

21. 7. 2016

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

## Selektivní tuzemská interpretace evropského práva v oblasti DPH finanční správou ČR

Evropské právo daně z přidané hodnoty je, ať se tomu právní teoretici přitakávají či nikoliv, uznáváno za subsystém veřejného práva, vykazující znaky relativní autonomie, s vlastní systematikou, založenou na specifických obecných zásadách (viz např. stanovisko generální advokátky Verici Trstenjak přednesené dne 9. prosince 2008 ve věci C-572/07, RLRE Tellmer Property s. r. o. proti Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem; srov. stanovisko generální advokátky C. Stix-Hackl přednesené dne 16. prosince 2004 ve věci C-536/03; nebo viz rozsudek Soudního dvora ze dne 15. listopadu 2012 ve věci C-174/11, Finanzamt Steglitz proti Ines Zimmermann). Výklad autonomních pojmů a pravidel, ze kterých tento subsystém sestává, by měl být pro všechny členské státy Evropské unie závazně určen judikaturou Soudního dvora Evropské unie.



Přesto se Finanční správa ČR necítí výkladem Soudního dvora v některých případech vázána, respektive necítí se vázána povinností vypořádat námitky směřující k prokázání neslučitelnosti finanční správou aplikovaného národního (vnitrostátního) pravidla, tak je dané pravidlo správcem daně interpretováno, s požadavky stanovenými nebo vyplývajícími z pravidel práva Evropské unie, a to ať již v rovině obecné, kdy daňový subjekt namítá, že daný výklad národního pravidla je neslučitelný s právem Evropské unie, ať již proto, že samo pravidlo je svoji podstatou za každých okolností neslučitelné a nelze jej slučitelně interpretovat nebo že subjektivní výklad, který správce daně zvolil, vede k neslučitelnosti aplikace národního pravidla s evropským právem, anebo že postup správce daně v daňovém řízení nesplňoval požadavky evropského práva DPH, s dopadem do výroku o daňové povinnosti subjektu, jinak řečeno, že daň byla v důsledku stanovena z pohledu evropského práva nesprávně. Zvláště je tomu tak v případech, kdy správce daně vychází z předpokladu, že daňový subjekt se mohl účastnit protiprávního jednání s cílem získat daňovým odpočet, a cítí se jaksí morálně oprávněn opomenout pravidla dokazování daňové povinnosti subjektu, v některých případech dokonce zcela zaměnit výchozí předpoklad se závěrem dokazování. Takový přístup ale není optimálním způsobem, jak se vypořádat s daňovými podvody, ale může být spíše účinnou metodou, jak rozvrátit národní (vnitrostátní) fungování na evropské úrovni téměř unifikovaných pravidel společného systému DPH, aniž by čehokoliv užitečného bylo pro stát nebo poplatníky dosaženo. Výsledkem je zejména intenzifikace právní nejistoty, s významně negativním ekonomickým dopadem pro veřejné rozpočty i daňové subjekty, kdy v mnoha případech nelze rozumně a s přiměřenou jistotou predikovat, zda při určitém jednání daňový subjekt obhájí svůj nárok na odpočet či nikoliv, nebo zda jeho jednání může nebo má být jednáním protiprávním či dokonce jednáním kriminalizovatelným.

Setrvalost, se kterou finanční správa ignoruje některé zobecněné právní názory Soudního dvora plausibilně působící ekonomické dopady daňového systému do pravidla posuzování míry ochrany nároku na odpočet daně jsou již dnes klasickou ukázkou výše uvedeného negativního jevu.

## **Nesprávná interpretace judikatury Soudního dvora finančními orgány ČR**

Finanční orgány často uvádějí, že v případě nepřijetí tzv. dostatečných opatření k zamezení protiprávního jednání daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se svou transakcí účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Takto stanovené kritérium nároku na odpočet daně ale není zcela slučitelné s právní úpravou ani s podmínkami omezení nároku na odpočet stanovenými judikaturou Soudního dvora. Nárok na odpočet lze totiž v zásadě odepřít tomu, kdo o protiprávním jednání vědět musel, nikoliv subjektu, který by o něm (hypoteticky) vědět mohl. Finanční orgány při odůvodňování svých závěrů v těchto případech používají hojně argumentaci závěry Soudního dvora, používají však jeho závěry velmi selektivně, některé pozměňují, jiné pomíjejí. Přitom podle rozsudku Soudního dvora ze dne 21. června 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, v řízeních Mahagében kft a další, Soudní dvůr zpřesnil svoji předchozí judikaturu způsobem, který poskytuje současně přehled o judikatuře předchozí.

Nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz především rozsudky ze dne 25. října 2001, Komise v. Itálie, C-78/00, Recueil, s. I-8195, bod 28; ze dne 10. července 2008, Sosnowska, C-25/07, Sb. rozh. s. I-5129, bod 14 a ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko, C-274/10, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 42). Nárok na odpočet stanovený je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se především uplatňuje přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43; ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 47; ze dne 30. září 2010, Uszodaépítő, C-392/09, Sb. rozh. s. I-8791, bod 34, jakož i výše uvedený rozsudek Komise v. Maďarsko, bod 43). Cílem režimu odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tedy zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na účel nebo výsledky těchto činností, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz zejména výše uvedený rozsudek Gabalfrisa a další, bod 44; rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. I-1609, bod 78; výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 48, jakož i ze dne 22. prosince 2010, Dankowski, C-438/09, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 24).

Otázka, zda DPH splatná za předchozí nebo následující prodej týkající se dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu. DPH se totiž vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpočtu daně přímo zatěžující různé nákladové prvky (viz usnesení ze dne 3. března 2004, Transport Service, C-395/02, Recueil, s. I-1991, bod 26; rozsudky ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, bod 54, jakož i výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 49).

Soudní dvůr výslovně uznává, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 (viz zejména rozsudek Halifax a další, bod 71; rozsudek ze dne 7. prosince 2010, R, C-285/09, bod 36, jakož i ze dne 27. října 2011, Tanoarch, C-504/10, bod 50). V této souvislosti Soudní dvůr již judikoval, že se subjekty práva nemohou norem unijního práva dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz

zejména rozsudky ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, Sb. rozh. s. I-1599, bod 32; rozsudek Halifax, bod 68, rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (v tomto smyslu viz rozsudek Fini H, body 33 a 34; rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 55, rozsudek ze dne 29. března 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

Pokud je daňový subjekt osobou povinnou k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 a že služby uvedené k odůvodnění tohoto nároku byly následně použity na výstupu pro účely vlastních zdanitelných plnění, plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo skutečně, jak to vyplývá z příslušné faktury, a že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí 2006/112, takže hmotněprávní a formální podmínky upravené touto směrnicí pro vznik a uplatnění nároku na odpočet jsou splněny, zejména pokud nejsou konstatovány takové manipulace, jako je předkládání nepravdivých daňových příznání nebo že vystavoval vadné faktury. Za těchto okolností lze přiznání nároku na odpočet osobě povinné k dani odmítnout pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Kittel a Recolta Recycling, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice 2006/112 považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (viz výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 56). S režimem nároku na odpočet upraveným v uvedené směrnici není naopak slučitelné sankcionovat nepřiznáním tohoto nároku osobu povinnou k dani, která nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku spáchaného dodavatelem nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a předchází dodání uskutečněnému uvedenou osobou povinnou k dani, nebo po něm následuje, bylo provázeno daňovým únikem (v tomto smyslu viz rozsudky Optigen a další, body 52 a 55, Kittel a Recolta Recycling, body 45, 46 a 60). Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23).

Proto přímo účinné články 167, 168 písm. a), 178 písm. a), 220 bod 1 a 226 směrnice 2006/112 podle Soudního dvora brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat osobě povinné k dani nárok odečíst od částky DPH, kterou má povinnost odvést, částku daně, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že se vystavitel faktury týkající se těchto služeb nebo některý z jejich poskytovatelů dopustil protiprávního jednání, aniž tento orgán z hlediska objektivních okolností prokáže, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce.

Podle rozsudku SDEU ze dne 6. září 2012, ve věci C 324/11 Gábor Tóth, směrnice 2006/112/ES a zásada daňové neutrality musí být vykládány tak, že brání tomu, aby daňový orgán odmítl přiznat osobě povinné k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z pouhého důvodu, že vystaviteli faktury bylo před tím, než poskytl dotčené služby nebo vystavil odpovídající fakturu, zrušeno živnostenské oprávnění, pokud tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované článkem 226 této směrnice, především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedenou fakturu vystavila, a povahy poskytnutých služeb.

Uvedené platí analogicky pro zboží i služby a je vyjádřením důležitosti ochrany daňových odpočtů. Dokonce směrnice 2006/112 musí být vykládána tak, že brání tomu, aby daňový orgán odmítl přiznat osobě povinné k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že vystavitel faktury, která se týká těchto služeb, nenahlásil pracovníky, které zaměstnával, aniž by tento orgán z hlediska objektivních okolností prokázal, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. In fine směrnice 2006/112 musí být vykládána tak, že skutečnost, že osoba povinná k dani neověřila, zda existuje právní vztah mezi pracovníky zaměstnanými na stavbě a vystavitelem faktury ani, zda tento vystavitel nahlásil své pracovníky, nepředstavuje objektivní okolnost umožňující dojít k závěru, že příjemce faktury věděl nebo musel vědět, že se podílí na plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, pokud tento příjemce neměl žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu.

Uvedené závěry Soudního dvora při své rozhodující praxi finanční orgány bohužel v současnosti nerespektují. Plátcí daně se tak musí domáhat svých práv cestou žaloby ve správním soudnictví.

Český daňový systém čeká ještě dlouhá cesta do Evropy. Nepodstoupí-li ji, může se stát systémem odtrženým od základních principů evropského daňového práva. Zatím jde finanční správa spíše opačnou cestou. Je proto na správních soudech, aby nastolený kurs korigovaly.

**JUDr. Václav Chum,**  
partner

[Advokátní kancelář Brož & Sokol & Novák s.r.o.](#)

Sokolská třída 60  
120 00 Praha 2

Tel.: +420 224 941 946

Fax: +420 224 941 940

e-mail: [advokati@akbsn.eu](mailto:advokati@akbsn.eu)



© EPRAVO.CZ - Sbírka zákonů, judikatura, právo | [www.epravo.cz](http://www.epravo.cz)

## Další články:

- [Nový daňový režim ESOP v České republice od roku 2026. Posun k ekonomické realitě a mezinárodním standardům?](#)
- [Preventivně-sankční funkce náhrady nemajetkové újmy za porušení osobnostních práv pohledem Ústavního soudu](#)

- [SCHEJBAL& PARTNERS stáli u získání jedné z prvních licencí dle MiCA v ČR](#)
- [Mezinárodní dožádání a lhůta pro stanovení daně: kritéria účelnosti, věcnosti a včasnosti v judikatuře](#)
- [Prověřování zahraničních investic a kybernetická regulace: řízená služba jako nová transakční proměnná](#)
- [Nová úprava kvalifikovaných zaměstnaneckých opcí](#)
- [Silná koruna: jaké dopady má posilující koruna na české firmy](#)
- [Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc únor 2026](#)
- [Nejvyšší správní soud vymezuje nové hranice zneužití práva u běžných nákladů na reklamu](#)
- [Aktuální judikatura k holdingovým strukturám](#)
- [Exkluzivita má svou cenu. NSS se vyjádřil k nájemnému mezi spojenými osobami](#)