

15. 2. 2019

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

# Základní podmínky odepření nároku na odpočet DPH v současné judikatuře Nejvyššího správního soudu

Problematika úniků na DPH a s tím související odpovědnosti poctivých plátců za tyto úniky patří k evergreenům vzrušených debat mezi finanční správou na straně jedné a zástupci daňových subjektů na straně druhé.



Výsledkem celounijního boje proti tzv. řetězovým podvodům, které se vyznačují tím, že některý z článků dodavatelského řetězce nesplní svou daňovou povinnost, zatímco zbývající články uplatní své právo na odpočet, je dnes již konstantní judikatura Soudního dvora EU (následovaná tuzemským Nejvyšším správním soudem), z níž vyplývá, že pokud správce daně zjistí, že s ohledem na konkrétní okolnosti transakce si plátce byl vědom, že jím uskutečněná transakce byla součástí řetězce transakcí, který je zatížen podvodem na DPH, je oprávněn takovému plátcovi odepřít nárok na odpočet daně, přestože zákonem definované předpoklady vzniku nároku na odpočet byly splněny. Na straně jedné tak jde o (často nevybíravými prostředky uskutečňovanou[1]) ochranu rozpočtových příjmů státu, na straně druhé o ochranu legitimních majetkových zájmů plátců a jejich elementární právní jistoty. Ta je totiž zásadním způsobem narušována, neboť zákon o dani z přidané hodnoty ani jiný právní předpis nestanoví žádné konkrétní podmínky, které musí daňový subjekt splnit, chce-li se vyhnout riziku, že mu bude nárok na odpočet krácen.

Do popředí tak vystupuje **judikatura Nejvyššího správního soudu**, která postupně vytváří mantinely pro postup správců daně, kteří si svou pravomoc odepřít nárok na odpočet daně z titulu účasti na podvodu na DPH spáchaného jiným subjektem, mnohdy vykládají až příliš široce v tom smyslu, že jsou-li zjištěny nějaké nestandardní okolnosti, zákonná pravidla stanovující, kdo je nositelem daňové povinnosti neplatí, a správce daně je v takovém případě daň fakticky vybrat v podstatě kdekoli v řetězci (tím, že odepře nárok na odpočet), a to i vícekrát.

## **Rozsudek ve věci KRPOL - chybějící daň jako základní předpoklad krácení nároku na odpočet**

Jedním z nejčerstvějších rozhodnutí s precedentním potenciálem je rozsudek Nejvyššího správního soudu 9 Afs 333/2017-63 ze dne 18.10.2018 ve věci *KRPOL*. Nejvyšší správní soud v něm rozhodoval o kasační stížnosti daňového subjektu, jemuž správce daně odepřel nárok na odpočet daně, neboť byl přesvědčen o tom, že se daňový subjekt zapojil do řetězce transakcí zatížených podvodem na dani, o

kterém s ohledem na konkrétní okolnosti měl dle správce daně vědět. Konkrétně šlo o to, že daňový subjekt pořídil zboží (nákladní vozidla a návěsy), přičemž dodavatel dodavatele daňového subjektu v rámci posléze provedeného postupu k odstranění pochybností nespolupracoval se správcem daně, a proto mu byla podle pomůcek vyměřena daňová povinnost ve výši 0 Kč. Z toho správce daně usoudil, že tento subjekt neodvedl daň na výstupu a daňový subjekt o této skutečnosti věděl s ohledem na personální vazby mezi všemi třemi subjekty. Daňový subjekt se po celou dobu bránil jedinou námitkou, když tvrdil, že není zřejmé, v jakých skutečnostech správce daně spatřuje podvod na dani, neboť není splněna **podmínka chybějící daně**.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku (kterým kasační stížnosti vyhověl a zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak i žalobou napadené rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství) nejprve rekapituluje odůvodnění rozhodnutí správce daně: „*Nejvyšší správní soud z obsahu napadeného rozsudku i z obsahu rozhodnutí žalovaného ověřil, že podvod, resp. chybějící daň v řetězci je odůvodněna následovně „společnost Tax Tech podala daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2013 dne 30. 12. 2013 a za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2013 dne 2. 2. 2014. Na základě těchto podaných přiznání byla správcem daně učiněna výzva k odstranění pochybností, na kterou uvedená společnost nijak nereagovala, nepředložila správci daně žádné důkazní prostředky ani účetnictví, ani neposkytla správci daně žádná vysvětlení. Nereagovala ani na sdělení výsledků postupu k odstranění pochybností. Správce daně proto vyměřil této společnosti daň ve výši 0 Kč. Jelikož byla Tax Tech za uvedená zdaňovací období z důvodu, že v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených v daňových přiznáních, vyměřena nulová daňová povinnost, lze konstatovat, že uvedená společnost neodvedla daň z prodeje zboží obchodovaného v rámci daného řetězce.“*

Hned poté Nejvyšší správní soud takovéto vymezení podvodu na dani ostře hodnotí slovy, že „*Soud těmto úvahám vůbec nerozumí, není mu zřejmé, jakou daň v řetězci správce daně a krajský soud považují za DPH na výstupu, která nebyla v rozporu se zákonem odvedena do státního rozpočtu.“*

Zásadní problém spočívá v tom, že správce daně společnosti Tax Tech, která měla daň z přidané hodnoty z řetězce podvodně odčerpat, **vyměřil daň ve výši 0 Kč, z čeho plyne, že správce daně nevyměřil v souvislosti se zbožím obchodovaným v posuzovaném řetězci na výstupu žádnou daňovou povinnost**. Dle Nejvyššího správního soudu „*Tax Tech deklarovaná plnění vůči Als Building v důsledku své pasivity neprokázala, současně tím rozhodl, že Als Building nemá nárok na odpočet daně z důvodu neuskutečnění přijatého plnění a Tax Tech za uvedená zdaňovací období nemá v souvislosti se spornými obchodními transakcemi žádnou daňovou povinnost. Logicky tedy státnímu rozpočtu v souvislosti s těmito transakcemi žádnou daň na výstupu nedluží.“*

Své závěry pak Nejvyšší správní soud ještě (nad rámec svých procesních povinností) sám ověřil, když si vyžádal vyměřovací spis uvedené společnosti, ale žádné jiné skutečnosti osvětlující postup správce daně z tohoto spisu nezjistil. Skutkový stav, na jehož podkladě Nejvyšší správní soud rozhodoval, tedy byl takový, že **existence zdanitelného plnění mezi daňovým subjektem a jeho dodavatelem byla prokázána** (daňový subjekt splnil hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet), nicméně existence zdanitelného plnění mezi dodavatelem daňového subjektu a daňovým subjektem prokázána naopak nebyla (společnosti Tax Tech byla vyměřena daň ve výši 0 Kč, neboť uskutečnění zdanitelného plnění prokázána nebyla, konsekventně pak lze uzavřít, že dodavateli daňového subjektu Als Building nevznikl nárok na odpočet daně z této transakce). Z toho pak vyplývá, že se v posuzovaném řetězci **žádná daň neztratila**.

Na tomto podkladě pak Nejvyšší správní soudu postavil své závěry, které jsou podle mého názoru univerzálně využitelné:

*„Soud připomíná, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. již zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014-60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení.*

*V projednávané věci byl tedy správce daně povinen prokázat, že v řetězci existuje daň související s uskutečněním plnění v řetězci, která měla být po právu odvedena do státního rozpočtu, odvedena nebyla a o tomto neodvedení stěžovatelka měla nebo mohla vědět, a to v době, kdy do obchodních transakcí vstupovala. Rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného jsou z hlediska existence chybějící daně a jejího neodvedení do státního rozpočtu vnitřně rozporná a také nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.“*

Z citované části odůvodnění komentovaného rozsudku je zjevné, že Nejvyšší správní soud si při svém rozhodování byl velice dobře vědom toho, že při plnění daňových povinností v rámci dodavatelského řetězce nebylo vše v pořádku. To ovšem stále ještě neznamená, že se správce daně v takovém případě může bez dalšího obrátit na kterýkoli článek řetězce a zkoumat jeho možnou vědomost o nesrovnalostech při jednání jiných článků řetězce. Elementárním předpokladem takového postupu totiž je **správce daně prokázána existence újmy státního rozpočtu v podobě chybějící daně**. Pokud totiž správce daně pravomocným rozhodnutím o stanovení daně nespolupracující společnosti Tax Tech **uzavřel, že zdanitelné plnění mezi touto společností a dodavatelem daňového subjektu nebylo prokázáno**, pak dodavateli daňového subjektu **vůbec nevznikl nárok na odpočet daně z této transakce**. Tento dodavatel nicméně současně **byl povinen odvést daň na výstupu z dodání zboží daňového subjektu**, které bylo v řízení prokázáno, a daňový subjekt byl oprávněn uplatnit nárok na odpočet z tohoto dodání. Ani případná vědomost daňového subjektu o nesrovnalostech ve vztazích mezi dodavatelem a jeho dodavatelem pak **nemůže nic změnit na tom, že správce daně neměl důvod odpírat daňovému subjektu nárok na odpočet, neboť neutralita daně nebyla narušena**. Jinými slovy řečeno, státní rozpočet dostal, co jeho jest, čímž úloha orgánů finanční správy byla naplněna.

Širší kontext rozhodnutí

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci KRPOL tak zcela zapadá do kontextu jeho judikátů pocházejících z nedávné doby. Leitmotivem této vlny judikatury je klíčová teze, že **úkolem orgánů finanční správy je vybírat daně v zákonné výši od subjektů, které jsou dle zákona povinny tyto daně platit, a nikoli daňové subjekty trestat**.

Toto, po mém soudu zcela stěžejní, východisko Nejvyšší správní soud v nedávné minulosti zmínil při soudním přezkumu zákonnosti zajišťovacích příkazů, když v rozsudku ve věci *Naryner Construction*[2] uvádí, že „daňové řízení zásadně neslouží k trestání daňových subjektů (...), tudíž výsledek daňového řízení nemá představovat skryté trestání.“

Na stejném principu je vystavěn závěr rozsudku ve věci FAU, že ani prokázána existence účasti

daňového subjektu **neodůvodňuje dvojí výběr těžé daně**.<sup>[3]</sup> Koneckonců i v mediálně proslaveném rozsudku ve věci VYRTYCH Nejvyšší správní soud hovoří podobnou řečí: „Má-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování výše uvedených zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen.“<sup>[4]</sup>

Z výše uvedených důvodů nelze akceptovat tezi, že institut odepření nároku na odpočet proto, že je součástí řetězce transakcí, které jsou dotčeny podvodem na dani, o němž daňový subjekt vědět či vědět měl a mohl, představuje jakýsi nástroj generální prevence chránící samotný unijní systém daně z přidané hodnoty a jeho neutralitu s tím, že jsou-li detekovány skutečnosti nasvědčující tomu, že takový podvod měl být spáchán, je správce daně bez dalšího oprávněn (či snad dokonce povinen) všem zainteresovaným subjektům odepřít nárok na odpočet, a to i za cenu, že dojde k multiplikaci výběru DPH. Naopak, jsem přesvědčen, že tato kompetence správce daně je **limitována základním účelem správy daní, jímž je správné stanovení daně a její výběr**. Pokud tedy **nedošlo ke skutečnému a prokázanému úniku daně v rámci řetězce, nelze tuto kompetenci správce daně uplatnit, neboť správná daň byla vyměřena a může být i vybrána**. Postih pachatelů případného kriminálního jednání (a to včetně neúspěšného pokusu) přísluší orgánům činným v trestním řízení, nikoli však správci daně. Analyzované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu tak lze jediné přivítat, neboť buduje hráz nekončící expanze pravomocí správce daně, která pod záminkou potírání podvodů na DPH nejcitelněji dopadá na poctivé podnikatele.



**JUDr. Ondřej Moravec, Ph.D.**,  
advokát a člen rady Unie daňových poplatníků

[Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s.r.o.](#)

Sokolovská 49  
186 00 Praha 8 - Karlín

Tel.: +420 225 000 400  
Fax: +420 225 000 444  
e-mail: [recepcepha@hjf.cz](mailto:recepcepha@hjf.cz)

---

[1] Přičemž volba prostředků je tu více, tu méně otevřeně ospravedlňována rčením, že na hrubý pytel patří hrubá záplata.

[2] Rozsudek Nejvyššího správního soudu 6 Afs 364/2017-54 ze dne 7.8.2018.

[3] Rozsudek Nejvyššího správního soudu 4 Afs 140/2017-54 ze dne 30.11.2017.

[4] Rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 Afs 60/2017-60 ze dne 30.1.2018

© EPRAVO.CZ - Sběrka 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](#)