1. 12. 2025

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

Souběh odepření nároku na odpočet daně a ručení za nezaplacenou daň dle rozsudku KONREO

Soudní dvůr v létě vydal další zásadní rozsudek týkající se ochrany systému DPH před podvodným jednáním. Ve věci KONREO odpovídal na předběžnou otázku položenou Nejvyšším správním soudem. V rozhodnutí Soudní dvůr objasnil, zda je podle práva EU přípustné, aby členský stát současně uplatnil vůči příjemci plnění dvě opatření: (1) solidární ručení za dodavatelem neodvedenou DPH a (2) odepření nároku na odpočet DPH na vstupu z téhož plnění, pokud se příjemce účastnil podvodu na DPH. Cílem tohoto článku je shrnout klíčové závěry rozsudku a identifikovat dopady na daňovou praxi.

Kontext případu KONREO

Případ vzešel z daňového sporu vedeného společností KONREO, která je insolvenčním správcem společnosti FAU. Společnost FAU nakupovala pohonné hmoty od dodavatele VERAMI, avšak správce daně identifikoval, že tyto transakce byly součástí řetězového podvodu na DPH. V důsledku toho správce daně učinil dva kroky:

- Odepřel společnosti FAU odpočet daně na vstupu, neboť FAU věděla či musela vědět, že plnění jsou součástí daňového podvodu, a následkem toho jí doměřil daň za období květen až říjen 2013 ve výši zhruba 218 mil. Kč.
- Vyzval FAU jako ručitele podle § 109 zákona o DPH k úhradě nedoplatku na DPH ve výši zhruba 200,4 mil. Kč, který na téže transakci neodvedla společnost VERAMI jako dodavatel. FAU tedy měla doplatit daň, kterou dlužil její dodavatel, jakožto ručitel.

Tato kombinace vedla k tomu, že FAU měla fakticky zaplatit „dvakrát“ tutéž daň – jednou v rámci vlastní daně (doměřené na základě odepření odpočtu daně na vstupu) a podruhé z titulu ručitelské povinnosti za svého dodavatele, který neuhradil daň na svém stupni dodavatelského řetězce. Společnost FAU (resp. její insolvenční správce KONREO) namítala, že takový postup představuje duplicitní uplatnění daňové povinnosti, porušuje princip daňové neutrality a je nepřiměřený.[1] Finanční správa naopak zastávala pozici, že daňová povinnost FAU z titulu odepřeného odpočtu je nezávislá na povinnosti uhradit daň za dodavatele, tedy že jde o dvě různé daňové povinnosti, které se vzájemně nevylučují.[2] Spor se dostal před Krajský soud v Brně, který dal za pravdu daňovému subjektu a označil postup správce daně za nepřiměřený pro založení dvojí platební povinnosti[3] a rozhodnutí o odvolání proti ručitelským výzvám zrušil.

Předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie

Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti Odvolacího finančního ředitelství stál před dosud neřešenou otázkou interpretace čl. 205 směrnice o společném systému DPH: Brání právo EU takové vnitrostátní praxi, kdy je příjemci plnění odepřen odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu, a zároveň je tentýž subjekt povinen jako ručitel uhradit DPH neodvedenou dodavatelem? NSS

konstatoval, že Soudní dvůr dosud tuto situaci neřešil – ve své judikatuře se k souběžnému použití institutu ručení dle čl. 205 směrnice o společném systému DPH a odepření odpočtu nevyjádřil.[4] Proto usnesením přerušil řízení o kasační stížnosti a položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku v uvedeném znění.[5]

Rozhodnutí Soudního dvora ve věci KONREO

Soudní dvůr odpověděl jasně: Článek 205 směrnice o DPH ve světle zásady proporcionality nebrání takové vnitrostátní praxi, která umožňuje požadovat po příjemci plnění úhradu DPH neodvedené dodavatelem, ačkoli tomuto příjemci byl odepřen nárok na odpočet téže daně z důvodu, že věděl nebo měl a mohl vědět o své účasti na podvodu na DPH.[6] Jinými slovy, unijní právo připouští, aby členské státy uplatnily souběžně oba zmíněné nástroje vůči témuž daňovému subjektu v případě jeho zapojení do daňového podvodu.

Soudní dvůr vysvětlil, že odepření nároku na odpočet a solidární ručení plní odlišné funkce a sledují rozdílné cíle.[7]

Odepření nároku na odpočet DPH brání zneužití systému DPH – zabraňuje tomu, aby subjekt zapojený do podvodu získal daňovou výhodu,[8] ať už v podobě odpočtu na vstupu nebo osvobození od daně.[9] Jde o nástroj k zajištění, že osoby povinné k dani nebudou podvodně těžit z mechanismu DPH, a k ochraně principu neutrality v tom smyslu, že nikdo, kdo podvodně využívá systém DPH, nemá nárok na odpočet daně.[10]

Ručitelská povinnost za neodvedenou DPH sleduje jiný cíl – zajistit splnění daňové povinnosti v platební rovině, tedy skutečné inkaso daně do veřejného rozpočtu v případě, že poskytovatel plnění daň do veřejného rozpočtu neodvedl.[11] Účelem ručení je tedy zajistit výběr již splatné daně od jiné osoby, která je z hlediska okolností vhodnější či dostupnější, a předejít tak ztrátě daňových příjmů veřejného rozpočtu.

Protože každý z těchto institutů má samostatný účel, jejich souběžné použití v jedné situaci není v rozporu s právem EU. Soudní dvůr v rozsudku zdůraznil, že oba mechanismy se při ochraně systému DPH doplňují. Kdyby si správce daně musel vybrat jen jeden z nich, automaticky by rezignoval na jeden z cílových účinků – buď by rezignoval na ochranu státního rozpočtu (pokud by neuplatnil ručení), nebo na ochranu systému před zneužitím (pokud by zachoval odpočet u účastníka podvodného řetězce).

Soudní dvůr rovněž nepřijal argument, že by souběžný postup byl nepřiměřeným „dvojím zdaněním“ daňového subjektu porušujícím princip proporcionality.[12] Klíčové je, že konkrétní daňový subjekt, byť z nedbalosti[13], participoval na podvodném schématu. Takový daňový subjekt nemůže požívat ochrany principu neutrality DPH ani jiných zásad, jelikož sám narušil základní pravidla mechanismu DPH. Naopak, je namístě uplatnění tvrdých mechanismů ochrany systému daně ze strany členských států. Z pohledu unijního práva tedy není nepřiměřené, pokud takový subjekt nese dvojí finanční zátěž. Důležité ovšem je, že oba nástroje se použijí pouze v situaci prokázaného podvodu, kdy příjemce o podvodném charakteru transakcí věděl nebo měl a mohl vědět. Nejedná se proto o běžné situace platební neschopnosti nebo neprokázání nároku na odpočet DPH na vstupu, ale o zásah vůči podvodnému jednání ohrožujícímu samou podstatu daně.

Soudní dvůr svoji odpověď dále doplnil tím, že uplatnění ručení není ani závislé na uplatnění regresu ručitele vůči hlavnímu dlužníkovi či šanci na jeho úspěšné uplatnění.[14] Jinak řečeno, skutečnost, že příjemce plnění pravděpodobně nedosáhne uspokojení své regresní pohledávky z titulu splnění dluhu za nepoctivého dodavatele (například protože dodavatel je v úpadku), nebrání členskému státu v uplatnění solidární odpovědnosti.

Rozhodnutí NSS a dopady v národní praxi

Nejvyšší správní soud aplikoval obdrženou odpověď na předběžnou otázku na českou právní úpravu ručení příjemce plnění. Uplatnění ručení podle § 109 zákona o DPH vůči příjemci plnění za nezaplacenou daň tedy není nepřiměřeným opatřením ani tehdy, byl-li tomuto příjemci ze stejné transakce odepřen nárok na odpočet z důvodu účasti na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud tak zrušil předchozí rozsudek krajského soudu a potvrdil, že správce daně postupoval souladně s právem. Argumentace o „dvojím zdanění“ či porušení neutrality DPH tedy nebyla shledána ve světle výkladu Soudního dvora relevantní.

Daňové subjekty by si nyní měly být vědomy, že i nedbalostní účast na karuselových a jiných DPH podvodech s sebou může (pomineme-li možné trestněprávní dopady) i významné ekonomické zatížení. Daňový subjekt, který se zapojí do podvodu, nemůže počítat s tím, že mu správce daně „jen“ odepře odpočet daně. Naopak, mu může být nejen odepřen odpočet daně, ale může nést i solidární odpovědnost za nezaplacenou daň svého dodavatele. Na takový daňový subjekt dopadne dvojí daňové zatížení – uhradí svoji daň na výstupu bez toho, aby mu byl přiznán nárok na odpočet na vstupu, a navíc doplatí i daň, kterou neodvedl jeho dodavatel.

Na stranu druhou, rozsudek Soudního dvora sice potvrdil možnost souběhu jednotlivých opatření, avšak neznamená povinnost správce daně vždy využít obě možnosti. Stále platí, že správce daně by měl postupovat přiměřeně okolnostem konkrétní věci a zkoumat, zda jsou naplněny podmínky pro uplatnění institutu odepření nároku a zvlášť podmínky pro uplatnění ručení příjemce plnění. Soudní dvůr ponechal na členských státech a jejich orgánech, aby posoudily praktické dopady a přiměřenost v jednotlivých případech.

Závěr

Rozhodnutí Soudního dvora ve věci KONREO představuje další krok v oblasti boje proti daňovým podvodům na DPH. Potvrdilo, že členské státy mohou kombinovat různé nástroje k zajištění výběru daně a ochraně systému DPH, pokud čelí podvodnému jednání. Takový výsledek, jakkoli přísný, však je třeba považovat za legitimní a nerozporný s principem proporcionality. Zároveň jde o signál potenciálním pachatelům či (i nechtěným) účastníkům daňových podvodů, že členské státy i Evropská unie jsou ochotni aktivně bránit systém DPH proti zneužití a podvodům. Jde tedy o další apel na plátce daně, aby zaváděli opatření, která jim pomohou včas odhalit jejich možné zapojení v podvodném řetězci či ještě lépe jim pomohou takovému zapojení předejít.

JUDr. Ondřej Málek, Ph.D.
of counsel v advokátní kanceláři Bříza & Trubač a odborný asistent na Právnické fakultě Univerzity Karlovy

BŘÍZA & TRUBAČ
ADVOKÁTNÍ KANCELÁŘ — ATTORNEYS AT LAW

Bříza & Trubač, s.r.o., advokátní kancelář

Palladium Praha
Na Poříčí 1079/3a
110 00 Praha 1

Tel.: +420 777 601 114
e-mail: info@brizatrubac.cz

[1] Bod 15 rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 2. 2023, č. j. 29 Af 48/2020-276. Bod 4 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2025, č. j. 2 Afs 157/2023-137.

[2] Body 21-23 rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 2. 2023, č. j. 29 Af 48/2020-276.

[3] Bod 47 rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 2. 2023, č. j. 29 Af 48/2020-276.

[4] Generální advokátka ve svém stanovisku ze dne 14. 1. 2021 ve věci ALTI, C-4/20, naznačila, že kombinace různých opatření vůči témuž subjektu může vyvolat obavy z nepřiměřenosti, avšak Soudní dvůr v navazujícím rozsudku tuto otázku výslovně neřešil.

[5] Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2024, č. j. 2 Afs 157/2023-80.

[6] Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 10. 7. 2025 ve věci KONREO, C-276/24.

[7] Bod 50 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 10. 7. 2025 ve věci KONREO, C-276/24.

[8] Srov. Usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 4. 2021 ve věci Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 11. 2021 ve věci Ferimet, C-281/20. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 24. 11. 2022 ve věci Finanzamt M, C-596/21.

[9] Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30. KŘIVÁNEK, Vít; VONDRAŠ, Petr. Zneužití práva v DPH. Bulletin Komory daňových poradců České republiky, 2024, č. 2, s. 41. BRYCHTA, Karel, KUPČÍK, Petr, PROCHÁZKA, Vojtěch. Pojmové znaky podvodu na DPH v judikatuře Soudního dvora Evropské unie. Časopis pro právní vědu a praxi. Brno: Masarykova univerzita, 2021, č. 3, s. 640.

[10] Zde jde tedy o zásah do fiskální neutrality daně. Oproti tomu odepření nároku na osvobození od daně by bylo zpravidla zásahem do neutrality teritoriální.

[11] Bod 30 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 10. 7. 2025 ve věci KONREO, C-276/24.

[12] Srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 20. 5. 2021 ve věci ALTI, C-4/20, a rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 12. 2024 ve věci Dranken Van Eetvelde, C-331/23.

[13] Srov. Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, s. 92. BRANDEJS, Tomáš; DRÁBOVÁ, Milena; DUŠEK, Michal; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. Zákon o dani z přidané hodnoty. *Komentář*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 1093.

[14] Body 37 a 38 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 10. 7. 2025 ve věci KONREO, C-276/24.

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

Další články:

- Možné důsledky nesprávného použití AI v procesních podáních
- Územní plán jako klíčový faktor při oceňování pozemků
- Když společník není dodavatel. NSS znovu řešil daňový „švarcsystém“ u společníků s.r.o.
- Zaměstnanecké akciové opční programy (ESOP)
- Nový režim pro dluhopisové financování
- Transfer Pricing: Na co si dát pozor s blížícím se koncem roku
- Souběh odepření nároku na odpočet daně a ručení za nezaplacenou daň dle rozsudku KONREO
- Odpovědnost finančních institucí za nesprávné investiční poradenství
- Vývoj jednání G7/OECD/USA v oblasti Pillar Two
- Současný trend mikrodomů a mobilních domů z pohledu financování a oceňování
- Švarcsystém a jeho daňová rizika u dodavatelů i odběratelů služeb