li to možné (např. počet kusů či objem). Blíže viz NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2021. K § 29. Citováno dle: Beck-online.

⁸¹ Jednotková cena (tedy cena za jednotku) se na dokladu uvádí tehdy, je-li rozsah plnění určen v jednotkách (kusy, litry, hodiny atp.). *Tamtéž*.

⁸² Zjednodušený daňový doklad lze dle § 30 odst. 1 ZDPH vystavit tehdy, nepřevyšuje-li celková částka za plnění 10.000 Kč.

V ideálním případě tedy plátce disponuje daňovým dokladem obsahujícím veškeré zákonem vyžadované náležitosti. V tomto ohledu je však zcela nezbytné vyzdvihnout ust. § 73 odst. 5 ZDPH, podle něž neobsahuje-li doklad veškeré zákonem vyžadované náležitosti, lze nárok prokázat i jiným způsobem. Dle judikatury NSS je současně toto ustanovení třeba interpretovat tak, že se vztahuje nejen na situace, kdy na daňovém dokladu některé z nezbytných náležitostí zcela absentují, ale i na případy, kdy jsou na daňovém dokladu náležitosti sice uvedeny, avšak chybně či nepravdivě.⁸³ V tomto ustanovení se mimo jiné i odráží skutečný smysl a účel daňových dokladů, kterým není nárok na odpočet založit, ale toliko prokázat, že k jeho vzniku došlo, tj. prokázat splnění hmotněprávních podmínek. Již na tomto místě však upozorňuji, že dle NSS nelze ustanovení § 73 odst. 5 ZDPH rozšiřovat natolik, aby bylo možné říci, že u tuzemského plnění nespádajícího do systému reverse charge lze nárok prokázat jiným způsobem i v případě úplné absence daňového dokladu (k tomu blíže níže). Jinými důkazními prostředky lze tedy v případě tuzemských plnění nespádajících do systému reverse charge suplovat jednotlivé náležitosti daňového dokladu, nikoliv však daňový doklad samotný.⁸⁴

Formální podmínky (doklad se všemi požadovanými náležitostmi) tak nárok na odpočet nezakládají, nýbrž pouze slouží k jeho osvědčení. Z toho důvodu budou svým významem vždy podřazené podmínkám hmotněprávním a mohou být ve své podstatě do značné míry nahrazeny jinými důkazními prostředky svědčícími o splnění hmotněprávních podmínek. To potvrzuje i konstantní judikatura SDEU, podle níž *„základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly některým formálním podmínkám“* a která ukládá, že správce daně se nemůže omezit pouze na přezkum samotné faktury (tj. nemůže nepřiznat nárok na odpočet DPH pouze na základě toho, že daňový doklad nespĺňuje všechny nezbytné náležitosti), nýbrž musí zohlednit veškerá zjištění svědčící o splnění hmotněprávních podmínek.⁸⁵ Takový závěr je nepochybně zcela správný, neboť nárok na odpočet má ze své podstaty základ ve faktické existenci zdanitelného plnění, nikoli ve formálním dokladu,⁸⁶ a proto podmiňovat jeho přiznání splněním rozsáhlých formálních podmínek postrádá smysl.

Lze tak uzavřít, že formální „podmínky“ uplatnění nároku na odpočet daně spočívající v povinnosti mít doklad se všemi požadovanými náležitostmi jsou dle mého názoru spíše než podmínkami v pravém slova smyslu vlastně jakýmsi zákonem preferovaným způsobem prokazování nároku na odpočet DPH. Jedinou skutečnou podmínku, na niž je uplatnění nároku na odpočet v případě tuzemského plnění nespádajícího do systému reverse charge závislé, lze dle současného stavu právní úpravy a judikatury

⁸³ Viz rozsudky NSS ze dne 26.06.2014, č.j. 5 Afs 65/2013-79 nebo ze dne 04.09.2019, č. j. 9 Afs 99/2018-112, bod 29.

⁸⁴ Podotýkám však, že s ohledem na stále více se prosazující dominanci hmotněprávních podmínek nad podmínkami formálními, je dle mého názoru otázkou, zda v budoucnu nedojde k umožnění nahradit jinými důkazními prostředky i daňový doklad samotný.

⁸⁵ Viz např. rozsudky SDEU ze dne 15.09.2016, ve věci C-516/14, *Barlis 06*, body 42-44 nebo ze dne 15.09.2016, ve věci C-518/14, *Senatex GmbH*, bod 38.

⁸⁶ Blíže viz rozsudek NSS ze dne 18.05.2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, bod 30.

spatřovat v pouhém držení daňového dokladu. Na úplném, správném a pravdivém uvádění všech jednotlivých skutečností na takovém dokladu však uplatnění nároku na odpočet závislé není, a jedná se v tomto ohledu pouze o ideální důkazní stav. V konečném důsledku tak půjde pouze o to, zda plátce disponuje daňovým dokladem a podaří se mu (ať už pomocí úplných, správných a pravdivých náležitostí daňového dokladu či jakkoliv jinak) prokázat splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH. Pokud k tomu dojde, nelze plátcovi ve smyslu judikatury SDEU nárok na odpočet odepřít.

Poněkud odlišně je třeba přistupovat k situacím, kdy je daň na výstupu povinen přiznat a odvést nikoliv dodavatel, ale sám odběratel, tj. plátce nárokující si odpočet. Tak je tomu především v případě **pořízení zboží z JČS, přijetí služby z jiného státu** a v případě **tuzemského plnění spadajícího do systému reverse charge**. Tyto situace jsou upraveny v ust. § 73 odst. 1 písm. b) ZDPH. Formální podmínkou zde je nejen držení **daňového dokladu** se všemi náležitostmi, ale nadto musí plátce nárokující si odpočet i **přiznat daň na výstupu**.

Co se týče dokladu, uplatní se zde předně § 73 odst. 5 ZDPH tak, jako tomu je v případě klasického tuzemského plnění nespádajícího do systému reverse charge (chybějící, nesprávné či nepravdivé náležitosti dokladu lze nahradit jiným způsobem). Nadto zde ZDPH po vzoru SDEU dokonce umožňuje uplatnit nárok na odpočet i v případě úplné absence dokladu, podaří-li se plátcovi svůj nárok prokázat jiným způsobem. Zakotvení této výjimky je zde zcela logické, neboť v případě přenesení daňové povinnosti by nepochybně nemělo docházet k oddělení povinnosti daň přiznat na straně jedné a možnosti uplatnit nárok na její odpočet na straně druhé.⁸⁷ V opačném případě by totiž mohlo docházet k paradoxním situacím, kdy plátce by z jednoho plnění byl současně povinen odvést daň na výstupu, a na druhé straně by nebyl oprávněn z tohoto plnění k odpočtu daně na vstupu.⁸⁸ O obdobný důvod se dle mého názoru současně opírá i podmínka spočívající v přiznání daně na výstupu – bez jejího zakotvení by totiž mohlo docházet k paradoxním situacím spočívajícím naopak v tom, že plátce by si z jednoho plnění úspěšně nárokoval odpočet daně, aniž by z něj současně přiznal daň na výstupu.

V této souvislosti opět podotýkám, že výjimku, podle níž lze i v případě zcela chybějícího dokladu prokázat nárok na odpočet jiným způsobem, nelze dle současné právní úpravy tak, jak ji vykládá Nejvyšší správní soud, rozšiřovat i na případy nespádající pod režim přenesení daňové povinnosti, tj. na případ řešený v ust. § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, což výslovně konstatoval i NSS ve svém rozsudku ze dne 04.09.2019, č. j. 9 Afs 99/2018-112, body 29-31.⁸⁹

⁸⁷ Brandejs, Tomáš; Drábová, Milena; Dušek, Michal; Holubová, Olga; Tomíček, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-436-4. K § 73. Citováno dle: ASPI (právní informační systém).

⁸⁸ Viz rozsudek SDEU ze dne 01.04.2004, ve věci C-90/02, *Bockemühl*.

⁸⁹ Obdobně i SDEU umožňuje prokázat nárok jinými důkazními prostředky i v případě úplné absence daňového dokladu pouze tehdy, pokud se v původním řízení jednalo o režim přenesení daňové povinnosti, tj. kdy má povinnost daň na výstupu přiznat a odvést odběratel. Viz např. rozsudek SDEU ve věci C-90/02, *Bockemühl* a z recentních rozhodnutí např. rozsudek SDEU ve věci C-664/16, *Lucrețiu Hadrian Vădan*.

Konečně ve vztahu k **dovozu zboží** se taktéž uplatní princip, podle nějž daň na výstupu přiznává a odvádí odběratel, nicméně ZDPH v tomto případě dle § 73 odst. 1 písm. c) mezi formální podmínky zařazuje **přiznání daně na výstupu a daňový doklad**, aniž by současně stanovil obdobnou výjimku jako v předchozím písmenu téhož ustanovení, tj. že v případě zcela chybějícího dokladu lze nárok prokázat jiným způsobem. Nabízí se otázka, z jakého důvodu taková výjimka u dovozu zboží absentuje, když ve své podstatě by zde mohlo docházet k obdobně paradoxním situacím, jako v případě pořízení zboží z JČS či tuzemského plnění v systému reverse charge. Ve světle judikatury SDEU a směrnice o DPH je tak patrně nezbytné výše uvedenou výjimku vztáhnout i na případy dovozu zboží, ačkoliv tak ZDPH výslovně nestanoví.⁹⁰

Obdobně jako v případě hmotněprávních podmínek platí, že členské státy nejsou oprávněny svým vnitrostátním právem rozšiřovat okruh formálních podmínek nad rámec směrnice o DPH, neboť takové rozšíření je způsobilé negativně ovlivnit možnost uplatnění odpočtu na DPH.⁹¹

Závěry, které ve vztahu k hmotněprávním a formálním podmínkám nároku na odpočet daně konstantně zaujímá SDEU a z nichž do značné míry výše uvedené vychází, jsou akceptovány i ze strany NSS. K obsahu hmotněprávních a formálních podmínek, jakož i k nadřazenosti hmotněprávních podmínek nad formálními, lze odkázat např. na rozsudek NSS ze dne 27.09.2018, č. j. 5 Afs 277/2017-38, bod 19. NSS zároveň ve svých rozsudcích po vzoru SDEU konstatuje i skutečnost, že odpočet představuje základní právo plátce a základní zásadu fungování DPH, a z toho důvodu jej lze odmítnout jen ze závažných důvodů a současně nikoliv z důvodů, jež by šly nad rámec mantinelů daných směrnicí o DPH. V tomto ohledu lze připomenout například rozsudek NSS ze dne 26.06.2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79 či recentní rozsudek NSS ze dne 01.02.2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 19 a 22. Již na tomto místě však podotýkám, že ačkoliv se NSS se závěry SDEU formálně ztotožňuje a ve svých rozhodnutích je pravidelně cituje, není dle mého názoru z jeho strany vždy plně respektován skutečný smysl a účel těchto závěrů, a to zejm. co se týče rozsahu důkazního břemene daňového subjektu při prokazování nároku na odpočet DPH (k tomu blíže níže).

Tímto bych rád uzavřel část diplomové práce zaměřenou na hmotněprávní úpravu a přesunul se do oblasti procesněprávní.

⁹⁰ Brandejs, Tomáš; Drábová, Milena; Dušek, Michal; Holubová, Olga; Tomíček, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-436-4. K § 73. Citováno dle: ASPI (právní informační systém).

⁹¹ Viz např. rozsudky SDEU ze dne 15.09.2016, ve věci C-516/14, *Barlis 06*, bod 25 nebo ze dne 04.06.2020, ve věci C-430/19, *SC C. F. SRL*, bod 48.

4 Prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty

4.1 Obecně k dokazování v daňovém řízení

Dříve než se budu zabývat specifickou problematikou prokazování nároku na odpočet DPH, považuji za vhodné se alespoň krátce vyjádřit k dokazování při správě daní v obecné rovině.

Správa daní zaujímá v daňovém právu zcela nezastupitelné místo, neboť je procesem, v jehož rámci dochází k nalézání a stanovování daně ve výši odpovídající hmotněprávním ustanovením. Jejím smyslem a cílem je zajistit správné zjištění a stanovení daně, jakož i zabezpečit její úhradu.⁹² Za tím účelem se v rámci správy daní realizuje celá řada tzv. postupů při správě daní, které lze členit na řízení (tj. zákonem upravený postup, jehož cílem je vydat rozhodnutí) a tzv. jiné postupy (tj. zákonem upravený postup, jehož cílem není rozhodnout),⁹³ přičemž společným je jim předně právě smysl jejich existence spočívající v naplnění cíle správy daní. Typickým příkladem rozhodnutí je daňové řízení a v jeho rámci především řízení vyměřovací a doměřovací. Právě v těchto řízeních dochází ke stanovení daně, avšak je třeba stále mít na paměti základní cíl správy daní, který ukládá, že daň nestačí pouze „nějak“ stanovit, ale je třeba ji stanovit správně, tj. ve správné výši, čemuž musí nutně předcházet její správné zjištění. Právě ke správnému zjištění daně slouží institut dokazování upravený v § 92 an. daňového řádu, v jehož rámci probíhá hodnocení důkazních prostředků a z nich vzešlých důkazů.⁹⁴

Důkazní prostředek je přitom třeba dle ust. § 93 odst. 1 daňového řádu chápat jako podklad, z něhož lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Důkazní prostředek je tedy ve své podstatě pouhým nosičem potenciálně relevantní informace, zatímco důkazem je třeba rozumět samotný poznatek vyvozený z důkazního prostředku. Ačkoliv ust. § 93 odst. 1 daňového řádu poskytuje výčet důkazních prostředků, jedná se pouze o demonstrativní výčet těch nejobvyklejších. Jako důkazního prostředku je tak možné užít všech (roz. jakýchkoliv) podkladů, které jsou způsobilé přispět ke správnému zjištění a stanovení daně (za předpokladu, že byly získány v souladu se zákonem).⁹⁵

Dokazování v daňovém řízení je specifické tím, že je postaveno jak na prvcích zásady vyhledávací, tak zásady projednací, přičemž ve své ryzi podobě první z těchto zásad zatěžuje správce daně, zatímco druhá daňový subjekt.⁹⁶ Výsledek balancování mezi těmito dvěma zásadami je vtělen do ustanovení § 92 odst. 2 až 5 daňového řádu. Do popředí v tomto ohledu vystupuje ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, podle něž správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. V tomto ustanovení lze spatřovat zásadu vyhledávací. Pokud by však ve vztahu ke zjišťování

⁹² Viz ust. § 1 odst. 2 daňového řádu.

⁹³ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 168-169.

⁹⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, NOVÁKOVÁ, Petra, KOSTOLANSKÁ, Eva, ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016. K § 92. Citováno dle: Beck-online.

⁹⁵ KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, [2013]. Daně (ANAG). ISBN: 978-80-7263-769-0. s. 467.

⁹⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, NOVÁKOVÁ, Petra, KOSTOLANSKÁ, Eva, ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016. K § 92. Citováno dle: Beck-online.

skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně měl být činný pouze správce daně, bez jakékoliv nutné participace daňového subjektu, vedlo by to k enormním nákladům na straně státu⁹⁷ a v konečném důsledku by takový postup pro svou finanční, personální i časovou náročnost mohl vést až k paralyzaci daňové správy.

Daňový řád proto v ustanoveních § 92 odst. 3 a 5 zakotvuje, jaké skutečnosti je povinen prokazovat daňový subjekt, respektive správce daně, čímž je zajištěno jakési vzájemné podílení se daňového subjektu a správce daně na naplňování základního cíle správy daní. V těchto ustanoveních je zakotveno tzv. **rozložení důkazního břemene**. Ve své podstatě tím daňový řád odpovídá na otázku, jak jsou mezi daňový subjekt a správce daně rozložena rizika vyplývající z neprokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Spravedlivé rozložení těchto rizik je přitom dle mého názoru třeba považovat za jeden z fundamentálních úkolů daňového práva. V případě nepřiměřeného vychýlení ve prospěch daňového subjektu totiž bude trpět fiskální zájem státu na získávání veřejných příjmů veřejných rozpočtů v podobě daní, zatímco v případě nepřiměřeného vychýlení ve prospěch správce daně budou trpět majetkové poměry daňového subjektu a v konečném důsledku tím může být odstřelován i čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Z toho důvodu je problematika rozložení důkazního břemene a hledání spravedlivých mantinelů a hranic důkazního břemene daňového subjektu na straně jedné a správce daně na straně druhé dnes již tradičně předmětem posuzování Nejvyššího správního soudu. Pro svůj přesah do roviny základních práv a svobod se navíc této problematice věnuje i Ústavní soud a z důvodu potenciálních rizik pro odpočet DPH coby základní zásady společného systému DPH založeného unijními právními předpisy je v této oblasti velmi aktivní Soudní dvůr Evropské unie.

V následujících kapitolách této diplomové práce se pokusím uceleně pojmout problematiku prokazování nároku na odpočet DPH. Zabývat se přitom budu zejména rozložením důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, jakož i obsahem a rozsahem tohoto důkazního břemene, neboť od skutečnosti, na kom v dané fázi dokazování vázlo důkazní břemeno a zda jej tento subjekt unesl či nikoliv, je přímo závislé (ne)přiznání nároku na odpočet DPH. Vycházet budu z obecných pravidel dokazování v daňovém řízení, které následně vždy rozvedu, doplním či modifikuji s ohledem na specifika prokazování nároku na odpočet DPH. Současně v tomto ohledu opětovně upozorňuji, že otázku prokazování nároku na odpočet DPH je třeba vnímat v úzké souvislosti s výkladem hmotněprávních a formálních podmínek tohoto nároku.

4.2 Prvotní důkazní břemeno daňového subjektu

4.2.1 Obecná východiska

Dle soudobé právní úpravy je rozložení důkazního břemene v České republice založeno na zásadě, že prvotní iniciativa v daňovém řízení přísluší daňovému subjektu, neboť má povinnost sám daň přiznat.

⁹⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, NOVÁKOVÁ, Petra, KOSTOLANSKÁ, Eva, ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016. K § 92. Citováno dle: Beck-online.

V tomto ohledu jej tíží břemeno tvrzení, které unese podáním daňového přiznání. Současně má však daňový subjekt dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost svá tvrzení doložit, tj. doložit, že jím tvrzená daň⁹⁸ odpovídá skutečnosti, a v této souvislosti jej tíží břemeno důkazní.⁹⁹ Konkrétní obsah povinnosti tvrzení, a tedy i od toho odvislé povinnosti důkazní, přitom vychází především z příslušných hmotněprávních ustanovení¹⁰⁰ – nelze jej tedy generalizovat a pro každou jednotlivou daň se bude lišit. Toto své „prvotní“ důkazní břemeno daňový subjekt unese prostým **předložením účetnictví a jiných povinných evidencí a záznamů**,¹⁰¹ neboť v této fázi dokazování se předjímá, že účetnictví a jiné povinné evidence a záznamy věrně zachycují obraz skutečnosti.

4.2.2 Oblast odpočtů daně z přidané hodnoty

Co se týče nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, konkrétní obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní je zakotven v ust. § 72 a 73 ZDPH.¹⁰² Těmto ustanovením je třeba rozumět tak, že zatímco ust. § 72 zakotvuje, co je ve vztahu k nároku na odpočet daňový subjekt povinen tvrdit a prokázat (viz kapitola pojednávající o hmotněprávních podmínkách), tj. jaké skutečnosti jsou rozhodné pro vznik nároku na odpočet DPH, ust. § 73 ZDPH stanoví primárně způsob, jakým tak má daňový subjekt ideálně učinit, tj. jak/čím má svá tvrzení prokázat (viz kapitola o formálních podmínkách). Daňový subjekt tedy ve vztahu k nároku na odpočet DPH unese své břemeno tvrzení a důkazní tehdy, předloží-li správci daně daňové přiznání spolu s daňovými doklady vztahujícími se ke zdanitelným plnění, o něž opírá svůj nárok na odpočet.¹⁰³ Předložením daňových dokladů daňový subjekt jednak správci daně prokazuje, že mu z důvodu splnění hmotněprávních podmínek vznikl nárok na odpočet a jednak vůči správci daně tento svůj nárok uplatňuje. V případě, že daňové doklady neobsahují veškeré požadované náležitosti, lze doporučit, aby předložení těchto dokladů bylo již v této fázi doprovázeno poskytnutím dalších důkazních prostředků, které tyto chybějící informace nahrazují. Takový postup je umožněn ustanovením § 73 odst. 5 ZDPH.

4.3 Pochybnosti správce daně – důkazní břemeno správce daně

4.3.1 Obecná východiska

Dostojí-li daňový subjekt požadavkům výše uvedeným, již své důkazní břemeno unesl a toto se přesouvá na správce daně, který, hodlá-li jej unést, musí dle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit **pochybnosti**, na jejichž základě hodnotí daňovým subjektem předložené evidence jako nevěrohodné, neprůkazné, nesprávné či neúplné, a současně prokázat dostatečnou vážnost a důvodnost

⁹⁸ Dle ust. § 2 odst. 4 daňového řádu přitom pojem „daň“ zahrnuje rovněž daňový odpočet.

⁹⁹ Viz náleží Ústavního soudu ze dne 24.04.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95. Dále například rozsudek NSS ze dne 27.01.2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, bod 38; z recentních rozhodnutí například rozsudek NSS ze dne 13.08.2020, č. j. 7 Afs 194/2019-43, bod 19.

¹⁰⁰ Viz např. rozsudky NSS ze dne 18.05.2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, bod 29; nebo ze dne 14.03.2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61, bod 31; nebo ze dne 31.08.2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, bod 16.

¹⁰¹ Viz např. rozsudek NSS ze dne 22.07.2015, č. j. 1 Afs 103/2015-39, bod 25; dále např. rozsudek NSS ze dne 26.09.2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, bod 24.

¹⁰² Viz např. rozsudek NSS ze dne 18.05.2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, bod 29.

¹⁰³ Pouze pro připomenutí uvádím, že tyto doklady daňový subjekt obdržel od svého dodavatele.

těchto pochybností. Daňový subjekt totiž již poskytl stanovené primární, resp. „prioritní“ důkazní prostředky, s čímž je v této fázi dokazování spojeno unesení jeho důkazního břemene, a je proto jen na správci daně, aby uvedl dostatečné důvody, na základě kterých považuje takové důkazní prostředky za nezpůsobilé nést svoji roli¹⁰⁴ a tedy nedostatečné k prokázání tvrzení daňového subjektu.

Správce daně nicméně není dle ustálené judikatury povinen prokázat, že údaje obsažené v evidencích jsou zaznamenány v rozporu se skutečností (tj. postavit na jisto, že sporný případ se odehrál jinak, a jak konkrétně se odehrál), nýbrž pouze že o jejich souladu se skutečností existují dostatečně vážné a důvodné pochyby. Pochybnosti se však nemohou opírat o prosté domněnky, spekulace či vágní a obecné poznámky. Ba naopak je správce daně povinen za účelem unesení svého důkazního břemene označit zcela konkrétní, opodstatněné a v daňovém spise zdokumentované skutečnosti, na jejichž základě jeho vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti předložených evidencí vyvstaly,¹⁰⁵ případně jiné vady předložených důkazních prostředků, pro něž je nelze vyhodnotit jako dostatečné k prokázání tvrzení daňového subjektu (např. úplná nečitelnost či irelevance).¹⁰⁶ Z uvedeného současně vyplývá, že rozhodně ne každá chyba či nesrovnalost v povinných záznamech způsobí požadovanou intenzitu pochybností, aby na jejím základě bylo možné dospět k závěru o unesení důkazního břemene správce daně – musí se jednat o natolik závažné pochybnosti, že přímo či nepřímo tzv. zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu.¹⁰⁷

Pochybnosti přitom mohou spočívat v nejrůznějších okolnostech vzhledem ke specifikům daného případu, vždy je však nutné bezpodmínečně trvat na jejich konkrétnosti, vážnosti a důvodnosti. Ze sdělení pochybností musí být daňový subjekt v každém případě schopen seznat, proč správce daně považuje jím předložené evidence za nedostatečné k prokázání jeho tvrzení, v čem konkrétně tato nedostatečnost spočívá a jak se proti sděleným pochybnostem může případně bránit, tj. jak je může rozptýlit.¹⁰⁸ Smyslem vyjádření konkrétních pochybností totiž je, aby mohl daňový subjekt svůj následný postup uvedeným pochybnostem přizpůsobit a aby věděl, co má dále prokazovat a jak tak má učinit. Správce daně tyto své pochybnosti zpravidla vtělí do výzvy dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu, avšak vyloučeno není např. ani jejich sdělení při jednání či ve výsledku kontrolního zjištění.¹⁰⁹

Je však třeba vzít současně na vědomí, že ačkoliv je nezbytné klást na pochybnosti značné kvalitativní požadavky, nesaží v tomto ohledu povinnost správce daně tak daleko, že by musel z vlastní iniciativy

¹⁰⁴ ROZEHNAL, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-205-6. s. 159.

¹⁰⁵ Viz např. rozsudky NSS ze dne 22.05.2014, č. j. 4 Afs 44/2014-20; nebo ze dne 13.08.2020, č. j. 7 Afs 194/2019-43, bod 19; nebo ze dne 08.07.2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124. Dále např. nález Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II. ÚS 232/02.

¹⁰⁶ Viz rozsudek NSS ze dne 27.09.2019, č. j. 1 Afs 51/2019-46, bod 32.

¹⁰⁷ Viz např. rozsudek NSS ze dne 30.01.2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119.

¹⁰⁸ V bodu 28 rozsudku ze dne 31.08.2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38 Nejvyšší správní soud dokonce správci daně vytkl, že daňovému subjektu nesdělil, jaké další důkazy by měl k prokázání svých tvrzení s přihlédnutím k povaze konkrétního obchodu předložit.

¹⁰⁹ Požadavkům na formulování pochybností a jejich účelu se obsáhle věnuje např. rozsudek NSS ze dne 18.05.2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32 (viz zejm. body 32-36).

vyhledávat důkazní prostředky ve prospěch daňového subjektu a na místo daňového subjektu a aby si ve své podstatě měl sám vyvracet vlastní pochybnosti.¹¹⁰ Takovou povinnost není možné dovodit ani z ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu. Toto ustanovení správci daně ukládá, aby se náležitě vypořádal se všemi důkazními návrhy daňového subjektu (tj. aby buď navržené důkazní prostředky provedl, anebo náležitě odůvodnil, proč je neprovede) a aby bral náležitě v potaz veškeré skutečnosti, které v daňovém řízení vyšly najevo a jsou ku prospěchu daňového subjektu, a to nehledě na to, že jimi daňový subjekt neargumentoval. Nelze z něj však dovodit povinnost správce daně z vlastní iniciativy vyhledávat nové důkazní prostředky ve prospěch daňového subjektu.¹¹¹

Dostojí-li správce daně uvedeným požadavkům, unese své důkazní břemeno dle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a toto se přenáší zpět na daňový subjekt.¹¹² Pokud naopak správce daně své důkazní břemeno neunese, pak jsou daňovým subjektem předložené evidence a doklady zcela dostatečné k prokázání jeho tvrzení.¹¹³

4.3.2 Oblast odpočtů daně z přidané hodnoty

Daňový subjekt tedy již předložil správci daně daňové doklady vztahující se ke zdanitelným plněním, o něž svůj nárok na odpočet opírá, a tedy svůj nárok uplatnil. NSS však ve vztahu k daňovým dokladům konstantně judikuje, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním*“, a proto, aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci.¹¹⁴ V těchto závěrech je ze strany NSS reagováno na skutečnost, že prvotní důkazní břemeno daňového subjektu je uneseno prostým předložením daňových dokladů, ačkoliv tyto doklady pochopitelně nemusí zachycovat veškeré pro daňový odpočet relevantní okolnosti tak, jak ve skutečnosti nastaly. Jinými slovy pouhá skutečnost, že dle dokladu jsou veškeré hmotněprávní podmínky nároku na odpočet splněny, ještě nemusí znamenat, že tomu tak skutečně je a že bude daňovému subjektu nárok na odpočet přiznán. Daňový doklad je ostatně pouhým nosičem daňově relevantních informací (tj. informací o splnění podmínek dle § 72 ZDPH), a nikoliv jakousi poukázkou na vznik nároku na odpočet daně,¹¹⁵ která by sama o sobě a bez dalšího správci daně ukládala odpočet přiznat. Vždyť již výše bylo rozebíráno, že nárok na odpočet má svůj základ ve faktické existenci zdanitelného plnění, nikoliv ve formálním dokladu.

Aby však správce daně mohl navzdory předloženým daňovým dokladům obsahujícím veškeré nezbytné náležitosti (případně navzdory neúplným dokladům doplněným dalšími důkazními prostředky

¹¹⁰ Viz rozsudek NSS ze dne 30.01.2019, č. j. 6 Afs 305/2018-43, bod 17.

¹¹¹ KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, [2013]. Daně (ANAG). ISBN: 978-80-7263-769-0. s. 436.

¹¹² Viz např. rozsudek NSS ze dne 27.01.2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, bod 41.

¹¹³ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Sporné otázky daňového řízení*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-479-6. s. 77.

¹¹⁴ Viz např. rozsudek NSS ze dne 18.05.2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, bod 30.

¹¹⁵ Viz např. rozsudek NSS ze dne 16.03.2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71.

nahrazujícími chybějící náležitosti) dospět k závěru, že doklady neodpovídají skutečnosti, musí vyjádřit důvodné pochybnosti o souladu údajů na dokladu uvedených s realitou. Na tyto pochybnosti jsou přitom kladeny veškeré výše uvedené požadavky (zejm. dostatečná vážnost, důvodnost, konkrétnost a zachycení v daňovém spise).

Pochybnosti mohou vyplývat jak ze samotných dokladů, tak i ze skutečností zjištěných správcem daně z jiných zdrojů (například během provádění daňové kontroly) a bude jimi zpochybňováno splnění hmotněprávních podmínek, tj. podmínek pro vznik nároku na odpočet. Především půjde o pochybnosti ohledně **uskutečnění zdanitelného plnění** (správce daně pochybuje o tom, zda se deklarované zdanitelné plnění vůbec reálně uskutečnilo). Pochybovat však správce daně může i o **použití přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomických činností** nebo o **ceně, za níž bylo plnění přijato**. Ve vztahu k ceně je zde nezbytné podotknout, že ta vlivem neutrality DPH sama o sobě nepředstavuje z hlediska DPH „problém“, nehledě na její výši.¹¹⁶ Správce daně proto nemůže odmítnout uznat nárok na odpočet pouze s odkazem na to, že „cena je příliš vysoká“.¹¹⁷ Prokázání její výše je však pro odpočet DPH velmi podstatné, neboť bez ní není možné kvantifikovat daň na vstupu a tedy ani výši odpočtu.¹¹⁸ Konečně se pochybnosti správce daně velmi často vztahují i k **dodavateli** zdanitelného plnění (správce daně pochybuje o tom, zda plnění skutečně dodala osoba uvedená na daňovém dokladu; k důsledkům takových pochybností se budu podrobně vyjadřovat níže).

Z výše uvedeného však vyplývá, že kupříkladu pouhé konstatování „*správce daně má pochybnosti ohledně uskutečnění zdanitelného plnění*“ by nedostálo požadavkům na konkretizaci pochybností. Takovouto formulaci by nebylo možné považovat za pochybnost ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Z toho důvodu bude nezbytné, aby šel správce daně více do hloubky a přesně specifikoval, na základě jakých konkrétních skutečností dospívá k závěru, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo. Pouze tyto konkrétní skutečnosti jsou způsobilé dostat zákonným požadavkům kladeným na pochybnosti dle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tak, jak je vykládá Nejvyšší správní soud a Ústavní soud.

Konkrétní pochybnosti pak mohou spočívat (a často spočívají) například v tom, že údaje uváděné na dokladech jsou formulovány velmi obecně či genericky,¹¹⁹ zejm. co se týče rozsahu a předmětu plnění. Předmět a rozsah plnění (tj. co konkrétně a v jakém množství bylo plněno¹²⁰) jsou údaje specifikující dané plnění a tedy umožňující ověřit jeho reálné uskutečnění. Jsou-li tyto údaje specifikovány příliš vágně a neurčitě, správce daně není schopen takové plnění dohledat a velmi pravděpodobně daňový subjekt vyzve k bližší konkretizaci deklarovaných plnění. Příkladem uvádím, že za dostatečné lze dle mého

¹¹⁶ Viz např. rozsudek NSS ze dne 02.08.2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, bod 44.

¹¹⁷ byt' vysoká cena může být předestřena jako pochybnost ohledně reálného uskutečnění zdanitelného plnění a dokonce i jako objektivní okolnost svědčící o možné účasti na daňovém podvodu.

¹¹⁸ Viz rozsudek NSS ze dne 30.01.2019, č. j. 6 Afs 305/2018-43, bod 19.

¹¹⁹ Viz např. rozsudky NSS ze dne 04.02.2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 17; nebo ze dne 13.08.2020, č. j. 7 Afs 194/2019-43, bod 25.

¹²⁰ Viz rozsudek NSS ze dne 08.06.2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47, bod 4.

názoru považovat např. i jen uvedení „*dodávka 100 l motorové nafty*“ případně „*prezentace společnosti XY na akci Malujeme v Pelhřimově v rozsahu 2 minut*“ nebo „*vyvěšení billboardu společnosti XY na akci Malujeme v Pelhřimově po dobu jejího trvání*“. Správce daně však mnohdy klade vcelku excesivní požadavky na specifikaci předmětu a rozsahu plnění. V uvedených příkladech lze dle mého názoru za excesivní považovat například požadavek, aby daňový subjekt prokázal, kdy přesně v rámci akce k jeho prezentaci došlo nebo kde přesně byl jeho billboard v rámci prostor akce umístěn. Každopádně však v tomto ohledu platí pravidlo „čím podrobnější, tím lepší“. V této souvislosti zároveň upozorňuji, že specifikace plnění jako „*právní služby*“ byla ze strany SDEU shledána jako nedostatečná, a to nejen ve vztahu k rozsahu, ale i k předmětu plnění.¹²¹

Konkrétní pochybnosti ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu však mohou kromě obecného uvedení předmětu a rozsahu plnění spočívat například i v absenci písemných smluv, uskutečňování plateb výhradně v hotovosti a ve velkých částkách, značném odchýlení se ceny plnění od ceny obvyklé za takové plnění, vystavování více dokladů na totéž plnění,¹²² nebo mohou vyplývat z provedených svědeckých výpovědí. Těchto pochybností je ze strany správce daně užíváno povětšinou k odůvodnění závěru o neuskutečnění deklarovaného plnění či neprokázání jeho ceny.

K závěru, že plnění nebylo poskytnuto ze strany deklarovaného dodavatele, správce daně pravidelně dochází na základě pochybností spočívajících v tom, že deklarovaný dodavatel je nekontaktní, nepodává daňová přiznání, vůbec nevede účetnictví, nemá žádné zaměstnance, nedisponuje nezbytným technickým a personálním vybavením či potřebnou odborností, je osobně propojen s daňovým subjektem, vznikl krátce před uzavřením obchodního vztahu s daňovým subjektem, nezahrnul předložené daňové doklady do jím vedených evidencí, sídlí na virtuální adrese či na adrese odlišné od svého zapsaného sídla, zjevně vůbec nevyvíjí ekonomickou činnost, vykazuje pouze velmi nízkou daňovou povinnost, došlo k jeho převodu na osobu mající bydliště na ohlašovně obecního úřadu, daňové doklady vystavené různými dodavateli jsou hrazeny na stejný účet, atp.¹²³ Nelze přehlédnout, že v tomto odstavci příkladmo jmenované pochybnosti neříkají ve valné většině případů zhola nic o samotném daňovém subjektu a ten je zpravidla ani nemá možnost v době obchodování jakkoliv zjistit. Současně stojí za povšimnutí, že jmenovaných pochybností je mnohdy užíváno i jako objektivních okolností při prokazování zaviněné účasti na daňovém podvodu.

¹²¹ Viz již zmíněné rozhodnutí SDEU ve věci *Barlis*, bod 28.

¹²² Viz např. rozsudky NSS ze dne 14.08.2020, č. j. 9 Afs 154/2020-33, bod 17; nebo ze dne 02.08.2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78.

¹²³ Viz např. rozsudky NSS ze dne 16.05.2018, č. j. 5 Afs 175/2017-38; nebo ze dne 31.07.2018, č. j. 3 Afs 216/2017-33; nebo ze dne 14.08.2020, č. j. 9 Afs 154/2020-33; nebo ze dne 15.08.2019, č. j. 10 Afs 60/2019-41; nebo ze dne 02.08.2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78; nebo ze dne 27.01.2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103.

4.4 Přesun důkazního břemene zpět na daňový subjekt

4.4.1 Obecná východiska

Bylo již řečeno, že důkazní břemeno se v rámci dokazování přesouvá ze správce daně zpět na daňový subjekt pouze tehdy, unese-li správce daně své důkazní břemeno ohledně vážnosti, důvodnosti a konkrétnosti svých pochybností ve vztahu k předloženým evidencím dle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V takovém případě bude na daňovém subjektu, aby buďto setrval na svých původních tvrzeních a navzdory pochybnostem správce daně prokázal jejich pravdivost (tj. prokázal, že přes vzniklé pochyby se sporný případ udál tak, jak je v evidenci zaznamenán), popř. aby svá původní tvrzení korigoval či nabídl tvrzení nová a tato revidovaná tvrzení prokázal.¹²⁴ Tato konstrukce vychází z pravidla, podle něžž mohou být daňové a účetní doklady či jiné listiny dostatečným důkazem toliko v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak na nich daňový subjekt deklaroval.

K unesení důkazního břemene bude daňový subjekt v této fázi dokazování užívat důkazních prostředků pocházejících zpravidla ze sféry mimo účetnictví, které v podstatě nahradí či doplní dříve předložené evidence.¹²⁵ Předloží-li daňový subjekt takové další důkazní prostředky, pak se celá situace opakuje a správce daně bude případně vznášet a prokazovat pochybnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost těchto nových důkazních prostředků,¹²⁶ daňový subjekt tyto pochybnosti rozptylovat či svá tvrzení revidovat a předkládat důkazní prostředky nové, atp.

4.4.2 Oblast odpočtů daně z přidané hodnoty

V oblasti odpočtů daně z přidané hodnoty dochází k přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt tehdy, prokáže-li správce daně vážné, důvodné a konkrétní pochybnosti o tom, zda daňové doklady věrně zachycují faktickou stránku věci. V takovém případě totiž nelze přiznat dokladům důkazní hodnotu předvídanou v ust. § 73 odst. 1 ZDPH a na daňovém subjektu tedy bude, hodlá-li obhájit svůj nárok na odpočet, aby jej prokázal dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem, tj. způsoby odlišnými od předložení formálních dokladů.¹²⁷ Bude-li v tomto ohledu daňový subjekt úspěšný, pak přiznání nároku na odpočet nic nebrání (ledaže by správce daně prokázal zaviněnou účast daňového subjektu na daňovém podvodu). Neunesení důkazního břemene daňového subjektu naopak povede k rozhodnutí v jeho neprospěch, tj. k neuznání uplatněného nároku na odpočet.¹²⁸

Na tomto místě považuji za zcela nezbytné ozřejmit, co přesně je po přenosu důkazního břemene vlastně daňový subjekt povinen prokázat pro to, aby mu byl nárok na odpočet přiznán – musí bezpodmínečně prokázat soulad údajů uvedených na daňovém dokladu s realitou (tj. že se navzdory

¹²⁴ Viz např. rozsudek NSS ze dne 14.03.2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61, bod 30.

¹²⁵ Viz např. rozsudek NSS ze dne 27.07.2017, č. j. 1 Afs 277/2016-47, bod 21.

¹²⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, NOVÁKOVÁ, Petra, KOSTOLANSKÁ, Eva, ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016. K § 92. Citováno dle: Beck-online.

¹²⁷ Viz např. rozsudek NSS ze dne 27.09.2018, č. j. 5 Afs 277/2017-38, bod 18.

¹²⁸ Sochorová, V. *Specifika dokazování v daňovém řízení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014. ISBN: 978-80-7400-520-6. s. 126.

pochybnostem správce daně sporné plnění skutečně odehrálo tak, jak je deklarováno v dokladu), anebo „postačí“ prokázání splnění hmotněprávních podmínek (nehledě na to, co je uváděno v dokladu)? Ačkoliv jsou uvedené závěry vzájemně neslučitelné, lze nalézt v judikatuře Nejvyššího správního soudu oba z nich.

V první řadě upozorňuji, že je dle mého názoru nezbytné odlišovat důkazní hodnotu daňového dokladu od obsahu důkazního břemene daňového subjektu. Již Ústavní soud uvedl, že „*ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno*“.¹²⁹ Tento závěr je citován i v řadě rozhodnutí NSS.¹³⁰ Je však nutné si uvědomit, že uvedený závěr se vztahuje pouze k důkazní hodnotě daňového dokladu a jeho ratio spočívá v tom, že daňový doklad nemůže sloužit k prokázání nároku na odpočet, pokud panují vážné a důvodné pochybnosti o souladu tohoto dokladu s realitou. Není však možné dle mého názoru dovodit, aby v případě vyjádření pochybností o souladu dokladu s realitou mělo přiznání nároku na odpočet záviset jen a pouze na tom, zda se daňovému subjektu podaří prokázat správnost údajů na dokladu uvedených.

Již výše jsem v rámci obecných pravidel dokazování uvedl, že hodlá-li daňový subjekt navzdory vzneseným pochybnostem obhájit svůj nárok na odpočet, musí buďto setrvat na svých původních tvrzeních a prokázat, že se sporný případ skutečně odehrál tak, jak je o něm účtováno, anebo může svá původní tvrzení korigovat či nabídnout tvrzení nová, a tato svá revidovaná tvrzení prokázat. Zrovna tak ani v případě prokazování nároku na odpočet nevidím žádný důvod, proč by při unesení důkazního břemene správce daně mělo přiznání nároku na odpočet plně a výlučně záviset na skutečnosti, zda se daňovému subjektu podaří dalšími důkazními prostředky prokázat soulad údajů na dokladu s realitou. Z jakého důvodu by v takovém případě nemělo pro přiznání nároku na odpočet postačovat, aby daňový subjekt svá původní tvrzení korigoval či nabídnul nová tvrzení relevantní pro přiznání nároku na odpočet a tato tvrzení prokázal důkazními prostředky odlišnými od daňových dokladů?

Od výše uvedeného se však zcela odchyluje například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 08.10.2015, č. j. 4 Afs 186/2015-34, kde se v bodě 32 uvádí následující: „*(...) pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu sice samy o sobě nestačí k neuznání nároku na odpočet DPH, ale za takových okolností je povinností daňového subjektu prokázat na výzvu správce daně jinými důkazními prostředky, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno. Soulad údajů uvedených na daňovém dokladu s tím, jak ve skutečnosti došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, je tedy nezbytnou podmínkou pro vznik nároku na odpočet DPH.*“ Takový závěr považuji jednoznačně za nesprávný, neboť je jednak v rozporu s konstantní judikaturou zabývající se rozložením důkazního břemene v daňovém řízení, a současně je zcela neslučitelný s judikaturou SDEU zabývající se

¹²⁹ Usnesení Ústavního soudu ze dne 11.02.2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07.

¹³⁰ Viz např. rozsudek NSS ze dne 23.11.2015, č. j. 6 Afs 180/2015-17, bod 18.

hmotněprávními a formálními podmínkami a vztahem mezi nimi. Pokud bychom měli přisvědčit uvedenému závěru NSS, de facto by to znamenalo přesunutí daňového dokladu a požadavek na správnost údajů na něm uváděných mezi hmotněprávní podmínky. Dispozici daňovým dokladem se správnými a úplnými náležitostmi je však dle mého přesvědčení nutné považovat pouze za ideální důkazní stav (resp. za ideální osvědčení splnění hmotněprávních podmínek), nikoliv za nezbytnou podmínku přiznání nároku na odpočet. Závěry obdobné výše uvedenému nicméně nejsou v judikatuře NSS příliš výjimečné.¹³¹

Opačným (a dle mého názoru správným) směrem se naopak Nejvyšší správní soud vydal ve svém rozsudku ze dne 26.06.2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79 ve věci žalobce LAJKA – PRODUCTION, s.r.o. (dále jen „**rozsudek ve věci Lajka – Production**“). V této věci orgány daňové správy i Městský soud v Praze odmítly žalobcův nárok na odpočet toliko s odůvodněním, že údaje uvedené v předložených daňových dokladech neodpovídají zjištěnému skutkovému stavu (plnění se sice uskutečnilo, nicméně mezi jinými osobami, než je uvedeno na dokladu). Nejvyšší správní soud takový závěr kategoricky odmítl s odůvodněním, že tehdejší ustanovení § 73 odst. 12 ZDPH (kterému dnes odpovídá ust. § 73 odst. 5 ZDPH) je nutné vykládat tak, že se vztahuje nejen na případy chybějících náležitostí daňového dokladu, ale rovněž na situace, kdy jsou údaje na daňovém dokladu nesprávné či nepravdivé. Tento svůj závěr přitom opřel o argument, že „nelze totiž rozumně dovodit, proč by bylo lze v rámci dokazování doplnit zcela chybějící údaje, zatímco by tak nemohlo být učiněno pro případ nahrazení nesprávného údaje údajem správným, majícím podklad v řádně vedeném dokazování (...)“.

V rozsudku ve věci Lajka – Production je nadto dle mého názoru jednoznačně potvrzena i skutečnost, že závěr Ústavního soudu učiněný ve věci sp. zn. I. ÚS 1841/07 (z něhož NSS v řadě svých rozsudků dovozuje pod hrozbou ztráty nároku na odpočet povinnost daňového subjektu prokázat v případě pochybností soulad údajů na dokladu s realitou), se vztahuje toliko k důkazní hodnotě předložených dokladů. V tomto ohledu se v rozsudku ve věci Lajka – Production uvádí následující: „Ústavní soud v usnesení ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07 a contrario konstatoval: „Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu“. V daném případě však formálně správný doklad byl vyvrácen skutečnostmi zjištěnými v rámci dokazování, nikoli pouhým ničím nepodloženým tvrzením stěžovatele“ (pozn. – daňového subjektu). Pokud je tedy možné daňový doklad vyvrátit skutečnostmi zjištěnými v rámci dokazování a těmito skutečnostmi jej dle uvedeného rozhodnutí nahradit,

¹³¹ Odkázat lze kupříkladu na rozhodnutí NSS ze dne 13.08.2020, č. j. 7 Afs 194/2019-43, bod 39: „Za účelem odstranění těchto pochybností přitom stěžovatelka nemusela prokazovat okolnosti týkající se daných společností, které skutečně mohly do jisté míry být mimo její dosah. Stěžovatelka měla (jakýmikoliv důkazními prostředky) prokázat, že plnění (jehož byla tvrzeně příjemcem) se fakticky uskutečnilo tak, jak o něm bylo fakturováno v daňových dokladech, které předložila správci daně“; nebo rozsudek NSS ze dne 23.11.2015, č. j. 6 Afs 180/2015-17, bod 19, kde je v návaznosti na citaci výše uvedeného usnesení Ústavního soudu ze dne 11.02.2008 uvedeno: „Důkazní břemeno ohledně vyvrácení pochybností správce daně tak leželo na stěžovatelce. (...) Součástí důkazního břemene byla povinnost stěžovatelky dokázat mimo jiné to, že k tvrzenému zdanitelnému plnění došlo právě tak, jak uváděla.“

pak **jistě neobstojí závěr, aby v případě vyjádření pochybností byl nárok na odpočet plně vázán na prokázání správnosti dokladu.** Při formulování svých závěrů se přitom Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci Lajka – Production zcela správně opírá o přílehlavou judikaturu SDEU, když uvádí, že „*i přes zákonné restrikce týkající se formalit, je odpočet daně základním právem plátce, které plyne ze samotné podstaty systému DPH, lze jej proto odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoli z důvodů formálních a nad rámec mantinelů daných Šestou směrnicí, resp. Směrnicí Rady 2006/112/ES, ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů*“.

Vzhledem k výše uvedenému jsem přesvědčen, že v případě prokázání pochybností ohledně předložených daňových dokladů není možné nárok daňového subjektu na odpočet fixovat na prokázání správnosti údajů uvedených na dokladu. Úspěch či neúspěch daňového subjektu ve věci by se totiž i dle ustálené judikatury SDEU měl odvíjet od splnění hmotněprávních podmínek. Úplné a správné daňové doklady sice představují ideální a standardní, avšak nikoliv jedinou možnou cestu, kterou se daňový subjekt může vydat, hodlá-li obhájit svůj nárok na odpočet daně.

4.5 Shrnutí

Aby byl daňový subjekt úspěšný se svým nárokem na odpočet, musí v rámci daňového řízení dojít k prokázání několika skutečností. V první řadě je nezbytné prokázat samotné uskutečnění zdanitelného plnění, tj. jeho fakticitu. Toto plnění je přitom specifikováno především jeho předmětem a rozsahem a je tak nezbytné prokázat, co konkrétně a v jakém množství bylo plněno. S tím úzce souvisí cena plnění, k jejímuž prokázání rovněž musí dojít, neboť tím dochází ke kvantifikaci odpočtu. V neposlední řadě musí být v řízení prokázáno, že přijaté plnění je plátcem nárokujícím odpočet použito v rámci jeho ekonomických činností. Ohledně těchto skutečností, které představují hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně (tj. podmínky vzniku nároku na odpočet), nepochybně tíží důkazní břemeno daňový subjekt, což vyplývá z ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, jakož i z již zmiňované konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu¹³² a Soudního dvora Evropské unie.¹³³

K unesení tohoto důkazního břemene může v zásadě dojít několika způsoby, a sice prostřednictvím (i) nezpochybněných a úplných daňových dokladů, (ii) nezpochybněných, avšak neúplných daňových dokladů, jejichž chybějící náležitosti byly nahrazeny dalšími důkazními prostředky, (iii) zpochybněných daňových dokladů, u nichž se však daňovému subjektu podařilo jinými důkazními prostředky prokázat jejich soulad s realitou, nebo (iv) důkazních prostředků odlišných od daňových dokladů, které daňový subjekt poskytl poté, co správce daně vyjádřil pochybnosti ohledně předložených dokladů. V souladu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu je současně správce daně povinen přihlížet ke všemu, co v rámci daňového řízení vyšlo najevo a je ku prospěchu daňového subjektu, ačkoliv tím daňový subjekt

¹³² Viz např. rozsudek NSS ze dne 11.03.2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54, bod 23.

¹³³ Viz např. rozsudek SDEU ze dne 21.09.2018, ve věci C-664/16, *Lucrețiu Hadrian Vădan*, bod 43.

neargumentuje. Správce daně však není povinen vyhledávat nové důkazní prostředky za/pro daňový subjekt (viz výše).

Prokázání skutečností uvedených v předešlých odstavcích přitom je v reálných silách daňového subjektu, neboť ten ostatně jako obezřetný podnikatel zpravidla ví a náležitě eviduje, jaká plnění přijímá, kolik za ně platí a k čemu je využívá. Je však třeba dle mého názoru současně respektovat realitu podnikatelského života a neklást na důkazní prostředky, jimiž by daňové subjekty měly disponovat, nepřiměřené a excesivní požadavky. Koneckonců smyslem důkazního břemene daňového subjektu zakotveného v ust. § 92 odst. 3 daňového řádu je zajistit jeho spolupráci při zjišťování skutkového stavu¹³⁴ (respektive při objasňování splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet), nikoliv nachytat jej, aby se pro nemožnost prokázat zcela detailní skutečnosti ocitl v důkazní nouzi.

Z judikatury SDEU současně vyplývá, že výčet hmotněprávních podmínek je taxativní a nelze jej rozšiřovat. Záměrně jsem v této shrnující kapitole dosud nezmiňoval prokazování dodavatele. Ačkoliv se totiž skutečnost, že plnění poskytla osoba povinná k dani (dle unijního práva), respektive plátce (dle ZDPH) řadí mezi hmotněprávní podmínky, jsem toho názoru, že ve vztahu k jejímu prokazování je s ohledem na judikaturu SDEU (a náznakem i judikaturu Nejvyššího správního soudu) nutné vcelku razantně modifikovat rozložení a obsah důkazního břemene. V porovnání s předchozími odstavci totiž spatřuji podstatný rozdíl již v tom, že prokázání konkrétního skutečného dodavatele se naopak mnohdy zcela vymyká z reálných možností daňového subjektu, a to aniž by na tom daňový subjekt nesl jakýkoliv podíl viny. V následující části diplomové práce se právě na problematiku prokazování dodavatele zaměřím ve větším detailu, neboť ji považuji za jednu z nejzajímavějších a nejvíce sporných otázek recentní judikatury vztahující se k odpočtům DPH.

¹³⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, NOVÁKOVÁ, Petra, KOSTOLANSKÁ, Eva, ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016. K § 92. Citováno dle: Beck-online.

5 Problematika prokazování dodavatele

Nejvyšší správní soud byl v minulosti mnohokrát postaven před otázkou, zda daňový subjekt kromě prokázání reálného uskutečnění plnění, včetně jeho rozsahu, předmětu, ceny a použití v rámci ekonomických činností, tíží důkazní břemeno i ohledně prokázání konkrétní osoby, jež mu plnění dodala. Právě na posouzení této otázky přitom v nespočtu případů závisí úspěch či neúspěch daňového subjektu. Nedá se však říct, že by v tomto ohledu Nejvyšší správní soud judikoval jednotně, když jsou v jednotlivých rozhodnutích mnohdy obsaženy i zcela protichůdné závěry. Považuji proto za vhodné se této problematice blíže věnovat, jednotlivá „judikatorní schémata“ Nejvyššího správního soudu identifikovat, rozebrat a konfrontovat s jinými závěry NSS i SDEU. Současně se pokusím z této spleti judikatorních závěrů vybrat ty, které dle mého názoru nejlépe reflektují specifika institutu odpočtu DPH tak, jak je chápe tuzemská i unijní judikatura.

5.1 Dlouholetá převažující judikatura

Z drtivé většiny rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vyplývá, že důkazní břemeno daňového subjektu zahrnuje i prokázání konkrétního a skutečného dodavatele. Tyto závěry se však dále rozcházejí v tom, zda tímto konkrétním a skutečným dodavatelem musí být současně právě a jedině osoba uvedená na daňovém dokladu jako jeho vystavitel, či nikoliv.

V tomto ohledu Nejvyšší správní soud v řadě svých rozhodnutí stanoví že *„je nezbytné, aby daňový subjekt prokázal (...) nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.“*¹³⁵ Dle uvedeného je tedy nutné, aby byla v řízení prokázána nejen konkrétní osoba skutečného dodavatele, ale rovněž i shoda mezi tímto skutečným a deklarovaným dodavatelem. Tento svůj závěr přitom NSS opírá především o nutnost souladu údajů uvedených na dokladu s realitou. Již v předcházející kapitole jsem však vysvětlil, z jakého důvodu nelze dle mého názoru považovat za správné, aby bylo přiznání nároku na odpočet vázáno na prokázání správnosti deklarovaných údajů. Citovaný závěr je ostatně dle mého názoru zcela jednoznačně vyloučen již rozhodnutím ve věci Lajka – Production, kde byl NSS právě před otázkou nesouladu deklarovaného dodavatele s dodavatelem skutečným postaven a judikoval v tom smyslu, že nesprávné či nepravdivé údaje (včetně údaje o dodavateli) mohou být v rámci dokazování nahrazeny údaji správnými a pravdivými a že nárok na odpočet nelze na základě takových nesrovnalostí upírat.

Obdobně i v rozsudku ze dne 30.01.2019, č. j. 6 Afs 305/2018-43, bod 19, Nejvyšší správní soud konstatoval, že daňovému subjektu nárok na odpočet v dané věci nepřísluší, neboť se mu nepodařilo prokázat, že plnění přijal od plátce. Zároveň však dodal, že pokud by se daňovému subjektu podařilo

¹³⁵ Citováno z rozsudku NSS ze dne 21.04.2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45, bod 18. Shodně též v rozsudku NSS ze dne 21.12.2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28. Obdobně např. v rozsudcích NSS ze dne 09.07.2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26, bod 18; ze dne 23.11.2015, č. j. 6 Afs 180/2015-17, bod 19; ze dne 27.05.2015, č. j. 8 Afs 73/2012-160, bod 97 nebo ze dne 27.09.2018, č. j. 5 Afs 277/2017-38, body 17 a 20.

prokázat, že plnění obdržel od jiného plátce (roz. od jiného, než je uvedeno na daňovém dokladu), pak by mu nebylo možné nárok odepřít.

Z posledních dvou zmíněných rozsudků tak vyplývá, že není sice nutné prokázat soulad deklarovaného dodavatele s dodatelem skutečným, avšak v každém případě daňový subjekt tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání přijetí plnění od konkrétního plátce DPH (ať již od plátce uvedeného na dokladu či jiného). Příklon k tomuto závěru lze přitom spatřovat i v dalších rozhodnutích Nejvyššího správního soudu.¹³⁶ Je tedy opět nezbytné prokazovat konkrétní osobu plátce, jenž plnění skutečně dodal, avšak s tím rozdílem, že tato osoba se nemusí shodovat s osobou uvedenou na dokladu. Takovýto závěr zcela jistě lépe odpovídá závěrům SDEU, který ve svých rozsudcích pravidelně shrnuje hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH (mezi něž řadí i poskytnutí plnění osobou povinnou k dani) a dodává, že jsou-li tyto podmínky splněny, nárok na odpočet v zásadě (až na podvodné či zneužívající jednání) nelze odepřít, a to i tehdy, nejsou-li splněny některé podmínky formální (mezi něž se řadí právě i náležitosti daňového dokladu včetně uvedení dodavatele; v podrobnostech viz výše). I já jsem přesvědčen o tom, že za situace, kdy z daňového řízení vyplyne, kdo je skutečným dodavatelem, a že je tato osoba plátcem, nemá odepření nároku na odpočet pro nesoulad mezi skutečným a deklarovaným stavem s přihlédnutím k judikatuře SDEU legitimní ospravedlnění.

Lze tak uzavřít, že dle dosavadní ustálené judikatury je nárok na odpočet daně podmíněn prokázáním konkrétní osoby jako skutečného dodavatele zdanitelného plnění. K jistým inkonzistencím a rozporům však napříč jednotlivými rozhodnutími dochází v tom, zda je nutné, aby tento konkrétní dodavatel byl současně i dodavatelem uvedeným na dokladu. Podotýkám však, že tento rozpor lze do jisté míry odstranit výkladem předestřeným například v usnesení NSS ze dne 23.08.2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, bod 4: „(...) *judikatura Nejvyššího správního soudu dlouhodobě zastávala názor, že podmínkou vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu je prokázání, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění, z něhož uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu, od konkrétního dodavatele (zpravidla tedy od dodavatele, jenž vystavil daňový doklad, jímž daňový subjekt dokládá nárok na odpočet DPH).*“¹³⁷ Z citované pasáže tak vyplývá, že je dle dosavadní judikatury nezbytné prokázat přijetí plnění od konkrétního dodavatele, přičemž touto osobou zpravidla bude osoba uvedená na dokladu, nicméně nemusí tomu tak být. Jistě však lze jedině doporučit, aby v tomto ohledu judikoval Nejvyšší správní soud jednotně, a to i s ohledem na právní jistotu a předvídatelnost soudního rozhodování.

5.2 Recentní odchylky od převažující judikatury

V nedávné době se však na poli Nejvyššího správního soudu začaly objevovat názory, které lze sice zatím označit jako minoritní, avšak současně velmi významné, zajímavé a svým způsobem „revoluční“,

¹³⁶ Např. rozsudky NSS ze dne 14.03.2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61, bod 31 nebo ze dne 07.11.2018, č. j. 3 Afs 92/2017-45, bod 21.

¹³⁷ V bodě 29 citovaného usnesení však první senát na uvedenou rozpornost přesto upozorňuje.

neboť vyvracejí ustálené pravidlo, podle něž je prokázání konkrétního dodavatele zdanitelného plnění součástí důkazního břemene daňového subjektu. Dne 02.08.2017 vydal Nejvyšší správní soud pod č. j. 4 Afs 58/2017-78 rozsudek ve věci žalobce STAVITELSTVÍ MELICHAR, s.r.o. (dále jen „**rozsudek ve věci Melichar**“), v němž s odkazem především na judikaturu Soudního dvora Evropské unie¹³⁸ dospěl k závěru, že „i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět“ (bod 42). V projednávané věci nebylo zpochybňováno samotné uskutečnění zdanitelného plnění, avšak správce daně nárok na odpočet přesto neuznal, a to z důvodu nevyvrácených pochybností o tom, zda fakturované plnění bylo skutečně provedeno uvedenými dodavateli. Konkrétně přitom správce daně pochyboval zejména o schopnosti dodavatelů provést práce v uvedeném rozsahu vzhledem k jejich personálním a technickým možnostem, jakož i o cenách fakturovaných za tyto práce, které měly převyšovat ceny obvyklé.

Nejvyšší správní soud však konstatoval, že pochybnosti správce daně o tom, zda plnění skutečně poskytla osoba uvedená na daňovém dokladu či zda je poskytla v deklarovaném rozsahu, nepostačují k unesení důkazního břemene ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť takové okolnosti předně daňový subjekt vůbec nemusí prokazovat (body 39 a 43). Daňový subjekt dle uvedeného závěru netíží důkazní břemeno stran prokázání, že plnění skutečně poskytla osoba uvedená na dokladu, a proto ani správce daně nemůže unést své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tím, že o poskytnutí plnění ze strany této osoby předestře pochybnosti. Dle rozsudku ve věci Melichar by pochybnost správce daně o skutečném dodavateli zdanitelného plnění mohla vést k odepření nároku na odpočet pouze tehdy, bylo-li by prokázáno, že dané plnění je zatíženo podvodným jednáním, o němž daňový subjekt nárokující si odpočet věděl nebo vědět měl a mohl.

Podstatné je tedy postřehnout, že dle uvedeného závěru NSS je potřeba případné pochybnosti správce daně o dodavateli prověřovat ruku v ruce s možným podvodem na DPH. I v tomto ohledu je rozsudek ve věci Melichar průlomový, neboť až do této doby NSS judikoval, že v případě nároku na odpočet je třeba striktně odlišovat 2 „fáze“ dokazování – a sice fázi prokazování, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je uvedeno na předložených dokladech, resp. že došlo ke splnění všech hmotněprávních podmínek nároku na odpočet (ohledně čehož nese důkazní břemeno daňový subjekt) na straně jedné, od prošetřování případného podvodného jednání na straně druhé (kde naopak tíží důkazní břemeno správce daně).¹³⁹ Dle dosavadní judikatury je zcela zbytečné zabývat se případným podvodem na DPH, pokud není ze strany daňového subjektu prokázáno, že plnění bylo uskutečněno a že bylo přijato od konkrétního plátce DPH, neboť do té doby zde žádné (podvodné ani jiné) daňově relevantní jednání

¹³⁸ Především bylo odkazováno na rozsudky SDEU ve věci *Bonik* a *Stehcemp* (viz body 40 a 41 rozsudku ve věci Melichar).

¹³⁹ Viz např. rozsudky NSS ze dne 21.12.2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35, body 13-15; ze dne 21.12.2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28 nebo ze dne 05.10.2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, bod 16.

není. Nutno však podotknout, že i po vydání rozsudku ve věci Melichar v tomto ohledu judikuje Nejvyšší správní soud zcela totožně, jako tomu bylo dosud.¹⁴⁰

Rozsudek ve věci Melichar byl následně potvrzen v rozsudku NSS ze dne 20.09.2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, který se týká téhož daňového subjektu, avšak daně z příjmů právnických osob. Šestý senát se zde k rozsudku ve věci Melichar vyjádřil následovně: „*Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí naopak vysvětlil, že neobstojí právní závěry žalovaného, neboť v případě daně z přidané hodnoty zjednodušeně řečeno pro uznání nároku na odpočet daně postačí, pokud plátce daně předloží fakturu od svého subdodavatele, který je plátcem daně, ledaže správce daně prokáže, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně daně z přidané hodnoty.*“ Za souhlasný lze považovat i rozsudek NSS ze dne 26.09.2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139, bod 68, kde však k aplikaci závěrů uvedených v rozsudku ve věci Melichar pro údajnou odlišnost skutkového stavu nedošlo.

5.3 Snahy o odstranění vzniklých rozporností

Závěry učiněné v rozsudku ve věci Melichar jsou zcela jednoznačně neslučitelné s dosavadní převažující judikaturou Nejvyššího správního soudu, přičemž se jedná o rozpor tak významný, že nezbylo, než jej předložit k posouzení rozšířenému senátu. Poněkud překvapivě k tomu však došlo až po bezmála jednom roce, a sice usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 23.08.2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, v právní věci žalobkyně Kemwater ProChemie s.r.o., přičemž ostatní do té doby vydávaná rozhodnutí, pro něž byla sporná otázka ohledně důkazního břemene klíčová, rozsudek ve věci Melichar zcela přehlížela.¹⁴¹ Po předložení věci rozšířenému senátu pak v lepším případě dochází k přerušení probíhajících řízení závislých na této otázce, nicméně nezřídka Nejvyšší správní soud rozhoduje dle dosavadní ustálené judikatury, rozsudku ve věci Melichar a předložení věci rozšířenému senátu navzdory.¹⁴² Rozhodně se tak nedá říct, že by rozsudek ve věci Melichar představoval v judikatuře Nejvyššího správního soudu vítanou změnu.

Ve věci Kemwater ProChemie byla správcem daně zpochybněna výlučně osoba dodavatele, přičemž daňovému subjektu se následně nepodařilo skutečného dodavatele zdanitelného plnění prokázat, ačkoliv nebylo vyloučeno, že se daňový subjekt mohl subjektivně domnívat, že mu plnění skutečně je poskytováno deklarovaným dodavatelem. Krajský soud dospěl k závěru, že v projednávané věci sice nebyla prokázána identita skutečného dodavatele, nicméně není pochyb o tom, že plnění bylo přijato od „nějakého“ plátce, a to vzhledem k obratu, jehož tento dodavatel musel v důsledku nesporně uskutečněných plnění dosáhnout. Následně krajský soud připomněl, že dosavadní ustálená judikatura požadující prokázání konkrétního dodavatele byla překonána rozsudkem ve věci Melichar. Vzhledem k tomu, že plnění

¹⁴⁰ Viz např. rozsudky NSS ze dne 25.07.2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, body 27-28 nebo ze dne 13.11.2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64, body 22-23.

¹⁴¹ Viz např. rozsudky NSS ze dne 16.05.2018, č. j. 5 Afs 175/2017-38 či ze dne 31.07.2018, č. j. 3 Afs 216/2017-33.

¹⁴² Viz např. rozsudky NSS ze dne 27.09.2018, č. j. 5 Afs 277/2017-38; ze dne 07.11.2018, č. j. 3 Afs 92/2017-45 či ze dne 22.08.2019, č. j. 2 Afs 121/2017-54.

nesporně uskutečnil „nějaký“ plátce, jehož konkrétní totožnost však není třeba daňovým subjektem prokázat, jakož i vzhledem k tomu, že nebylo prokázáno zaviněné zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH, krajský soud rozhodl ve prospěch daňového subjektu.

První senát NSS rozhodující o podané kasační stížnosti dospěl k závěru, že v judikatuře zdejšího soudu existuje významný rozpor, a usnesením věc předložil k posouzení rozšířenému senátu s otázkou, zda „je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla?“. V odůvodnění tohoto usnesení první senát shrnuje dosavadní judikatorní praxi i závěry rozsudku ve věci Melichar, včetně několika rozsudků SDEU, a předesílá, že dle jeho názoru je nezbytné setrvat na dosavadní judikatorní praxi (tj. že součástí důkazního břemene daňového subjektu je i prokázání konkrétní osoby dodavatele, přičemž nedojde-li k tomu, je na místě nárok na odpočet nepřiznat, aniž by bylo nezbytné posuzovat možné zapojení do podvodu na DPH). Dle prvního senátu je prokázání konkrétní osoby dodavatele jednou z hmotněprávních podmínek, kterou nelze zúžit či rozšířit, jak stanoví rozsudek ve věci Melichar.

Rozšířený senát se z důvodu přesahu sporné otázky do roviny unijního práva usnesením ze dne 11.03.2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54 obrátil na Soudní dvůr Evropské unie s následujícími předběžnými otázkami: „Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani? Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odeprít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?“. V předkládacím usnesení současně rozšířený senát vyjádřil přesvědčení, že správce daně má odmítnout nárok na odpočet v případě, že daňový subjekt neunese důkazní břemeno ohledně totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění.

Je tak přinejmenším pravděpodobné, že budoucí vývoj vnitrostátní judikatury týkající se prokazování dodavatele se bude odvíjet především od posouzení podaných předběžných otázek Soudním dvorem. Na následujících stránkách se pokusím nastínit klíčové argumenty obsažené v předkládacím usnesení rozšířeného senátu NSS, což považuji za vhodné i s přihlédnutím k tomu, že z předkládacího usnesení je dobře patrné ratio stojící za závěry rozsáhlé tuzemské judikatury podmiňující přiznání nároku na odpočet prokázáním konkrétního dodavatele. Současně se (zejm. s přihlédnutím k dosavadní judikatuře SDEU) pokusím predikovat výsledek řízení o předběžných otázkách.

Rozšířený senát se v předkládacím usnesení vyjadřoval ke dvěma odlišným situacím, resp. ke dvěma skutkovým východiskům, a sice:

(a) neprokáže se konkrétní dodavatel nesporně poskytnutého plnění, nicméně z okolností vyplývá, že plnění „nějaký“ plátce poskytl – plnění tedy sice poskytla neznámá osoba, avšak je jisté, že tato neznámá osoba byla plátcem;

(b) neprokáže se konkrétní dodavatel nesporně poskytnutého plnění, a současně nelze říct, zda plnění vůbec „nějaký“ plátce poskytl – plnění tedy poskytla neznámá osoba, a nadto z okolností ani nevyplývá, že tato neznámá osoba byla plátcem.

5.4 Problém – plnění poskytnuto ze strany neznámé osoby, o níž je však jisté, že byla plátcem

V **případě ad (a)** se jedná o situace, kdy z dokazování vyplyne, že osoba poskytující plnění byla plátcem, a to aniž by bylo prokázáno, o jakou konkrétní osobu se jednalo. Typicky tomu tak bude tehdy, je-li vzhledem k rozsahu a ceně nesporně poskytnutého plnění zjevné, že osoba, která je poskytla, přesáhla hranici obratu rozhodnou pro vznik povinného plátcovství. Rozšířený senát se k této otázce v předkládacím usnesení vyjádřil tak, že je na místě nárok na odpočet DPH nepřiznat a bezvýhradně trvat na prokázání konkrétního dodavatele, neboť v opačném případě by se tím dle bodů 26 a 27 usnesení „*otvíraly nové cesty k významným daňovým únikům*“. Aby totiž členské státy mohly prokázat podvod na DPH, musí mít alespoň základní informace o řetězci, v rámci něhož k plnění došlo. Pokud není vůbec zřejmé, kdo byl dodavatelem plnění, fakticky není možné prokázat daňový podvod (bod 26). Je tak na místě posoudit, zda takový argument k obhájení nepřiznání nároku na odpočet v případě ad (a) postačuje? Osobně jsem přesvědčen, že nikoliv, a to hned z několika důvodů.

Předně, již výše jsem uváděl, že SDEU ve svých rozhodnutích pravidelně shrnuje hmotněprávní podmínky a současně vyzdvihuje i jejich taxativní výčet a skutečnost, že právě a jedině na tyto podmínky se nárok na odpočet váže, když uvádí „*pokud jsou tyto podmínky splněny, v zásadě nemůže být nárok na odpočet daně nepřiznán*“.¹⁴³ V případě ad (a) nepochybně hmotněprávní podmínky splněny jsou, neboť mezi ně se dle judikatury SDEU neřadí prokázání „*přijetí plnění od konkrétní osoby povinné k dani (resp. plátce)*“ ale pouze „*přijetí plnění od osoby povinné k dani (resp. plátce)*“.

Na tom nic nemůže změnit ani názor NSS, podle nějž je třeba klást důraz právě na zmiňovanou konkrétnost, tedy že podmínkou je nikoliv pouhé přijetí plnění od „*nějakého jiného plátce*“, nýbrž od „*konkrétního jiného plátce*“ (bod 27 in fine či 28). Takový závěr totiž ve své podstatě jde nad rámec směrnice o DPH¹⁴⁴ (tak, jak je vykládána Soudním dvorem) i ZDPH,¹⁴⁵ a tedy rozšiřuje výčet podmínek nároku na odpočet. Překročení mantinelů daných směrnicí je však s ohledem na výše zmiňovanou judikaturu SDEU zcela zapovězeno, neboť to může nepříznivě ovlivnit nárok na odpočet jakožto základní zásadu společného systému DPH. Závěr NSS by však dle mého názoru neobstál ani s ohledem pouze na vnitrostátní právní úpravu, neboť ZDPH podmínku prokázání konkrétního dodavatele nestanoví,

¹⁴³ Viz rozsudek SDEU ve věci *Maks Pen*, bod 25 in fine.

¹⁴⁴ Konkrétně čl. 168 písm. a) in fine, který hovoří toliko o „*jiné osobě povinné k dani*“.

¹⁴⁵ Konkrétně ust. § 73 odst. 1 písm. a), který hovoří toliko o „*jiném plátcí*“.

a správce daně tak s ohledem na zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, tolik vlastní veřejnému právu, nemůže její splnění vyžadovat.

I kdybych vyšel z předpokladu, že příslušná ustanovení směrnice o DPH a ZDPH umožňují dvojitý výklad (a nejde tedy o rozšíření podmínek o další podmínku), by dle mého názoru nebylo možné považovat za správnou variantu předestřenou rozšířeným senátem (tedy že pojem „jiný plátce“ se má vykládat nikoliv jako „nějaký plátce“, ale jako „konkrétní plátce“). Takové znění je totiž zcela jistě pro daňový subjekt méně příznivé, a proto s ohledem na zásadu in dubio mitius není možné je aprobovat. Tato zásada, která je Ústavním soudem dokonce považována za ústavní princip v oblasti správy daní, totiž ukládá, aby se v případě, existují-li dva možné způsoby interpretace daňového právního předpisu, postupovalo mírněji ve prospěch daňového subjektu.¹⁴⁶

Rozšířit výčet hmotněprávních podmínek tudíž není přípustné, zrovna tak jako není přípustné vykládat potenciálně dvojznačné ustanovení způsobem méně příznivým pro daňový subjekt. Přijatelným současně zcela jistě není ani požadavek, aby daňový subjekt naplnění podmínky „přijetí plnění od jiného plátce“ prokázal právě a jedinec prostřednictvím prokázání konkrétního dodavatele – plátce. Takováto důkazní limitace nemá zákonnou oporu, a naopak je přímo rozporná s ust. § 93 odst. 1 daňového řádu, podle nějž lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Skutečnost, že plnění poskytl plátce, lze přitom vedle prokázání jeho identity mnohdy prokázat i jinak, například právě prostřednictvím rozsahu a objemu poskytnutého plnění, tj. obratu, který toto plnění přineslo.

Konečně zbývá dodat, že na výše uvedeném nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že požadavek na prokázání konkrétního dodavatele je motivován snahou potírat daňové podvody, a to ačkoliv rozšířený senát v bodě 27 předkládacího usnesení připomíná judikaturu SDEU, podle níž je boj proti daňovým únikům cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH.¹⁴⁷ SDEU totiž současně ve svých rozsudcích stanoví velmi přísná pravidla, kdy může dojít k odepření nároku na odpočet DPH z důvodu podvodného jednání, přičemž jejich přísnost se odvíjí právě od toho, že odpočet je základní zásadou společného systému DPH a základním právem daňového subjektu, které lze odepřít pouze v krajních případech. Podle těchto pravidel musí správce daně vždy v první řadě prokázat jak existenci daňového podvodu, tak i zaviněnou účast daňového subjektu na něm, a následně náležitě vyhodnotit (ne)přijetí dostatečných opatření daňovým subjektem k zamezení této účasti. K odepření nároku tak může dojít jedinec tehdy, unese-li správce daně své rozsáhlé důkazní břemeno.

Názor rozšířeného senátu však jde dle mého názoru přímo proti těmto pravidlům, neboť umožňuje odepřít nárok na odpočet DPH tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky a současně není prokázána

¹⁴⁶ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 168.

¹⁴⁷ Viz např. rozsudky SDEU ve věci *Bonik*, bod 35; ve věci *Maks Pen*, bod 26 či ve věci *Stehcemp*, bod 46.

existence daňového podvodu a zaviněná účast daňového subjektu na něm. Dle závěru rozšířeného senátu by tak byl odepřen nárok na odpočet daňovému subjektu, který splnil veškeré hmotněprávní podmínky, a to pouze z důvodu, že zde potenciálně může existovat daňový podvod, do něžž potenciálně může být daňový subjekt zaviněně zapojen. Daňový subjekt by byl zároveň ve své podstatě sankcionován odepřením nároku na odpočet z toho důvodu, že není schopen nad rámec svého důkazního břemene poskytnout dodatečné informace usnadňující důkazní pozici správce daně ve fázi posuzování daňového podvodu. Rozšířený senát současně jako by opomíjel, že i v případě existence daňového podvodu do něj může být daňový subjekt zapojen toliko nevědomky a nezaviněně (tj. ani nedbalostně).

5.5 Problém – plnění poskytnuto ze strany neznámé osoby, o níž není jisté, zda byla plátcem

V **případě ad (b)** je situace komplikovanější, neboť zde není s jistotou osvědčeno ani splnění všech hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH (tj. že plnění bylo poskytnuto jiným plátcem). Právě tato skutečnost přitom vedle již zmíněného umožnění potírání daňových podvodů představuje nosný argument rozšířeného senátu.¹⁴⁸

Přijetí plnění od osoby povinné k dani (dle unijního práva) resp. plátce (dle ZDPH) se nepochybně řadí mezi hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH. Současně se tuzemská i vnitrostátní judikatura shodují na obecném závěru, že ohledně hmotněprávních podmínek tíží důkazní břemeno daňový subjekt.¹⁴⁹ V případě ad (b) tak bude nezbytné posoudit, zda lze navzdory těmto obecným východiskům dospět k závěru, že daňový subjekt netíží důkazní břemeno ohledně prokázání konkrétního skutečného dodavatele, vyjádří-li správce daně pochybnosti o souladu dodavatele deklarovaného s dodavatelem skutečným (to vše za předpokladu, že není možné z okolností dovodit, že plnění bylo poskytnuto plátcem, ačkoliv neznámo jakým – k tomu viz ad a.). Jinými slovy je klíčové zodpovědět, zda je důvodné na prokazování dodavatele klást odlišné požadavky oproti prokazování ostatních hmotněprávních podmínek? Ze závěru rozsudku ve věci *Melichar*, několika málo rozhodnutí NSS jej potvrzujících a především z rozsáhlé judikatury SDEU dle mého názoru vyplývá, že ano.

5.5.1 Klíčové judikatorní závěry Soudního dvora

K zodpovězení položené otázky je nezbytné vyjít z přílehlavé judikatury SDEU i NSS a současně mít na paměti široce projudikovaná základní východiska, podle nichž odpočet představuje základní zásadu společného systému DPH, nedílnou součást mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen.

SDEU byl v minulosti již mnohokrát postaven před obdobnou otázkou. Za přílehlavé v tomto ohledu považuji především tři rozhodnutí SDEU, a sice především již zmiňovaná rozhodnutí ve věci *Maks Pen* a ve věci *Vikingo Fővállalkozó*, a vedle toho i usnesení ze dne 10.11.2016, ve věci C-446/15, *Signum Alfa Sped.*

¹⁴⁸ Viz např. body 14, 26 či 28 předkládacího usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 11.03.2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54.

¹⁴⁹ Na což s odkazem na řadu soudních rozhodnutí upozorňuje i rozšířený senát v předkládacím usnesení sp. zn. 1 Afs 334/2017-54, bod 23.

V rozsudku ve věci *Maks Pen* nebyl stejnojmenné bulharské společnosti uznán nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, ačkoliv o uskutečnění těchto plnění nebylo sporu, a to z důvodu pochybností a následného neprokázání, že dané plnění poskytli právě deklarovaní dodavatelé. Pochybnosti přitom spočívaly zejména v tom, že deklarovaní dodavatelé nedisponovali nezbytným personálem, hmotnými prostředky ani aktivy, náklady na daná plnění nebyly zaznamenány v účetnictví těchto dodavatelů, atp.¹⁵⁰ V řízení proto byla posuzována otázka, „*zda musí být směrnice 2006/112 vykládána v tom smyslu, že brání osobě povinné k dani, aby provedla odpočet DPH uvedené na fakturách vystavených dodavatelem v případě, že plnění bylo sice poskytnuto, ale ve skutečnosti patrně nikoli tímto dodavatelem (...)*“, přičemž při jejím řešení SDEU vycházel ze skutkového stavu, podle nějž plnění patrně deklarovaní dodavatelé neposkytli, a neví se, kdo je skutečným dodavatelem.

Klíčový závěr SDEU obsáhl do bodu 31 rozsudku, podle kterého pouhá skutečnost, že plnění ve skutečnosti nebylo poskytnuto dodavatelem uvedeným na faktuře ani jeho subdodavatelem, nepostačuje sama o sobě k tomu, aby vyloučila nárok na odpočet. V odpovědi na položenou otázku proto SDEU v bodě 32 uzavřel, že směrnice o DPH „*brání osobě povinné k dani, aby provedla odpočet DPH uvedené na fakturách vystavených dodavatelem v případě, že plnění sice bylo poskytnuto, ale ve skutečnosti patrně nikoli tímto dodavatelem ani jeho subdodavatelem, zejména proto, že tyto osoby nedisponovaly nezbytným personálem, hmotnými prostředky ani aktivy, že náklady na tato plnění nebyly zaznamenány v jejich účetnictví a že se totožnost osob, které podepsaly některé dokumenty jako dodavatelé, ukázala jako sporná, jsou-li splněny dvě podmínky, a sice že tyto skutečnosti představují podvodné jednání a že s ohledem na objektivní informace předložené daňovými orgány je prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí tohoto daňového úniku.*“

V rámci odůvodnění se SDEU opírá především o základní charakteristiky odpočtů (body 23 a 24), pouze ve zkratce shrnuje hmotněprávní podmínky (bod 25) a následně celou situaci řeší prizmatem podvodu na DPH (body 26-30). SDEU tedy, a to především v samotné odpovědi na položenou otázku, ve své podstatě říká, že pochybnosti o konkrétní osobě dodavatele nejsou způsobilé založit důkazní břemeno na straně daňového subjektu (tj. jeho povinnost prokázat, že plnění skutečně dodal deklarovaný dodavatel, případně jaký konkrétní dodavatel jej dodal), nýbrž mají být používány k prokázání existence daňového podvodu a současně k prokázání objektivních okolností, na jejichž základě si daňový subjekt mohl a měl být vědom toho, že se účastní na daňovém podvodu. Již pouze na základě tohoto rozsudku by dle mého názoru bylo možné říci, že závěry Nejvyššího správního soudu nejsou udržitelné.

Ve věci *Signum Alfa Sped* orgány maďarské daňové správy uzavřely, že deklarované plnění sice bylo uskutečněno, avšak s jistotou nikoliv ze strany společnosti uvedené na dokladu, přičemž skutečný

¹⁵⁰ Viz rozsudkek SDEU ve věci *Maks Pen*, body 16-21.

dodavatel se nezjistil a nebylo tak ani zřejmé, zda vůbec byl osobou povinnou k dani.¹⁵¹ Soudní dvůr Evropské unie zde de facto zopakoval své závěry vyslovené již v rozsudku ve věci *Maks Pen* a konstatoval, že směrnice o DPH „*musí být vykládána v tomto smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňové orgány odepřou osobě povinné k dani právo na odpočet dlužné nebo odvedené daně z přidané hodnoty týkající se služeb, které byly této osobě poskytnuty, pokud fakturám týkajícím se těchto služeb nelze přiznat věrohodnost, jelikož osoba vystavující tyto faktury nemohla být skutečným poskytovatelem uvedených služeb, ledaže by bylo s přihlédnutím k objektivním prvkům, a aniž by bylo po osobě povinné k dani provádět ověřování, která jí nepřísluší, prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že k poskytnutí uvedených služeb dochází v rámci podvodu v oblasti daně z přidané hodnoty, což musí ověřit předkládající soud.*“

Ve věci *Signum Alfa Sped* tak Soudní dvůr uzavřel, že daňovému subjektu nelze odeprít nárok na odpočet ani v případě, je-li zcela nesporné, že plnění nebylo uskutečněno ze strany deklarovaných společností a skutečný dodavatel není znám, tudíž nelze s jistotou osvědčit ani jeho postavení coby plátce, ledaže by správce daně prokázal, že uvedené plnění bylo součástí podvodného jednání, o němž daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl. Jedná se zde tedy nikoliv o případ pouhých pochybností ohledně toho, zda plnění dodala osoba uvedená na dokladu, ale tato skutečnost je zcela nesporná. I přesto Soudní dvůr s odkazem na základní charakteristiky odpočtů (zejm. skutečnost, že odpočet představuje základní zásadu, na níž společný systém DPH stojí) akcentuje nutnost posuzovat danou situaci prizmatem podvodu na DPH. Takový závěr je přitom zcela důvodný, neboť v opačném případě by byl daňový subjekt de facto sankcionován pouze za to, že se ocitl v důkazní nouzi, aniž by bylo náležitě zohledněno, zda na zastření skutečného dodavatele nesl svůj podíl viny či zda byl do daňového podvodu zatažen nevědomky.

SDEU zde současně upozornil, že identifikace skutečného dodavatele není sama o sobě relevantní ve vztahu k posuzování, zda daňový subjekt věděl nebo vědět měl, že dané plnění bylo součástí podvodu, jehož se dopustil výstavce daňového dokladu (deklarovaný dodavatel).¹⁵² To považuji za podstatný závěr, neboť tím SDEU reaguje na argumentaci spočívající v tom, že daňová správa de facto nemá u koho prověřovat spáchání podvodu, není-li postaveno na jisto, kdo je skutečným dodavatelem.¹⁵³ Ani já uvedený argument nepovažuji za důvodný. Správce daně má k dispozici daňový doklad s uvedením dodavatele. Má-li pak správce daně pochybnosti o uskutečnění plnění ze strany daného dodavatele, nic mu nebrání posoudit, zda právě uvedení této osoby jako potenciálně fiktivního dodavatele představuje součást podvodného jednání, a následně, zda daňový subjekt o takovém podvodném jednání (spočívajícím mj. v tom, že uvedený dodavatel plnění ve skutečnosti nedodá), věděl či vědět měl a mohl.

¹⁵¹ Ze shrnutí obsaženého v bodu 25 předkládacího usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 11.03.2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54.

¹⁵² OUDES, Filip. *Výklad podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně*. Brno, 2017. Rigorózní práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity, s. 49.

¹⁵³ Viz např. předkládací usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 11.03.2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54, bod 26 in fine.

Konečně velmi obsáhle se k problematice prokazování dodavatele SDEU vyjádřil v recentním rozhodnutí ze dne 03.09.2020 ve věci *Vikingo Fővállalkozó*, kde byl ze strany maďarské daňové správy zpochybněn nárok na odpočet z důvodu porušení plnění nikoliv od deklarovaného dodavatele, nýbrž od neznámé osoby (bod 24). SDEU byl v předmětné věci postaven před otázkou, zda musí být směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že „brání vnitrostátní praxi, podle níž správce daně odpírá osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH odvedené na základě porušení zboží, které jí bylo dodáno, s odůvodněním, že faktury týkající se těchto nákupů nelze považovat za věrohodné, jelikož zaprvé vystavitel těchto faktur uvedeného zboží nemohl kvůli nedostatku potřebných materiálních a lidských zdrojů vyrobit ani dodat, a toto zboží tedy bylo ve skutečnosti porušeno od jiné osoby, jejíž totožnost nebyla určena (...)“. Dle zjištěného skutkového stavu plnění poskytnuto bylo, avšak není známo kým. Soudní dvůr předně opět shrnul základní charakteristiky odpočtů, a následně obdobně jako v rozsudku ve věci *Maks Pen* uvedl, že skutečnost, že plnění neposkytl vystavitel faktur ani jeho subdodavatel, nepostačuje k tomu, aby mohl být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet (bod 47).

K velmi zajímavému a nikoliv méně důležitému závěru SDEU dochází v bodě 49, kde uvádí, že bylo-li plnění skutečně poskytnuto a daňový subjekt jej použil pro účely svých zdaněných plnění, nárok na odpočet mu v zásadě nelze odepřít. V bodě 50 a následujících pak SDEU rozvíjí v předchozím bodě nastíněnou výjimku ze zásady, a sice podvod na DPH. Z uvedeného lze tedy dovodit, že daňový subjekt tíží důkazní břemeno pouze ohledně prokázání uskutečnění zdanitelného plnění a ohledně jeho použití v rámci ekonomických činností. Případné pochybnosti o osobě dodavatele tak nejsou způsobilé založit povinnost daňového subjektu prokázat konkrétního dodavatele, neboť tyto pochybnosti mají být posuzovány v rámci podvodu na DPH, kde však tíží důkazní břemeno nikoliv daňový subjekt, ale správce daně.

Je důležité upozornit, že ani Soudním dvorem učiněné závěry neumožňují daňovému subjektu počínat si při svém obchodování ve vztahu k prověřování dodavatele zcela neobezřetně, neboť v rámci posuzování podvodu na DPH lze eventuálně klást daňovému subjektu k tíži i skutečnost, že se neinformoval o osobě dodavatele. Dochází zde totiž k posuzování přijetí tzv. rozumných opatření, jež daňový subjekt přijímá a provádí k zamezení své potenciální účasti na daňovém podvodu. Jejich nepřijetí přitom může mít pro daňový subjekt neblahé důsledky v podobě odepření nároku na odpočet pro zaviněnou účast na podvodném jednání. Je však nezbytné si uvědomit, že posuzování (ne)přijetí takových rozumných opatření má své místo teprve tehdy, prokáže-li správce daně jak existenci podvodu, tak i objektivních okolností, na jejichž základě vůbec daňový subjekt mohl pojmout podezření o tom, že zde podvod na DPH může existovat.¹⁵⁴ V bodu 54 rozhodnutí ve věci *Vikingo Fővállalkozó*, pak SDEU konstatuje, že rozsah takových opatření, jejichž přijetí lze po daňovém subjektu vyžadovat, závisí na okolnostech daného

¹⁵⁴ Viz např. rozsudky NSS ze dne 27.10.2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33, bod 17; nebo ze dne 12.06.2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, bod 21.

případu a zjednodušeně řečeno na množství a závažnosti indicií svědčících o tom, že daná transakce může být zatížena podvodem na DPH.¹⁵⁵

I v tomto ohledu však SDEU stanoví určité limity, když určuje, jaká opatření činěná ve vztahu k dodavateli daňová správa obecně (nehledě na okolnosti) po daňovém subjektu požadovat nemůže. V tomto smyslu SDEU v bodě 56 uvádí, že „*správce daně nicméně nemůže od osoby povinné k dani vyžadovat, aby složitě a důkladně prověřovala svého dodavatele, a fakticky tak na ni přenést kontrolní úkony, které má vykonávat on sám (...) správce daně obecně nemůže vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalosti či úniku u plnění na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady.*“¹⁵⁶ Uvedené skutečnosti tak daňový subjekt vůbec zjišťovat nemusí, resp. doklady o nich nemusí disponovat, a v tomto ohledu mu ze strany daňové správy nemůže být ničeho vytýkáno.

5.5.2 Neudržitelnost závěrů Nejvyššího správního soudu

SDEU tedy striktně limituje správce daně v tom, jakých skutečností může využívat k odepření nároku na odpočet DPH pro účast daňového subjektu na daňovém podvodu. V tomto ohledu správce daně v žádném případě nemůže klást daňovému subjektu k tíži skutečnost, že si důkladně neproověroval svého dodavatele uvedeného na faktuře, jeho schopnost dodat fakturované plnění, ani zda je tento dodavatel skutečně osobou povinnou k dani a současně nemůže daňovému subjektu jít k tíži ani to, že nedisponuje doklady, kterými by toto své ověření a tuto schopnost či postavení dodavatele osvědčil. To dokonce ani tehdy, je-li postaveno na jisto, že k daňovému podvodu došlo a že zde existují objektivní okolnosti, na jejichž základě si daňový subjekt své účasti na takovém podvodu mohl a měl být vědom. Tím spíše nelze dospět k závěru, aby v situaci, kdy není zjištěna ani existence podvodu, ani objektivních okolností, mohl správce daně zcela přenášet důkazní břemeno na daňový subjekt a pod hrozbou neuznání nároku na odpočet po něm požadovat, aby prokázal, že deklarovaný dodavatel plnění skutečně dodal.

Jinými slovy, nelze-li daňovému subjektu za žádných okolností klást k tíži, že si v rámci realizace transakce neověřil, že dodavatel uvedený na faktuře bude (resp. může být) skutečným dodavatelem zdanitelného plnění, pak logicky nelze po daňovém subjektu požadovat, aby v tomto ohledu nesl důkazní břemeno. Je přinejmenším s podivem, že Nejvyšší správní soud požaduje po daňovém subjektu rozptýlení pochybností ohledně dodavatele zdanitelného plnění a unesení „přeneseného“ důkazního břemene, když na druhé straně SDEU setrvale judikuje, že daňový subjekt není povinen si ověřovat schopnost dodavatele

¹⁵⁵ K tomu viz např. i již zmiňovaný rozsudek ve věci *Stehcemp*, bod 51 a 52.

¹⁵⁶ Shodně např. v rozsudku SDEU ze dne 31.01.2013, ve věci C-643/11, *LVK-56 EOOD*, bod 61, nebo v již zmiňovaném rozsudku ve věci *Stehcemp*, bod 52.

plnění dodat, jeho postavení coby osoby povinné k dani ani další skutečnosti týkající se tohoto dodavatele, a rovněž není povinen opatřovat si v této rovině jakékoliv doklady. SDEU požadavek na takové ověření a doklady zapovídá i tehdy, je-li prokázána existence podvodu a okolností, na jejichž základě si sám daňový subjekt takového podvodu mohl být vědom, zatímco NSS takové ověření schopnosti dodavatele a důkazy o ní striktně vyžaduje ještě před prokázáním existence podvodu na DPH a objektivních okolností, a to pod hrozbou ztráty nároku na odpočet.

SDEU tedy pochybnosti ohledně dodavatele setrvale řeší v rovině podvodu na DPH, a současně ve svých rozsudcích limituje správce daně v tom, jaké skutečnosti lze v tomto ohledu klást daňovému subjektu k tíži. Dle dosavadní judikatury by však věc do fáze posuzování podvodu ani nedošla, neprokázal-li by daňový subjekt, kdo konkrétně mu plnění dodal a že byl plátcem DPH. Jsem proto přesvědčen, že Nejvyšší správní soud zmíněnou ustálenou judikaturu SDEU ve své podstatě zbavuje jejího smyslu, neboť k aplikaci jejích požadavků vůbec nemůže dojít. SDEU se nepochybně snaží zamezit excesivním požadavkům správce daně, k nimž dochází při prověřování podvodu na DPH, a v tomto ohledu stanoví, že správce daně nemůže v rámci pověřování podvodu na DPH požadovat po daňovém subjektu ověřování schopnosti dodavatele plnění dodat, jeho postavení osoby povinné k dani, atp., aby na druhé straně Nejvyšší správní soud daňovému subjektu odpíral nárok na odpočet již ve fázi takového prověřování daňového podvodu předcházející, a to pouze z toho důvodu, že daňový subjekt není schopen poskytnout důkazní prostředky, jimiž by postavil na jisto, že konkrétní dodavatele plnění dodat mohl a dodal, a je osobou povinnou k dani (resp. plátcem).

Lze tak uzavřít, že SDEU se ve svých rozhodnutích pravidelně potýká s otázkou, jaké následky lze vyvodit z pochybností ohledně uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem, případně z neprokázání skutečného dodavatele plnění. Setrvale přitom na problematiku nahlíží prizmatem podvodu na DPH a judikuje, že hodlá-li správce daně odepřít daňovému subjektu odpočet na základě pochybností o dodavateli plnění či na základě neprokázání konkrétního dodavatele, je jen na něm, aby prokázal, že takové jednání představuje daňový podvod a že vzhledem k objektivním okolnostem si daňový subjekt v konkrétním případě mohl a měl být vědom toho, že se na daňovém podvodu účastní, a přesto nepřijal dostatečná opatření k tomu, aby této své účasti zabránil. V žádném případě však po daňovém subjektu nelze vyžadovat důkladné prověřování schopnosti dodavatele objednané plnění dodat, ani dispozici s doklady, které by tuto dodavatelovu schopnost ověřovaly.

Zařazení pochybností o dodavateli plnění výhradně do procesu posuzování podvodu na DPH přitom nepochybně má své logické odůvodnění. I kdyby totiž takové pochybnosti skutečně byly důvodné a dodavatel uvedený na dokladu plnění fakticky nedodal, neznamená to, že se tak nutně dělo s vědomím daňového subjektu. Dodání plnění osobou odlišnou od deklarovaného dodavatele přitom jistě může být součástí podvodného jednání takového dodavatele, kdy v tomto ohledu lze odkázat na stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jarabo Colomera ke spojeným věcem Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL

(C -439/04 a C 440/04, bod 35), dle něhož existují varianty a formy podvodů na DPH tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují. Právě proces posuzování možného podvodu na DPH tak, jak jej vymezuje zejm. tuzemská a unijní judikatura, umožňuje posoudit, zda případné nedodání plnění deklarovaným dodavatelem představuje podvodné jednání (resp. jeho součást) a především, zda si daňový subjekt vůbec mohl a měl být vědom toho, že zde k takovému podvodnému jednání dochází. Pokud správce daně v tomto ohledu unese důkazní břemeno, pak je na daňovém subjektu, aby předešel svou procesní obranu a uvedl, že přijal dostatečná opatření k tomu, aby své účasti na podvodném jednání zabránil. Jedině takto uspořádaný proces umožňuje odlišit situace, kdy lze odepření nároku na odpočet DPH z důvodu neposkytnutí plnění ze strany uvedeného dodavatele (případně neprokázání skutečného dodavatele) považovat za spravedlivé a kdy nikoliv.

Dosavadní převažující judikatura NSS, která v případě pochybností o osobě dodavatele bez dalšího zařazuje prokazování konkrétního dodavatele mezi skutečnosti prokazované daňovým subjektem, má přitom k výše uvedenému spravedlivému procesu na hony daleko. V první řadě zde totiž **NSS zarytě odmítá zohledňovat dobrou víru daňového subjektu ohledně toho, že plnění skutečně je poskytováno ze strany dodavatele uvedeného na daňovém dokladu.** Tento svůj závěr přitom NSS odůvodňuje tím, že zohlednění dobré víry má své místo až ve fázi posuzování zapojení do podvodu na DPH a nikoliv „již“ ve fázi prokazování splnění podmínek nároku na odpočet DPH.¹⁵⁷ Dle NSS je tak na daňovém subjektu, aby v případě pochybností správce daně ohledně dodavatele plnění popsal průběh obchodního případu, včetně přijetí plnění od konkrétního dodavatele, bez jakýchkoliv podezřelých nejasností a trhlin, přičemž dobrá víra daňového subjektu jako odběratele není v tomto ohledu jakkoliv určující.¹⁵⁸

Teprve podaří-li se daňovému subjektu bez jakýchkoliv podezřelých nejasností a trhlin popsat průběh obchodního případu včetně konkrétního dodavatele, je dle NSS na místě zabývat se případným podvodem na DPH, v jehož rámci se zohledňuje dobrá víra. Do této fáze se však dokazování mnohdy ani nedostane, neboť daňovému subjektu je nárok na odpočet odepřen již z důvodu důkazní nouze ohledně konkrétního poskytovatele zdanitelného plnění. Do takové důkazní nouze se přitom daňový subjekt velmi snadno může dostat, neboť neměl-li k dispozici žádné indicie svědčící o tom, že uvedený dodavatel plnění ve skutečnosti neposkytne, zcela legitimně si neopatřoval takové množství důkazních prostředků, které jsou s to vyvrátit následně zjištěné pochybnosti správce daně o osobě takového dodavatele. V tomto ohledu upozorňuji i na skutečnost, že správce daně je ze své pozice orgánu veřejné moci vybaven mnohem širším arsenálem nástrojů, jakými lze pochybnosti o osobě dodavatele zjistit, než je tomu u daňového subjektu. Jen stěží bude daňový subjekt v průběhu realizace transakce zjišťovat, zda dodavatel skutečně zaměstnává

¹⁵⁷ Viz např. rozsudky NSS ze dne 13.08.2020, č. j. 7 Afs 194/2019-43, bod 41 nebo ze dne 26.09.2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139, bod 88.

¹⁵⁸ Viz např. rozsudky NSS ze dne dne 09.07.2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26, bod 19 nebo ze dne 03.06.2016, č. j. 5 Afs 109/2015-35.

dostatečné množství zaměstnanců, zda disponuje dostatečným finančním a technickým vybavením, zda podává daňová přiznání, atp., a proto mnohdy ani nepojme podezření, že mu plnění ve skutečnosti bude poskytováno ze strany jiné osoby.

Takto nastavená pravidla hry zcela jednoznačně dostávají daňový subjekt do velmi tíživé situace, která ve své podstatě nabízí jediné možné východisko, a sice z čisté opatrnosti a i bez jakýchkoliv indicií svědčících o tom, že deklarovaný dodavatel plnění neposkytne, si o každém obchodním případě opatřovat enormní množství důkazních prostředků, kterými bude schopen vyvrátit případné pochybnosti správce daně a unést své důkazní břemeno. Úspěch či neúspěch daňového subjektu ve věci se tak přímo odvíjí od toho, nakolik se zajistí pro případ, stane-li se nevědomky účastníkem daňového podvodu, a zda se mu povede rozklíčovat a prokázat, jaká osoba namísto deklarovaného dodavatele plnění skutečně dodala. Úspěch daňového subjektu tak de facto závisí na míře vynalézavosti jeho dodavatele („podvodníka“) a důkladnosti, s jakou daňový podvod spáchá. Teprve podaří-li se daňovému subjektu výše uvedené, chopí se otežlí správce daně a začne posuzovat, zda v konkrétním případě vůbec existovaly indicie, na jejichž základě měl daňový subjekt nesrovnalosti tušit.

Požadavek na prokázání konkrétního dodavatele zdanitelného plnění (aniž by se zohledňovaly okolnosti projednávané věci a dobrá víra daňového subjektu) pod hrozbou ztráty nároku na odpočet daně, je nadto i z důvodů uvedených v bezprostředně předcházejících odstavcích této práce dle mého názoru svými účinky způsobilý vyprázdnit připomenutou judikaturu SDEU zabývající se tím, jaká opatření lze po daňovém subjektu vyžadovat.¹⁵⁹ Navzdory této judikatuře je totiž daňový subjekt nepřímou donucován si svého dodavatele velmi důkladně prověřovat a o jeho schopnosti plnění dodat si opatřovat rozsáhlé důkazní prostředky, a to i v případě, neexistují-li z jeho pohledu žádné konkrétní indicie nasvědčující tomu, že uvedený dodavatel plnění ve skutečnosti neposkytne. Pokud totiž následně „náhodou“ zjistí takové indicie, resp. pochybnosti správce daně ze své pozice orgánu veřejné moci, bude pouze na daňovém subjektu, aby takové pochybnosti rozptýlil a skutečný průběh obchodního případu popsal bez jakýchkoliv nejasností a trhlin. Pouze stěží se mu to však může podařit, aniž by již dopředu disponoval širokým spektrem důkazních prostředků.

Jsem si vědom, že požadavek na prokázání konkrétního dodavatele prosazovaný judikaturou NSS není samoúčelný, nýbrž je veden snahou o eliminaci daňových úniků, na což ostatně rozšířený senát upozorňuje již ve svém předkládacím usnesení k SDEU. Je však dle mého názoru nezbytné si uvědomit, že o kolik se tímto požadavkem sníží riziko nepostihnutí daňového podvodu na straně správce daně, o tolik se zvýší riziko nespravedlivého odepření nároku na odpočet daně na straně daňového subjektu. Postoj, který k otázce zaujímá NSS, ve své podstatě bez dalšího přenáší nepříznivé následky podvodného jednání na příjemce zdanitelného plnění, o němž však není postaveno na jisto, zda jednal v dobré víře či nikoliv,

¹⁵⁹ Rozhodnutí SDEU ve věci *Vikingo Fővállalkozó*, bod 56 nebo ve věci *Stehcemp*, bod 52.

a s jistotou se tak provinil pouze tím, že se ocitl v důkazní nouzi ohledně skutečného dodavatele zdanitelného plnění.

5.5.3 Shrnutí problému

Vzhledem k výše uvedenému proto považuji za vhodné, aby vyjádření pochybností o osobě dodavatele nemělo za následek přenos důkazního břemene zpět na daňový subjekt, a tedy povinnost nade vši pochybnost prokázat konkrétní osobu skutečného dodavatele v rámci prokazování hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Takovéto uspořádání nijak nezohledňuje případnou dobrou víru daňového subjektu a nepřihlíží k okolnostem případu či indiciím o podezřelosti dané transakce, od nichž by se však nepochybně mělo odvíjet množství důkazních prostředků, které lze po daňovém subjektu vyžadovat. Tím ve své podstatě dochází k nepřiměřenému přenášení rizik vyplývajících z podvodného jednání dodavatelů na potenciálně dobrověrné příjemce zdanitelných plnění, kterým je nárok na odpočet upírán pouze z toho důvodu, že se jim nepodařilo rozklíčovat jednání či záměr jejich deklarovaného dodavatele a prokázat, jaká osoba jim plnění skutečně poskytla. Daňový subjekt je v důsledku nastavených pravidel dokazování povinen z opatrnosti důkladně prověřovat každého svého dodavatele a jeho schopnost plnění dodat, jakož i si obstarávat o těchto skutečnostech rozsáhlé důkazní prostředky, a to navzdory konstantní judikatuře SDEU, jejímž smyslem je z daňového subjektu tyto povinnosti sejmout.

Zmíněná judikatura SDEU, kterou v tomto ohledu považuji za lépe odpovídající charakteristikám odpočtů, naopak napovídá, že pochybnosti správce daně ohledně osoby dodavatele mají být posuzovány jednak jako skutečnosti svědčící o možném podvodu na DPH, a jednak jako objektivní okolnosti, na jejichž základě si daňový subjekt mohl a měl být vědom, že je daná transakce zatížena podvodným jednáním. Unese-li správce daně v tomto ohledu důkazní břemeno, ať již pouze užitím uvedených pochybností, nebo jejich kombinací s dalšími skutečnostmi, bude na daňovém subjektu, aby prokázal, že přijal dostatečná opatření k zamezení své účasti na daňovém podvodu. Mezi tato opatření se pak řadí například právě veškerá zjištění, která si o dodavateli učinil k ověření jeho věrohodnosti, atp.

Soudní dvůr tedy ukládá vnitrostátním orgánům, aby pochybnosti o osobě dodavatele prověřovaly společně s daňovým podvodem. Tento závěr považuji za zcela správný, neboť by se jím umožnilo adekvátně zohlednit případnou dobrou víru daňového subjektu a odeprít mu tak nárok na odpočet pouze za situace, kdy se na zastření skutečného dodavatele zaviněně (alespoň nedbalostně) podílel. Uvedené uspořádání současně dle mého názoru představuje spravedlivější rozložení rizik vyplývajících z podvodných jednání mezi správcem daně a daňové subjekty.

Pro úplnost uvádím, že na mých závěrech nic nemění ani výtka rozšířeného senátu NSS, který v předkládacím usnesení Soudní dvůr upozorňuje, že z jeho klíčových rozhodnutí není zřejmý dopad na členským státem uplatněné výjimky ve smyslu čl. 284-287 směrnice o DPH.¹⁶⁰ Soudní dvůr si

¹⁶⁰ Viz bod 25 předkládacího usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 11.03.2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54.

nepochybně uvedených výjimek je při svém rozhodování plně vědom, a přesto tato skutečnost na jeho závěrech ničeho nezměnila. Závěry Soudního dvora vycházejí ze základních charakteristik odpočtů, především tedy z jejich pojetí coby základní zásady společného systému DPH. V tomto smyslu se pak SDEU zarytě snaží chránit dobrou víru daňových subjektů a docílit spravedlivého rozložení důkazního břemene. Kladením nepřiměřených požadavků ze strany vnitrostátních orgánů by totiž nárok na odpočet, a tedy základní zásada společného systému DPH, mohl být ve značném ohrožení. Z toho důvodu očekávám, že i v případě posuzování předběžné otázky ve věci *Kemwater Prochemie* se SDEU neodchýlí od své ustálené rozhodovací praxe a bude judikovat obdobně, jako tomu bylo ve věcech *Maks Pen*, *Signum Alfa Sped* a *Vikingo Fővállalkozó*.

Závěrem této kapitoly lze uvést, že důkazní břemeno daňového subjektu má zcela nepochybně určité imanentní limity a meze. Zcela nad rámec takových mezí by dle Kobíka bylo, pokud by správce daně požadoval po daňovém subjektu unesení důkazního břemene, které jej nestíhá, případně je nemožné či nesplnitelné je unést, anebo přesahuje-li obvyklý rámec obecných obchodních zvyklostí, které jsou v souladu s dostatečnou mírou obezřetnosti podnikatele.¹⁶¹ O tom svědčí i konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu, podle níž po daňovém subjektu nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek či faktického stavu věci, zjistit a ověřit, a podle níž důkazní břemeno daňového subjektu nelze pojímat extenzivně a požadovat po něm, aby prokazoval, co nemůže ovlivnit.¹⁶² Jsem přesvědčen, že judikatura Nejvyššího správního soudu, která bez dalšího podmiňuje nárok na odpočet prokázáním konkrétního skutečného dodavatele plnění, není s těmito závěry konzistentní. Dle mého názoru naopak klade převažující judikatura Nejvyššího správního soudu na daňový subjekt důkazní břemeno těžší, než je mnohdy objektivně schopen unést.

¹⁶¹ KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, [2016]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-029-4. s. 232.

¹⁶² Viz např. rozsudky NSS ze dne 31.08.2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, bod 23; nebo ze dne 23.08.2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46.

6 Podvody na dani z přidané hodnoty

Posledním tématem, kterému se v rámci diplomové práce hodlám věnovat, je problematika podvodů na DPH, a to z toho důvodu, že je s otázkou odpočtů velmi úzce spjata. Již výše bylo uvedeno, že účast na podvodném jednání představuje výjimku ze zásady, podle níž nárok na odpočet nemůže být omezen. Ačkoliv by tak za normálních okolností byl daňovému subjektu nárok na odpočet přiznán, neboť již vznikl a byl řádně uplatněn, bude mu tento nárok odepřen, a to právě z důvodu zaviněné účasti na daňovém podvodu.

Dle současné judikatury Nejvyššího správního soudu tak neúčast na daňovém podvodu představuje ve své podstatě sekundární podmínku nároku na odpočet daně, přičemž k jejímu posuzování dochází až poté, co daňový subjekt unese své důkazní břemeno stran podmínky primární, kterou je prokázání nároku na odpočet jako takového.¹⁶³ Naopak účast na daňovém podvodu se dá považovat za sekundární důvod nepřiznání nároku na odpočet daně, kdy primárním důvodem je právě neprokázání samotné existence nároku na odpočet DPH.¹⁶⁴ Pokud tedy daňový subjekt neprokáže nárok na odpočet jako takový, je dle dosavadní judikatury NSS zcela nadbytečné zabývat se otázkou daňového podvodu.¹⁶⁵ V současné době však probíhají na poli NSS intenzivní debaty ohledně širě důkazního břemene daňového subjektu v rámci zmíněné první podmínky, a to především co se týče nutnosti prokazování skutečného dodavatele. Sporná otázka přitom bude s největší pravděpodobností objasněna až rozhodnutím SDEU ve věci *Kemwater Prochemie*. Setrvá-li SDEU na své dosavadní judikatuře (přičemž dle mého názoru tomu tak bude), pak bude nezbytné, aby se NSS do budoucna odchýlil od své převažující rozhodovací praxe a otázku pochybností ohledně dodavatele posuzoval nikoliv v rámci primární podmínky nároku na odpočet daně, ale až v rámci podmínky sekundární, tj. jako možný podvod na DPH, což s sebou zřejmě ponese nutnost parciálních změn níže uvedených pravidel.

Vzhledem k tomu, že tato diplomová práce si klade za cíl objasnit především problematiku prokazování oněch „primárních podmínek“ nároku na odpočet, tj. podmínek jeho vzniku a uplatnění, nebude zde podvodům na DPH věnována obdobná pozornost jako zmíněným primárním podmínkám. Z důvodu úzké provázanosti obou témat se však pokusím nastínit alespoň základní pravidla problematiky podvodů na dani z přidané hodnoty.

Obdobně jako u hmotněprávních a formálních podmínek, i u podvodů na DPH je nezbytné vycházet z judikatury Soudního dvora. Základem této judikatury je především trojice rozsudků, a sice rozsudky ze dne 12.01.2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, známý jako „*Optigen*“; ze dne 06.07.2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, „*Axel Kittel*“ a ze dne 21.06.201,

¹⁶³ Viz např. rozsudky NSS ze dne 14.03.2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61, body 40 a 41.

¹⁶⁴ Viz např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 11.03.2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54, bod 7.

¹⁶⁵ Viz např. rozsudek NSS ze dne 14.03.2018, č. j. 1 Afs 328/2017-66, bod 41.

ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, „*Mahagében*“. Především z uvedených rozsudků pak ve své rozsáhlé judikatuře týkající se podvodů na DPH Nejvyšší správní soud vychází.

Pojmovým znakem podvodu ve smyslu judikatury SDEU je skutečnost, že jeden z účastníků neodvede daň, kterou odvést měl, a další si ji odečte, čímž dochází k narušení neutrality DPH, přičemž takové jednání je vedeno cílem získat zvýhodnění, jež je v rozporu s účelem směrnice o DPH (na což se usuzuje z toho, že uskutečněná transakce neodpovídá běžným obchodním podmínkám).¹⁶⁶ Konkrétní podoby a formy daňových podvodů mohou být velmi rozličné,¹⁶⁷ a proto ani není možné jejich znaky blíže generalizovat. Lze však uvést, že z důvodu snahy o snížení rizika postihu jsou v praxi podvody na DPH páčány zpravidla v rámci obchodních řetězců, v jejichž rámci mohou, ale nemusí být veškeré jejich články s podvodným jednáním srozuměny.

Vzhledem k tomu, že odepření nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na správci daně, aby dostatečně právně prokázal dva okruhy skutečností, a sice v první řadě (i) samotnou existenci daňového podvodu, a dále (ii) tzv. objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že daňový subjekt nárokuující odpočet věděl nebo vědět měl a mohl, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí daňového podvodu.¹⁶⁸ I v případě, jsou-li ze strany správce daně tyto skutečnosti prokázány, však nelze nárok na odpočet odepřít daňovému subjektu, který přijal dostatečná a rozumná opatření k tomu, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil.

6.1 Prokazování samotné existence daňového podvodu

Aby správce daně unesl své důkazní břemeno stran existence podvodu, musí prokázat jednak existenci podvodného jednání zacíleného na získání neoprávněné daňové výhody, a jednak na takové jednání navázanou chybějící daň.¹⁶⁹ Jinými slovy se vyžaduje, aby nebyla odvedena daň, ačkoliv odvedena být měla (tj. daň chybí), přičemž takové neodvedení je vedeno podvodným úmyslem vylákat daňovou výhodou. Mezi chybějící daní a podvodným jednáním tak musí existovat příčinná souvislost spočívající v tom, že DPH nebyla odvedena, a to zcela záměrně právě za účelem neoprávněného vylákání daňové výhody.¹⁷⁰ Tím je např. vyloučeno, aby se jako možný podvod na DPH posuzovaly veškeré situace, kdy některý z článků obchodního řetězce nepřizná či neodvede daň, neboť takové jednání nemusí být nutně vedeno podvodným záměrem.

Správce daně musí v první řadě chybějící daň identifikovat a tedy prokázat, že některý z článků řetězce nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit),¹⁷¹

¹⁶⁶ Viz např. rozsudky NSS ze dne 30.01.2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, bod 69 nebo ze dne 24.08.2020, č. j. 6 Afs 83/2020-32, bod 15.

¹⁶⁷ Viz výše zmiňované stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jarabo Colomera.

¹⁶⁸ Viz např. rozsudek SDEU ve věci *Mahagében*, bod 49; nebo rozsudky NSS ze dne 21.01.2021, č. j. 7 Afs 92/2020-26, body 14 a 17 či ze dne 21.03.2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48, bod 30.

¹⁶⁹ Viz např. rozsudek NSS ze dne 10.09.2020, č. j. 7 Afs 38/2020-31, bod 24.

¹⁷⁰ Viz např. rozsudek NSS ze dne 20.01.2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, bod 28.

¹⁷¹ Viz např. rozsudek NSS ze dne 12.06.2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, bod 25.

příčemž prostá nekontaktnost znemožňující ověření plnění daňových povinností k takové identifikaci nepostačuje.¹⁷² Existence daňové ztráty je totiž základním předpokladem pro to, aby daňovému subjektu nárokujícímu odpočet tento mohl být odepřen pro účast na daňovém podvodu.¹⁷³ Následně musí správce daně důkladně popsat okolnosti osvědčující či prokazující podvodný charakter takové situace, tj. že jím identifikovaná daň chybí právě proto, aby mohla být vylákána daňová výhoda.¹⁷⁴ NSS však podotýká, že prokázat tuto skutečnost nade vší pochybnost může být mnohdy takřka nereálné, a proto by se spíše než o „prokázání“ mělo hovořit o „důvodné domněnce“, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění; i na takovou domněnku je však třeba klást značné kvalitativní požadavky.¹⁷⁵

Výše popsaným podvodným jednáním je de facto připraveno pole pro nezákonné narušení neutrality DPH (subjekt A záměrně neodvedl daň, aby subjektu B umožnil si ji odečíst, a tím ze řetězce vylákat neoprávněnou výhodu ve výši odpovídající chybějící dani). Následuje pak uplatnění odpočtu, čímž je narušení neutrality DPH dovršeno. V tomto ohledu upozorňuji, že dle ustálené judikatury NSS je nezbytné hledat souvislosti právě i mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu.¹⁷⁶ V první řadě tedy musí být zjištěna skutková a příčinná souvislost mezi podvodným jednáním a chybějící daní, avšak zrovna tak je třeba takovou souvislost identifikovat i mezi chybějící daní a nárokováním odpočtem, neboť v opačném případě ve své podstatě nelze spojit nárokování odpočtu s podvodným jednáním (nebylo by možné říci, že právě toto uplatnění odpočtu je, resp. může být onou neoprávněnou výhodou). V řetězových obchodech pak tento požadavek mj. ukládá, aby daňový subjekt, jemuž správce daně hodlá odepřít nárok na odpočet, byl součástí obchodního řetězce stíženého podvodem na DPH, respektive aby transakce mezi daňovým subjektem a jeho dodavatelem, z nichž hodlá uplatnit nárok na odpočet, byly součástí takového podvodného řetězce. Nelze tak odepřít nárok na odpočet daňovému subjektu pouze na základě toho, že obchodoval se subjektem, který byl zapojen do podvodného řetězce, aniž by i sám daňový subjekt byl součástí takového řetězce.¹⁷⁷

Konečně správce daně za účelem prokázání existence podvodu musí srozumitelně a dostatečně objasnit, v jakých skutkových okolnostech jím identifikovaný podvod spočíval. Nemusí v tomto ohledu přesně popsat způsob, jakým byl podvod spáchán, ani konkrétní organizátory či beneficienty podvodu, neboť právě nemožnost takové skutečnosti zjistit je mnohdy nedílnou součástí daňového podvodu.¹⁷⁸ Musí však být schopen vysvětlit, v čem tkvěla podstata takového daňového podvodu, případně vylíčit řetězec

¹⁷² Viz např. rozsudky NSS ze dne 14.05.2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, bod 33; nebo ze dne 20.02.2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37, bod 17.

¹⁷³ Viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28.02.2018, č. j. 48 Af 18/2016-98, bod 16.

¹⁷⁴ Viz např. rozsudky NSS ze dne 10.09.2020, č. j. 7 Afs 38/2020-31, bod 29 a 32.

¹⁷⁵ Viz např. rozsudky NSS ze dne 20.01.2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, bod 15 nebo ze dne 12.06.2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, bod 23.

¹⁷⁶ Viz např. rozsudek NSS ze dne 30.01.2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, bod 69.

¹⁷⁷ Viz např. rozsudek NSS ze dne 25.04.2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80, bod 27.

¹⁷⁸ Viz např. rozsudek NSS ze dne 10.09.2020, č. j. 7 Afs 38/2020-31, bod 22.

skutkových okolnosti, z nichž je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Současně musí být v každém případě z rozhodnutí správce daně jasně patrné, že došlo k narušení neutrality DPH, neboť v opačném případě se o daňový podvod vůbec nejedná.¹⁷⁹

6.2 Prokazování objektivních okolností svědčících o zaviněné účasti na podvodu

Ani prokázání chybějící daně, podvodného jednání, souvislosti mezi chybějící daní a podvodným jednáním a mezi chybějící daní a nárokováním odpočtu však neříká nic o tom, zda daňový subjekt věděl, že se svým obchodováním daňového podvodu účastní, či zda o tom alespoň vědět měl a mohl. Podotýkám, že uvedení jak termínu „věděl“, tak i „vědět měl a mohl“, není samoúčelné, jelikož daňový subjekt se daňového podvodu může účastnit buďto zcela vědomě, nebo i nedbalostně.¹⁸⁰ Prokázání takové zaviněné účasti je přitom nedílnou podmínkou pro odepření nároku na odpočet DPH. Již SDEU totiž upozornil, že nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo některé z předcházejících či následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl a vědět nemohl.¹⁸¹

Při posuzování zaviněné účasti na daňovém podvodu je nezbytné zkoumat veškeré okolnosti předmětné transakce, včetně všech vazeb mezi na ní zúčastněnými subjekty (vazeb právních, obchodních i personálních). Zohledňuje se rovněž, zda taková transakce neprobíhala za krajně neobvyklých či nelogických podmínek.¹⁸² Zjednodušeně řečeno se zjišťují skutečnosti, na základě nichž muselo být daňovému subjektu zřejmé, že jím uskutečňované transakce neodpovídají běžným obchodním podmínkám¹⁸³ a jejich smysl tedy pravděpodobně není ekonomický, nýbrž veden potenciálně podvodným úmyslem.

Příkladem lze uvést, že takovými skutečnostmi (tj. objektivními okolnostmi) mohou být nulová marže dodavatelů, výrazné odchýlení od ceny obvyklé (směrem nahoru i dolů), personální propojenost skrze orgány i společníky, absence úhrady fakturovaných částek spojená s absencí jejich vymáhání, úhrady vysokých částek výlučně v hotovosti, absence písemných smluv u rozsáhlých obchodů, atp. Podotýkám však, že shledání konkrétních skutečností jako podezřelých bude jistě vždy záviset na okolnostech daného případu a nelze tak dle mého názoru určitou skutečnost paušálně a bez dalšího označovat jako objektivní okolnost svědčící o zaviněné účasti na daňovém podvodu. Současně považuji za nezbytné vyzdvihnout, že správce daně musí prokázat nejen faktickou existenci takových skutečností, nýbrž musí především prokázat, že o nich právě daňový subjekt vědět alespoň mohl a měl,¹⁸⁴ a to již k okamžiku obchodování.

¹⁷⁹ Viz např. rozsudek NSS ze dne 18.10.2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, bod 38.

¹⁸⁰ Viz např. rozsudek NSS ze dne 12.06.2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, bod 24 in fine.

¹⁸¹ Viz rozsudek SDEU ve věci *Axel Kittel*, body 45 a 49.

¹⁸² Viz např. rozsudek NSS ze dne 27.06.2019, č. j. 9 Afs 69/2019-58, bod 35.

¹⁸³ Viz např. rozsudek NSS ze dne 27.10.2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33, bod 12.

¹⁸⁴ Viz např. rozsudek NSS ze dne 22.12.2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40, bod 41 in fine.

Objektivní okolnost, která měla založit podezření o zapojení do podvodu na DPH, tak musí nastat a současně být zjistitelná ještě před uskutečněním zdanitelného plnění.¹⁸⁵

Na základě souhrnu a vzájemných souvislostí takových okolností se potom správci daně, hodlá-li odepřít nárok na odpočet, musí podařit unést své důkazní břemeno a prokázat „zlou víru“ na straně daňového subjektu, tedy postavit na jisto (nikoliv se pouze domnívat), že věděl či vědět měl a mohl o své účasti na podvodu.¹⁸⁶ Stane-li se tak, pak je ve své podstatě zjištěno, že daňový subjekt páchání daňového podvodu zaviněně umožňoval, což je dostatečným důvodem pro odepření nároku na odpočet, nehledě na to, získá-li tím sám daňový subjekt onen zamýšlený neoprávněný prospěch či nikoli.¹⁸⁷ Odepření nároku na odpočet se uplatňuje vůči zaviněným účastníkům daňového podvodu, nikoliv jejich zamýšleným beneficiům (jejich identita se ostatně, jak již bylo uvedeno, mnohdy ani nedá zjistit).

6.3 Přijetí opatření k zamezení účasti na podvodu

Prokázáním existence podvodu a zaviněné účasti daňového subjektu na něm správce daně unese své důkazní břemeno a je tak splněna základní podmínka pro odepření nároku na odpočet daně. I v takovém případě se však daňovému subjektu dává možnost, jak svůj nárok obhájit. K tomu se vyžaduje, aby daňový subjekt v návaznosti na zjištění učiněná správcem daně tvrdil a prokázal, že přijal dostatečná opatření, jež po něm lze rozumně vyžadovat, aby riziku zapojení do podvodu zabránil, a aby tedy v podstatě obhájil svou dobrou víru ohledně nezapojení do daňového podvodu (typicky půjde o ujištění se o věrohodnosti dodavatele či právní bezvadnosti předmětné transakce). Nejvyšší správní soud v této souvislosti dokonce hovoří o vyvinění.¹⁸⁸ Vzhledem k tomu, že se jedná o otázku prokázání dobré víry, má posuzování přijetí rozumných opatření opodstatnění jedině tehdy, jedná-li se o nedbalostní účast na daňovém podvodu, neboť osoba participující na daňovém podvodu zcela vědomě z povahy věci nemůže být v dobré víře ohledně své neúčasti na něm.¹⁸⁹

Důkazní břemeno v tomto ohledu tedy leží na daňovém subjektu, což mj. znamená, že správce daně není povinen přijetí takových opatření vyhledávat z vlastní iniciativy.¹⁹⁰ Ust. § 92 odst. 2 daňového řádu však i v tomto případě nepochybně ukládá, aby správce daně taková opatření zohlednil, i když to daňový subjekt nenavrhl, pokud jejich přijetí daňovým subjektem vyplývá přímo ze spisu.

Co se týče rozsahu takových opatření, resp. ujištění, je nepochybně třeba vyjít z toho, že se musí jednat o opatření dostatečná (aby byla s to účasti zabránit), avšak na druhé straně přiměřená a rozumná (musí být rozumné a přiměřené jejich přijetí po daňovém subjektu požadovat). Z konstantní judikatury přitom vyplývá, že taková opatření se vždy budou odvíjet od okolností konkrétního případu. Za jakýsi minimální

¹⁸⁵ Viz např. rozsudky NSS ze dne 18.10.2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, bod 38; nebo ze dne 22.12.2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40, bod 44.

¹⁸⁶ Viz např. rozsudek NSS ze dne 07.08.2019, č. j. 5 Afs 263/2018-51, body 36 a 38.

¹⁸⁷ Viz např. rozsudek NSS ze dne 24.08.2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, bod 48.

¹⁸⁸ Viz rozsudek NSS ze dne 20.01.2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, bod 13.

¹⁸⁹ Viz rozsudek NSS ze dne 25.05.2020, č. j. 4 Afs 460/2019-67, bod 76 in fine.

¹⁹⁰ Viz rozsudek NSS ze dne 20.01.2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, body 48 a 49.

standard lze přitom považovat ověření ve veřejných databázích (typicky obchodní a insolvenční rejstřík a registr plátců DPH),¹⁹¹ přičemž rozsahové a kvalitativní požadavky na přijatá opatření pak budou růst především v závislosti na podezřelosti a nestandardnosti daných transakcí a dodavatelů plnění (a tedy ve své podstatě v závislosti na zjištěných objektivních okolnostech). Jak jsem však již uváděl výše, z judikatury SDEU vyplývá, že správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat složité a důkladné prověřování svého dodavatele.¹⁹² Po daňovém subjektu jako podnikateli ostatně ani fakticky nelze rozsáhlé prověřování jeho dodavatelů požadovat, neboť jednak k tomu není na rozdíl od správce daně vybaven potřebnými nástroji, a jednak by takové prověřování s jistotou vedlo k založení nedůvěry v obchodních vztazích, a tedy v konečném důsledku ke ztrátě obchodních partnerů.

Namítne-li daňový subjekt přijetí rozumných opatření, je pak na správci daně, hodlá-li nadále odírat nárok na odpočet, aby dostatečně přesvědčivě odůvodnil, proč má za to, že přijatá opatření nebyla vzhledem k okolnostem dostatečná.¹⁹³

Jak je z výše uvedeného patrné, aby bylo možné odeprít daňovému subjektu nárok na odpočet pro účast na daňovém podvodu, musí v tomto ohledu správce daně dostát přísným důkazním požadavkům. Tato přísnost však nepochybně má své opodstatnění a vyvěrá ze samotného charakteru odpočtů coby základní zásady, bez níž by systém DPH vůbec nemohl fungovat. Je jedině správně po správci daně požadovat, aby nárok na odpočet upíral pouze těm daňovým subjektům, u nichž je zcela nesporné, že se daňového podvodu účastnily zaviněně, a naopak neomezoval nárok na odpočet těm, které se nevědomky staly obětí vynalézavosti organizátorů daňových podvodů. Tato zcela racionální pravidla jsou však dle mého názoru do značné míry pokřivena dosavadní praxí, podle níž se pochybnosti o osobě dodavatele bez dalšího kladou k tíži daňovému subjektu v pozici odběratele, aniž by byla jeho případná dobrá víra vůbec zjišťována.

¹⁹¹ Viz např. rozsudek NSS ze dne 21.01.2021, č. j. 7 Afs 92/2020-26, bod 21.

¹⁹² Viz např. rozhodnutí SDEU ve věci *Vikingo Fővállalkozó*, bod 56; obdobně i rozsudek NSS ze dne 07.08.2019, č. j. 5 Afs 263/2018-51, bod 60.

¹⁹³ Viz rozsudek NSS ze dne 30.01.2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, bod 62.

Závěr

Cílem diplomové práce bylo v první řadě na základě relevantních hmotněprávních a procesních východisek vyplývajících z vnitrostátního a unijního práva uceleně, přehledně a kriticky analyzovat specifickou oblast dokazování při správě daní, a sice prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. V návaznosti na provedenou analýzu si diplomová práce kladla za cíl identifikovat a detailně rozebrat případné sporné otázky a rozpory v tuzemské a unijní judikatuře zkoumané oblasti se týkající a předeštit jejich možná a dle mého názoru do budoucna očekávatelná řešení. S takto vymezeným cílem jsem přitom v rámci diplomové práce dospěl k následujícím závěrům.

Daň z přidané hodnoty coby všeobecná nepřímá daň představuje klíčový článek daňové soustavy nejen v České republice, nýbrž ve všech státech Evropské unie. Z důvodu jejího významu a především potenciálu ovlivnit vnitřní trh je tato daň podrobena rozsáhlé unijní harmonizaci a na její hladké fungování v souladu s právními předpisy dohlíží jak vnitrostátní soudy, tak i Soudní dvůr Evropské unie. Daň z přidané hodnoty tak, jak ji známe, by se však neobešla bez institutu odpočtů, které si v tomto ohledu lze představit jako základní stavební kámen celého systému DPH, který zajišťuje, že u každého subjektu daně dojde ke zdanění pouze jím přidané hodnoty. Z toho důvodu Soudní dvůr ve svých rozhodnutích pravidelně připomíná, že nárok na odpočet představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného v rámci Evropské unie, nedílnou součástí mechanismu DPH a jako takový v zásadě nemůže být omezen.

Aby však výše uvedený nárok mohl být realizován, musí v první řadě dojít ke splnění zákonných podmínek jeho vzniku zakotvených v ust. § 72 odst. 1 ZDPH, jímž dochází k implementaci čl. 168 harmonizační směrnice o DPH. Dle tuzemské a unijní judikatury uvedená ustanovení upravují tzv. „hmotněprávní podmínky“, jejichž výčet je dle Soudního dvora taxativní a při jejichž splnění lze nárok odepřít pouze v krajních případech, a sice především z důvodu zaviněné účasti plátce nárokujícího odpočet na daňovém podvodu. Judikatura současně rozeznává i tzv. „formální podmínky“, jejichž právní úprava je obsažena v ust. § 73 odst. 1 ZDPH a čl. 178 směrnice o DPH. Účelem formálních podmínek je však především osvědčit splnění podmínek hmotněprávních, proto mohou být do jisté míry nahrazeny jinými důkazními prostředky a není možné nárok na odpočet omezovat pouze pro nevyhovění všem formálním podmínkám.

V části diplomové práce věnované procesní úpravě pravidel prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty byla pozornost věnována především důkladné analýze rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, jeho přenášení mezi jmenovanými subjekty, jakož i obsahu a rozsahu tohoto důkazního břemene. V této souvislosti jsem identifikoval několik sporných otázek, jakož i celou řadu závěrů Nejvyššího správního soudu, které dle mého názoru nejsou souladné s jeho dalšími relevantními rozhodnutími, přílehlavými závěry Ústavního soudu a především rozsáhlou a ustálenou

judikaturou Soudního dvora. S takovými otázkami a judikatorními rozpornostmi proto bylo nezbytné se v rámci diplomové práce náležitě vypořádat a na základě provedené analýzy k nim zaujmout stanovisko.

V tomto ohledu jsem v první řadě upozorňoval na neudržitelnost závěru Nejvyššího správního soudu, podle něž je k přiznání nároku na odpočet (resp. dokonce již k možnosti učinění závěru, že nárok vůbec vznikl) nezbytné prokázat soulad údajů uvedených na předloženém daňovém dokladu s realitou. Nárok na odpočet totiž nemá svůj základ v daňovém dokladu, nýbrž ve splnění hmotněprávních podmínek, a jako takový jej proto nelze na daňový doklad, resp. údaje na něm uvedené, plně fixovat. Správný, pravdivý a úplný daňový doklad je sice ideálním osvědčením splnění hmotněprávních podmínek, avšak nikoliv osvědčením jediným možným. Daňovému subjektu proto nemůže být upírána možnost prokázat splnění hmotněprávních podmínek důkazními prostředky odlišnými od daňového dokladu, a to jak v případech chybějících, tak i nesprávných a nepravdivých údajů na daňovém dokladu. Uvedený závěr Nejvyššího správního soudu de facto klade formální podmínky na roveň podmínkám hmotněprávním, což je v rozporu jednak s konstantní judikaturou Soudního dvora a současně s řadou rozhodnutí samotného Nejvyššího správního soudu.

Podrobně byl rozebírán i požadavek Nejvyššího správního soudu, podle něž je v případě správcem daně vyjádřených pochybností ohledně dodavatele uvedeného na dokladu nezbytné, aby daňový subjekt nárokuje odpočet nade vši pochybnost prokázal, jaká konkrétní osoba mu zdanitelné plnění dodala. Takový postoj přitom Nejvyšší správní soud zaujímá jak ve vztahu k situacím, kdy z důvodu neprokázání konkrétního dodavatele není zřejmé, zda plnění dodal plátc, tak i v případech, kdy poskytnutí plnění ze strany plátce je zcela nesporné (například vzhledem k rozsahu a ceně poskytnutého plnění) a pochybnosti tak panují pouze o identitě takového plátce. Pro svou zajímavost a důležitost byla uvedená otázka rozebírána v samostatné části diplomové práce.

Požadavek na prokázání konkrétního dodavatele zdanitelného plnění je třeba předně shledat jako zcela nedůvodný za situace, kdy z okolností vyplývá, že plnění bylo poskytnuto ze strany plátce, ačkoliv není zřejmé, o jakého konkrétního plátce se jednalo. V takovém případě totiž není žádných pochyb o splnění hmotněprávních podmínek tak, jak jsou zakotveny v ZDPH a směrnici o DPH, a proto nelze nárok na odpočet upírat. Nejvyšší správní soud svými závěry ve své podstatě rozšiřuje (taxativní!) výčet podmínek nároku na odpočet a klade na daňový subjekt požadavky nad rámec jmenovaných předpisů, případně vykládá zákonné ustanovení způsobem méně příznivým pro daňový subjekt, což je zcela nepřijatelné.

Z judikatury Soudního dvora nadto dle mého názoru jednoznačně vyplývá, že prokázání konkrétní osoby dodavatele nelze po daňovém subjektu požadovat ani za situace, není-li zřejmé, zda plnění skutečně bylo dodáno ze strany osoby v postavení plátce či nikoli. Ve vztahu k této situaci jsem proto v rámci diplomové práce s odkazem na relevantní judikatorní závěry rozebíral důvody, pro něž by měl být modifikován rozsah důkazního břemene daňového subjektu ve vztahu k prokazování hmotněprávní

podmínky spočívající v poskytnutí plnění ze strany jiného plátce. Jsem přesvědčen, že pochybnosti o tom, zda plnění skutečně dodala osoba uvedená na daňovém dokladu, by měly být posuzovány ruku v ruce s případným daňovým podvodem, kde tíží důkazní břemeno správce daně, a nikoliv v rámci posuzování splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, kde tíží důkazní břemeno daňový subjekt. Takto modifikovanými pravidly dokazování by totiž mohla být především adekvátně zohledněna dobrá víra daňového subjektu. Právě absenci zohlednění dobré víry daňového subjektu považuji za jeden z hlavních důvodů neudržitelnosti stávajících převažujících závěrů Nejvyššího správního soudu, v jejichž důsledku je na daňový subjekt kladeno mnohdy těžší důkazní břemeno, než je vůbec schopen unést.

Samotným závěrem práce jsem se věnoval podvodům na dani z přidané hodnoty, kde jsem se pokusil především rozebrat základní pravidla této specifické a spletité problematiky neoddělitelně spjaté s prokazováním nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

Jsem plně přesvědčen, že do budoucna lze očekávat jedině další vývoj a posun judikatury vztahující se k prokazování nároku na odpočet DPH. Takový posun bude možné pozorovat v první řadě u judikatury tuzemské, neboť jednak je v jejím rámci možné identifikovat celou řadu rozporností mezi jednotlivými rozhodnutími a jednak se v ní dosud adekvátně nepromítly veškeré klíčové závěry judikatury unijní. Zářným příkladem je v tomto ohledu právě otázka prokazování dodavatele zdanitelného plnění, na níž by měl definitivní odpověď v brzké době poskytnout Soudní dvůr Evropské unie v rámci posuzování Nejvyšším správním soudem podaných předběžných otázek ve věci *Kemwater ProChemie*.

Seznam použitých zkratk

DPH	Daň z přidané hodnoty
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
Daňový řád	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
Směrnice o DPH	Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty
NSS	Nejvyšší správní soud
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
JČS	Jiný členský stát Evropské unie

Seznam použitých zdrojů

1. Seznam použité literatury

- KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 356 s. ISBN: 978-80-7552-935-0.
- VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. 408 s. ISBN: 978-80-7598-887-4.
- HRUBÁ SMRŽOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020. 494 s. ISBN: 978-80-7380-796-2.
- JÁNOŠÍKOVÁ, P. a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018. 156 s. ISBN: 978-80-7380-687-3.
- VONDRÁČKOVÁ, P. a NOVOTNÝ, P. Daňová soustava České republiky. *Acta Universitatis Carolinae – Iuridica* 4. 2010, s. 43-58.
- NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2021. ISBN: 978-80-7400-826-9.
- BRANDEJS, Tomáš; DRÁBOVÁ, Milena; DUŠEK, Michal; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. Wolters Kluwer, 2019. ISBN: 978-80-7598-436-4.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, NOVÁKOVÁ, Petra, KOSTOLANSKÁ, Eva, ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016. ISBN: 978-80-7400-604-3.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Sporné otázky daňového řízení*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-479-6.
- KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2013. Daně (ANAG). 1192 s. ISBN: 978-80-7263-769-0.
- KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, 2016. Daně (ANAG). 488 s. ISBN: 978-80-7554-029-4.
- ROZEHNAL, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. 500 s. ISBN: 978-80-7598-205-6.
- Sochorová, V. *Specifika dokazování v daňovém řízení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014. 207 s. ISBN: 978-80-7400-520-6.
- OUDES, Filip. *Výklad podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně*. Brno, 2017. Rigorózní práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity.

2. Seznam použitých právních předpisů

- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
- Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní.
- Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.
- Smlouva o fungování Evropské unie.
- Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty.

3. Seznam použité vnitrostátní judikatury

- Nález Ústavního soudu ze dne 24.04.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95.
- Nález Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II. ÚS 232/02.
- Rozsudek NSS ze dne 05.02.2007, č. j. 5 Afs 101/2006-178.
- Rozsudek NSS ze dne 30.01.2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119.
- Usnesení Ústavního soudu ze dne 11.02.2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07.
- Rozsudek NSS ze dne 16.03.2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71.
- Rozsudek NSS ze dne 08.07.2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124.
- Rozsudek NSS ze dne 27.01.2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103.
- Rozsudek NSS ze dne 26.09.2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61.
- Rozsudek NSS ze dne 23.08.2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46.
- Rozsudek NSS ze dne 22.05.2014, č. j. 4 Afs 44/2014-20.
- Rozsudek NSS ze dne 26.06.2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79.
- Rozsudek NSS ze dne 27.05.2015, č. j. 8 Afs 73/2012-160.
- Rozsudek NSS ze dne 09.07.2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26.
- Rozsudek NSS ze dne 22.07.2015, č. j. 1 Afs 103/2015-39.
- Rozsudek NSS ze dne 08.10.2015, č. j. 4 Afs 186/2015-34.
- Rozsudek NSS ze dne 23.11.2015, č. j. 6 Afs 180/2015-17.
- Rozsudek NSS ze dne 21.04.2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45.
- Rozsudek NSS ze dne 03.06.2016, č. j. 5 Afs 109/2015-35.
- Rozsudek NSS ze dne 31.08.2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38.
- Rozsudek NSS ze dne 05.10.2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30.
- Rozsudek NSS ze dne 21.12.2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28.
- Rozsudek NSS ze dne 21.12.2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35.
- Rozsudek NSS ze dne 27.07.2017, č. j. 1 Afs 277/2016-47.
- Rozsudek NSS ze dne 02.08.2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78.
- Rozsudek NSS ze dne 24.08.2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43.
- Rozsudek NSS ze dne 20.09.2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71.

- Rozsudek NSS ze dne 30.01.2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60.
- Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28.02.2018, č. j. 48 Af 18/2016-98.
- Rozsudek NSS ze dne 14.03.2018, č. j. 1 Afs 328/2017-66.
- Rozsudek NSS ze dne 14.03.2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61.
- Rozsudek NSS ze dne 21.03.2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48.
- Rozsudek NSS ze dne 16.05.2018, č. j. 5 Afs 175/2017-38.
- Rozsudek NSS ze dne 31.07.2018, č. j. 3 Afs 216/2017-33.
- Rozsudek NSS ze dne 09.08.2018, č. j. 2 Afs 14/2017-38.
- Usnesení NSS ze dne 23.08.2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35.
- Rozsudek NSS ze dne 27.09.2018, č. j. 5 Afs 277/2017-38.
- Rozsudek NSS ze dne 18.10.2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63.
- Rozsudek NSS ze dne 07.11.2018, č. j. 3 Afs 92/2017-45.
- Rozsudek NSS ze dne 30.01.2019, č. j. 6 Afs 305/2018-43.
- Rozsudek NSS ze dne 25.04.2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80.
- Rozsudek NSS ze dne 12.06.2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43.
- Rozsudek NSS ze dne 27.06.2019, č. j. 9 Afs 69/2019-58.
- Rozsudek NSS ze dne 25.07.2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42.
- Rozsudek NSS ze dne 07.08.2019, č. j. 5 Afs 263/2018-51.
- Rozsudek NSS ze dne 15.08.2019, č. j. 10 Afs 60/2019-41.
- Rozsudek NSS ze dne 22.08.2019, č. j. 2 Afs 121/2017-54.
- Rozsudek NSS ze dne 04.09.2019, č. j. 9 Afs 99/2018-112.
- Rozsudek NSS ze dne 26.09.2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139.
- Rozsudek NSS ze dne 27.09.2019, č. j. 1 Afs 51/2019-46.
- Rozsudek NSS ze dne 13.11.2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64.
- Rozsudek NSS ze dne 20.02.2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37.
- Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 11.03.2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54.
- Rozsudek NSS ze dne 14.05.2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32.
- Rozsudek NSS ze dne 18.05.2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32.
- Rozsudek NSS ze dne 25.05.2020, č. j. 4 Afs 460/2019-67.
- Rozsudek NSS ze dne 08.06.2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47.
- Rozsudek NSS ze dne 13.08.2020, č. j. 7 Afs 194/2019-43.
- Rozsudek NSS ze dne 14.08.2020, č. j. 9 Afs 154/2020-33.
- Rozsudek NSS ze dne 24.08.2020, č. j. 6 Afs 83/2020-32.
- Rozsudek NSS ze dne 10.09.2020, č. j. 7 Afs 38/2020-31.
- Rozsudek NSS ze dne 27.10.2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33.
- Rozsudek NSS ze dne 22.12.2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40.

- Rozsudek NSS ze dne 20.01.2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41.
- Rozsudek NSS ze dne 21.01.2021, č. j. 7 Afs 92/2020-26.
- Rozsudek NSS ze dne 01.02.2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31.
- Rozsudek NSS ze dne 04.02.2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31.

4. Seznam použité unijní judikatury a stanovisko generálního advokáta

- Rozsudek SDEU ze dne 01.04.2004, ve věci C-90/02, *Bockemühl*.
- Rozsudek SDEU ze dne 12.01.2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, „*Optigen*“.
- Rozsudek SDEU ze dne 06.07.2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, „*Axel Kittel*“.
- Rozsudek SDEU ze dne 21.06.2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Peter Dávid*.
- Rozsudek SDEU ze dne 06.12.2012, ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*.
- Rozsudek SDEU ze dne 31.01.2013, ve věci C-643/11, *LVK-56 EOOD*.
- Rozsudek SDEU ze dne 13.02.2014 ve věci C-18/13 *Maks Pen EOOD*.
- Rozsudek SDEU ze dne 22.10.2015, ve věci C-277/14, *PPUH Stehcemp*.
- Rozsudek SDEU ze dne 15.09.2016, ve věci C-516/14, *Barlis 06*.
- Rozsudek SDEU ze dne 15.09. 2016, ve věci C-518/14, *Senatex GmbH*.
- Rozsudek SDEU ze dne 27.06.2018, ve spojených věcech C-459/17 a C-460/17, *SGI a Valériane SNC*.
- Rozsudek SDEU ze dne 21.09.2018, ve věci C-664/16, *Lucrețiu Hadrian Vădan*.
- Rozsudek SDEU ze dne 04.06.2020, ve věci C-430/19, *SC C. F. SRL*.
- Usnesení SDEU ze dne 03.09.2020 ve věci C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft*,
- Stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jarabo Colomera ze dne 14.03.2006 ke spojeným věcem C-439/04 a C 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*.

Abstrakt (v českém jazyce)

Diplomová práce „*Prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty*“ je zaměřena na objasnění pravidel a charakteristik specifické oblasti dokazování při správě daní, kterou prokazování nároku na odpočet nepochybně představuje, jakož i na identifikaci a řešení aktuálních sporných otázek této oblasti se týkajících. V jejím rámci je v první řadě řešena daň z přidané hodnoty a její odpočty v obecné rovině, a to v rozsahu nezbytném pro rozebíranou problematiku. Následně jsou v diplomové práci podrobně rozebírány podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť především právě jejich splnění je v rámci dokazování zjišťováno. Po takovém vymezení nezbytných východisek je komplexně, uceleně a kriticky rozebírána problematika prokazování nároku na odpočet, přičemž největší pozornost je v tomto ohledu věnována rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně jakož i obsahu a rozsahu tohoto důkazního břemene. V této souvislosti je rovněž vyzdvížena řada problémů, s nimiž se rozhodovací praxe potýká, a to včetně jejich možných řešení. Jedním z nich je problematika prokazování dodavatele zdanitelného plnění, které je věnována zcela samostatná část, neboť otázky s tím spojené jsou pro svůj význam v současné době předmětem rozsáhlých diskusí i sporů, a to především co se týče konzistentnosti judikatorních závěrů vnitrostátních soudů s požadavky unijního práva a Soudního dvora Evropské unie.

V diplomové práci je vedle tuzemské značně akcentována i právní úprava a judikatura unijní. Je tomu tak z toho důvodu, neboť daň z přidané hodnoty je pro svůj dopad na vnitřní trh Evropské unie daní podléhající rozsáhlé unijní harmonizaci a její praktické uplatňování je tudíž monitorováno a usměrňováno Soudním dvorem Evropské unie. Pod jeho drobnohledem se nachází právě i institut odpočtu, neboť jak ostatně sám Soudní dvůr konstantně judikuje, nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu daně z přidané hodnoty a představuje základní zásadu, na níž společný systém daně z přidané hodnoty zavedený v rámci Evropské unie stojí.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, dokazování

Abstract (v anglickém jazyce)

The Master's Thesis „*Proving the title to value added tax deduction*” is focused on the explanation of rules and characteristics of a specific area of proving in the administration of taxes, which is undoubtedly represented by proving the title to value added tax (VAT) deduction, this Thesis is also focused on identification and solution of disputed issues related to this area. First of all, VAT and its deductions are dealt with in general, namely in the scope necessary for the issues under analysis. The Thesis then analyzes in detail the conditions necessary to the title to VAT deduction as adherence to these conditions is mainly being ascertained within the process of proving. Having the necessary starting points been thus defined, the title to deduction is comprehensively and critically analyzed wherein the biggest attention in this regard is paid to the distribution of the burden of proof between the taxable entity and the tax administrator as well as to the content and scope of this burden of proof. In this context, many problems are also pointed out which are faced by the decision-making practice, including their possible methods of solution. One of them is related to proving the supplier of the taxable supply and a fully independent part is focused on this issue as the related questions are the subject-matter of extensive discussions and disputes due to their significance at present, mainly as regards the consistency of case law conclusions ruled by domestic courts with the requirements of the European Union (EU) law and the Court of Justice of the EU.

The legal regulation and case law of the European Union are considerably emphasized in this Thesis besides the domestic ones. The reason consists in the fact that the VAT is subject to extensive harmonization within the EU due to its effect on the EU's internal market and its application in practice is, therefore, monitored and regulated by the Court of Justice of the EU. The deduction does come under scrutiny of the Court of Justice because the Court, after all, constantly rules that the title to deduction is an inseparable part of the VAT mechanism and represents the fundamental principle which governs the joint VAT system implemented within the EU.

Key words: VAT, title to VAT deduction, proving