

26. 1. 2021

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Dopady aktuální judikatury SDEU na otázku prokazování faktického dodavatele uvedeného na daňových dokladech

Soudní dvůr Evropské unie vydal dne 3. 9. 2020 rozsudek ve věci C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága. Tímto rozsudkem byla zodpovězena otázka, která je tradičním sporem mezi daňovými subjekty a daňovými orgány, a také mezi odbornou veřejností a Nejvyšším správním soudem, a to otázka prokazování faktického dodavatele plnění, ze kterých si daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně.

V tuzemsku je otázka prokazování faktického dodavatele plnění dlouhodobě spornou záležitostí. Zatímco odborná veřejnost odkazuje dlouhodobě na rozsudky Soudního dvora Evropské unie (například rozsudek ze dne 10. 11. 2016 ve věci C-446/15, *Signum Alfa Sped* nebo ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11, *Bonik*), daňové orgány nadále trvají na tom, že mezi základní podmínky pro uznání nároku na odpočet daně náleží také prokázání faktického dodavatele. Rozkol v této otázce lze nalézt také u Nejvyššího správního soudu, kdy lze například odkázat na zcela ojedinělý rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, ve věci *Staviteľství Melichar*, a jiných rozhodnutí předcházejících tento rozsudek, ale i následujících po daném rozsudku (například rozsudek ze dne 18. 10. 2018, č. j. 5 Afs 325/2017 - 30, ve věci *Mgr. Z. H.*). I z tohoto důvodu byla SDEU ve věci prokazování faktického dodavatele položena předběžná otázka také Nejvyšším správním soudem, která je aktuálně projednávána pod [C-154/20](#). Právě na tuto věc shodou okolností vydal SDEU výše uvedený rozsudek ve věci Vikingo.

V řešené věci vznikl spor mezi společností Vikingo a maďarskými daňovými orgány týkající se dodání balících strojů a jednoho plnicího stroje. Ačkoliv byla prokázána faktická existence všech linek, v průběhu kontroly vyvstaly na základě zjištění daňových orgánů, jakož i prohlášení jednatelů společností, které byly součástí dodavatelského řetězce, pochybnosti o dodavateli uvedeném na daňových dokladech. Maďarské daňové orgány tak dospěly k závěru, že ačkoliv plnění fakticky existují a byla společnost Vikingo dodána, nebyla fakticky dodána deklarovaným dodavatelem a lze dovodit, že stroje byly ve skutečnosti pořízeny od neznámé osoby. Proti rozhodnutí daňových orgánů podala společnost Vikingo žaloby a jejich meritum doputovalo skrze položení předběžných otázek ve smyslu článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie až k SDEU. Ten v předmětném rozsudku spornou otázku posoudil následovně:

„Předkládající soud uvádí, že v případě řetězových plnění je třeba podle judikatury Kúria (Nejvyšší soud) zkoumat celý tento řetězec a právní úkony učiněné jeho účastníky a ověřit, zda je vytvoření uvedeného řetězce náležitě opodstatněné. Nárok na odpočet lze odepřít, pokud vytvoření řetězce není z ekonomického hlediska smysluplné či náležitě opodstatněné nebo pokud nelze ověřit některou okolnost hospodářského plnění mezi účastníky anebo ji osoba povinná k dani nemůže zdůvodnit. Praxe správce daně opírající se o stanovisko a judikaturu uvedeného soudu kromě toho spočívá zejména v tom, že s přihlédnutím především ke způsobům uskutečnění hospodářského plnění jsou dotčená plnění rozlišována podle toho, zda se uskutečnila, nebo neuskutečnila mezi smluvními stranami uvedenými na faktuře. Závěr, že se hospodářské plnění mezi těmito smluvními stranami neuskutečnilo, je třeba učinit za situace, kdy je toto plnění stíženo nějakou vadou či nedostatkem, a

to zejména pokud osoba povinná k dani nevěděla o ekonomické činnosti subjektů vystupujících na předcházejících stupních dotčeného řetězce nebo o této činnosti nemá k dispozici žádný důkaz. Zkoumání otázky, zda příjemce faktury věděl nebo měl vědět o daňovém úniku, je v tomto případě možné, ale nikoliv nutné.

Zaprvé je třeba poznamenat, že jak bylo připomenuto v bodech 41 a 42 tohoto usnesení, nárok na odpočet DPH se uplatní bez ohledu na účel nebo výsledek dotčené ekonomické činnosti a otázka, zda DPH splatná za předchozí plnění týkající se dotčeného zboží byla, nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá na tento nárok vliv. Podle judikatury Soudního dvora jsou kromě toho osoby povinné k dani obecně oprávněny zvolit si organizační struktury nebo podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své ekonomické činnosti a pro účely omezení svého daňového zatížení (rozsudek ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 42 a citovaná judikatura). Zásada zákazu zneužití práva, která platí v oblasti DPH, zapovídá výhradně čistě vykonstruovaná plnění postrádající hospodářskou podstatu, která se uskutečňují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění, jehož přiznání by odporovalo cílům směrnice 2006/112 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, body 35 a 36, jakož i citovaná judikatura).

Z toho vyplývá, že pokud je - jak uvádí předkládající soud - prokázáno, že ve věci v původním řízení došlo k dodání zboží, nelze mít za to, že skutečnost, že se řetězec plnění vedoucí k těmto dodáním z ekonomického hlediska nejeví jako smysluplný či náležitě opodstatněný, nebo okolnost, že některý z účastníků tohoto řetězce nesplnil své daňové povinnosti, jsou samy o sobě znakem daňového úniku.

Zadruhé takový důkazní režim, jaký je popsán v bodě 61 tohoto usnesení, na jehož základě je **osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet, pokud zejména neuvede skutečnosti prokazující všechna plnění uskutečněná všemi účastníky tohoto řetězce a ekonomickou činnost těchto účastníků, a případně jí je přičteno, že tyto skutečnosti nelze ověřit, odporuje judikatuře připomenuté v bodech 50 až 58 tohoto usnesení, z níž plyne, že je na správci daně, aby v každém konkrétním případě právně dostačujícím způsobem na základě objektivních okolností prokázal, že se osoba povinná k dani dopustila daňového úniku nebo že věděla nebo měla vědět, že je dotčené plnění součástí daňového úniku, jehož se dopustil vystavitel faktury nebo jiný subjekt vystupující na předcházejícím stupni řetězce dodání zboží nebo poskytnutí služeb.**

I když je pravda, že okolnosti popsané v bodech 45 a 60 tohoto usnesení mohou nasvědčovat tomu, že se osoba povinná k dani na daňovém úniku aktivně podílela nebo že věděla nebo měla vědět, že dotčená plnění jsou součástí daňového úniku, jehož se dopustil vystavitel faktur, je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda jsou tyto skutečnosti opravdu prokázány, a to tak, že v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva provede celkové posouzení všech důkazů a skutkových okolností věci v původním řízení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. února 2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 30, a usnesení ze dne 10. listopadu 2016, *Signum Alfa Sped*, C-446/15, nezveřejněné, EU:C:2016:869, bod 36).

S ohledem na vše výše uvedené je třeba na první až čtvrtou otázku odpovědět tak, že směrnice 2006/112 ve spojení se zásadami daňové neutrality, efektivity a proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž správce daně odpírá osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH odvedené na základě pořízení zboží, které jí bylo dodáno, s odůvodněním, že faktury týkající se těchto nákupů nelze považovat za věrohodné, jelikož zaprvé vystavitel těchto faktur uvedené zboží nemohl kvůli nedostatku potřebných materiálních a lidských zdrojů vyrobit ani dodat, a toto zboží tedy bylo ve skutečnosti pořízeno od jiné osoby, jejíž totožnost nebyla určena, zadruhé nebyly dodrženy

vnitrostátní právní předpisy v oblasti účetnictví, zatřetí dodavatelský řetězec, který vedl k uvedeným nákupům, nebyl ekonomicky opodstatněný a začtvrté u některých předchozích plnění, které byly součástí tohoto dodavatelského řetězce, se vyskytly nesrovnalosti. K takovému odepření lze přistoupit pouze tehdy, je-li právně dostačujícím způsobem prokázáno, že se osoba povinná k dani aktivně podílela na daňovém úniku anebo věděla nebo měla vědět, že jsou uvedena plnění součástí daňového úniku, jehož se dopustil vystavitel faktur nebo jakýkoliv jiný subjekt vystupující na předcházejícím stupni uvedeného dodavatelského řetězce, což musí ověřit předkládající soud.“

SDEU tak uzavřel, že požadavek na prokázání faktického dodavatele je v rozporu s unijní právní úpravou. Jestliže byl dodavatel uvedený na daňových dokladech vyvrácen jako faktický dodavatel, vzniká tímto dle SDEU daňový únik a daňové orgány mají k identifikovaným plněním tímto způsobem přistupovat.

Ve věci je pro autora důležité poukázat, že SDEU výslovně odkázal například na rozsudek Bonik, na který bylo odkazováno také v rozsudku Stavitelství Melichar. SDEU také odkazoval na rozsudek ve věci *Signum Alfa Sped*, který již otázku prokazování faktického dodavatele řešil. Tento rozsudek byl přitom vydán dne 10. 11. 2016, což značí, že na základě eurokonformního výkladu by tuzemské rozsudky (potažmo státní orgány) měly tyto závěry přenášet do své rozhodovací praxe. To se však doposud nestalo.

Ve věci tak vzniká otázka, zda bude možné na základě daných závěrů obnovit řízení za situace, kdy tuzemské soudy nerespektovaly výklad harmonizovaného práva SDEU. Jisté vodítko poskytuje zákon č. [150/2002](#) Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, který v § 114 odst. 1 výslovně uvádí, že možnost obnovy řízení je přípustná pouze o ochraně před zásahem správního orgánu nebo ve věcech politických stran a politických hnutí. Možnost obnovy řízení tak bude třeba hledat v mimořádných opravných a dozorčích prostředcích dle zákona č. [280/2009](#) Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

JUDr. Tomáš Rydval

© EPRAVO.CZ – Sběrka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Návrh nového zákona o digitální ekonomice](#)
- [Byznys a paragrafy, díl 30.: Jednání za s.r.o. – zápis jednatelského oprávnění do obchodního rejstříku](#)
- [Prověřování zahraničních investic a kybernetická regulace: řízená služba jako nová transakční proměnná](#)
- [Předběžné opatření a další instituty k ochraně věřitelů při přeměnách](#)
- [Silná koruna: jaké dopady má posilující koruna na české firmy](#)
- [Problematické aspekty změn v úpravě odpovědnosti za škodu způsobenou vadou výrobku](#)
- [Byznys a paragrafy, díl 29.: Jednání za s.r.o. – jednatelé](#)
- [K \(ne\)způsobilosti notářského zápisu jako exekučního titulu pro nařízení exekuce prodejem zástavy](#)
- [Když korporátní neshody nestačí: soudní zásah do účasti společníka jako krajní řešení](#)
- [Do 5 milionů EUR bez prospektu cenných papírů - novela ZPKT!](#)
- [Význam doplacení úvěru při přezkumu posouzení úvěruschopnosti](#)