

Pojmové znaky podvodu na DPH v judikatuře Soudního dvora Evropské unie

Defining Characteristic of VAT Fraud/Evasion as Established
by the Case-law of the Court of Justice of the European Union

Karel Brychta^{*}, Petr Kupčák^{**}, Vojtěch Procházka^{***}

Abstrakt

Tento příspěvek prezentuje systematizované závěry z vybraných klíčových rozhodnutí SDEU týkající se odnětí nároku na odpočet DPH (se zaměřením zejména na identifikaci skutkových okolností, které mohou svědčit pro naplnění znaků daňového podvodu/úniku na DPH a identifikaci pravidel a mantinelů pro hodnocení objektivních okolností a existence dobré víry na straně daňových subjektů). Z provedeného výzkumu vyplynulo, že SDEU nepodává explicitní a taxativní definici daňového podvodu (úniku) – vymezuje však znaky a okolnosti, které pro existenci daňového podvodu (úniku) svědčí. Z judikatury přílehlavě ke kladené výzkumné otázce je evidentní, že daňový únik je možné spojovat s širokou množinou skutečností. Judikatura SDEU etablovala rovněž testy (nástroje), které brání nadměrně extenzivnímu výkladu znaků podvodného jednání. Judikatura SDEU rovněž nelimituje teritoriální rozsah daňového podvodu (relevance i ve vztahu k třetím zemím). Dovození účasti daňového subjektu na daňovém podvodu je založena na bázi úmyslu a nedbalosti – jinými slovy SDEU vylučuje systém odpovědnosti bez zavinění. Z judikatury SDEU rovněž plyne značná míra diskrece daná tuzemským správním orgánům při správě daně a dokazování relevantních skutkových okolností. Ačkoli v judikatuře SDEU nejsou předmětné objektivní skutečnosti podrobněji popsány, lze prostřednictvím základní logiky dojít k závěru, že pokud cílem vědomostního testu je učinit závěr o vědomosti určitého subjektu o podvodném jednání, tak jednotlivé objektivní skutečnosti musí být okolnosti ve sféře vlivu dotčeného subjektu, tudíž se v zásadě bude jednat o okolnosti vyplývající z obchodních vztahů s přímým dodavatelem či odběratelem.

Klíčová slova

DPH; judikatura SDEU; podvod na DPH; pojmové znaky.

Abstract

This paper presents systematised conclusions from selected key decisions of the CJEU concerning the disallowance of VAT deductions (focusing in particular on the identification of factual circumstances

* Doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D., Ústav financí, Fakulta podnikatelská, Vysoké učení technické v Brně / Department of Finance, Faculty of Business and Management, Brno University of Technology, Czech Republic / E-mail: Karel.Brychta@vut.cz / ORCID: 0000-0002-9184-1598 / Research ID: 36975017700

** Ing. Petr Kupčák, Ph.D., Ústav financí, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova univerzita, Brno; Odvolací finanční ředitelství, Brno / Department of Finance, Faculty of Business and Economics, Mendel University, Brno, Czech Republic; General Financial Directorate, Brno, Czech Republic / E-mail: petr.kupcak@mendelu.cz / ORCID: 0000-0002-7525-0843 / Research ID: 57192888293

*** Ing. Vojtěch Procházka, absolvent, Fakulta podnikatelská, Vysoké učení technické v Brně; Odvolací finanční ředitelství, Brno / Graduate, Faculty of Business and Management, Brno University of Technology, Czech Republic; General Financial Directorate, Brno, Czech Republic / E-mail: xproch31@vutbr.cz

that may indicate the fulfilment of the elements of VAT fraud/evasion and the identification of rules and thresholds for the assessment of objective circumstances and the existence of good faith on the part of taxpayers). From the research carried out, it emerged that the CJEU does not provide an explicit and exhaustive definition of tax fraud (evasion) – however, it defines the features and circumstances that are indicative of the existence of tax fraud (evasion). It is evident from the case law related to the set research question that tax evasion can be associated with a wide range of facts. The CJEU case law has also established tests (tools) which prevent an overly broad interpretation of the elements of fraudulent conduct. CJEU case law also does not limit the territorial scope regarding tax evasion (there is a relevance also in relation to third countries). The presumption of the payer's participation in tax fraud is based on intention and negligence – in other words, the CJEU rules out a system of liability without fault. The case law of the CJEU also shows the considerable degree of discretion given to the domestic administrative authorities in the tax procedure and bearing the burden in proving of relevant facts. Although the CJEU case-law does not describe the objective facts in question in details, it can be concluded through basic logic that, if the purpose of the knowledge test is to conclude that an entity has knowledge of fraudulent conduct, the objective facts in question must be circumstances within the sphere of influence of the entity in question, so that they will in principle be circumstances arising from the business relationship with the direct supplier or customer.

Keywords

VAT; CJEU Case Law; VAT Fraud; Defining Characteristics.

Úvod

Daň z přidané hodnoty (DPH) je klíčovou nepřímou daní ze spotřeby, jejíž historie je v porovnání s historií daní jako takových zanedbatelně krátká.¹ Zároveň se však jedná o daň, která je z pohledu řady států, včetně ČR, klíčová náhledem její důležitosti pro státní rozpočet. U této daně (stejně jako v různé míře u ostatních daní) je poukazováno na slabiny, nedostatky, možnosti zneužití a velkou mezeru ve výběru daně² (tj. rozdíl mezi očekávaným a skutečným výběrem). Ta pro rok 2018 dle Evropské komise³ v případě DPH činila celkově 140 mld. € s poukazem na to, že dané číslo je stále velmi vysoké navzdory předchozímu pozitivnímu trendu ve snižování; pro rok 2020 bylo navíc očekáváno relativně významné zhoršení (164 mld. €) s ohledem na dopady spojené s pandemií

¹ Idea DPH je připisována německému podnikateli Wilhelmu Von Siemens (20. léta 19. století), první etablování do daňového systému je připisováno „otci DPH“, Maurici Laurému (Francie, 1954).

Bližší viz CHARLET, Alain a Jeffrey OWENS. An International Perspective on VAT. *Tax Notes International* [online]. 2010, roč. 59, č. 12 [cit. 2. 1. 2021]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/46073502.pdf>

² EUROPEAN COMMISSION (2020a). *EU VAT GAP. VAT Gap: EU countries lost €140 billion in VAT revenues in 2018, with a potential increase in 2020 due to coronavirus* [online]. 10. 9. 2020 [cit. 5. 1. 2021]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_20_1579

³ EUROPEAN COMMISSION (2020b). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report* [online]. [cit. 23. 10. 2020]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en

COVID-19. Dle studie prezentované Evropským parlamentem⁴ je mezera v inkasu DPH v rámci EU tvořena v průměru 50 mld. € tzv. kolotočovými podvody⁵. Dalším negativním aspektem spojeným s fungováním DPH je, že DPH není implementována jednotně, jinými slovy nefunguje ve všech členských státech stejným způsobem. To je důsledkem prokazatelného vlivu lingvistických, kulturních a sociálních faktorů, stejně jako nezanedbatelného vlivu typu právního systému příslušného státu⁶. Na druhou stranu však existující studie prokazují pozitivní dopad DPH na ekonomiky států⁷. Tento fakt ve spojení s nemožností najít náhradu pro DPH jenom posiluje potřebu reakce normotvůrců na zjištěné nedostatky příslušnými legislativními změnami s cílem eliminovat nedostatky v právní úpravě, reagovat na změnu společenských podmínek⁸ a bezesporu i reagovat na aktivity spojené s krácením daně.

V oblasti specifikace pravidel (nejenom) pro DPH pak sehrává jednu z klíčových rolí Soudní dvůr EU (dříve ESD, dále v textu jen SDEU) a jeho judikatura. Ta etabloje pravidla a rámec pro unijně konformní interpretaci a aplikaci právní úpravy⁹, včetně pravidel pro zachování nároku na odpočet, který je nosným principem fungování DPH¹⁰. Právo na odpočet DPH jako takové a související podmínky jsou zakotveny v čl. 167 a násl.

4 EUROPEAN PARLIAMENT. *VAT fraud: Economic impact, challenges and policy issues* [online]. Brussels, 2018 [cit. 23. 10. 2020]. Dostupné z: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626076/IPOL_STU\(2018\)626076_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626076/IPOL_STU(2018)626076_EN.pdf)

5 Boj proti podvodům, vyhýbání se daňové povinnosti a zneužití práva je ostatně imanentní součástí směrnice (rozsáhleji viz např. rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. 6. 2006, *Axel Kittel proti Belgieckému státu a Belgiecký stát proti Recolta Recycling SPRL*, spojené věci C-439/04 a C-440/04. In: *Sbírka rozhodnutí*. 2006, s. I-06161.

6 KRISTOFFERSSON, Eleonor. Comparative studies of national law in the EU harmonized VAT. *Nordic Tax Journal* [online]. 2016, č. 1, s. 29–40 [cit. 15. 1. 2021]. Dostupné z: <https://doi.org/10.1515/ntaxj-2015-0011>

7 SIMIONESCU, Mihaela a Lucian-Liviu ALBU. The Impact of Standard Value Added Tax on Economic Growth in CEE-5 Countries: Econometric Analysis and Simulations. *Technological and Economic Development of Economy* [online]. 2016, roč. 22, č. 6, s. 850–866 [cit. 20. 1. 2021]. Dostupné z: <https://doi.org/10.3846/20294913.2016.1244710>

8 V tomto ohledu nelze nezmínit významné návrhy změn – viz EUROPEAN COMMISSION (2020). *Action Plan on VAT* [online]. [cit. 13. 3. 2021]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en; či řadu akademických diskusí týkajících se změny koncepce (viz např. TIMMERMANS, Benoît a Wouter M. J. ACHTEN. From value-added tax to a damage and value-added tax partially based on life cycle assessment: principles and feasibility. *International Journal of Life Cycle Assessment* [online]. 2018, č. 23, s. 2217–2247. Dostupné z: <https://doi.org/10.1007/s11367-018-1439-7>).

9 GENSCHEL, Philipp a Markus JACHTENFUCHS. How the European Union constrains the state: Multilevel governance of taxation. *European Journal of Political Research*, 2001, roč. 50, č. 3, s. 293–314, s. 300. ISSN 0304-4130.

Uvedení autoři ve spojení se SDEU a jeho rolí uvádí následující: „*While each tax case concerns a particular tax rule in a particular Member State, the resulting case law has a harmonising effect across taxes and Member States because, by providing detailed reasons why the particular rule is (not) in line with EU law, it establishes general principles of acceptable tax policy for the EU as a whole.*“

10 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (viz např. body (5), (7), (13), (30) a (34) Preambule).

Směrnice Rady 2006/112/ES¹¹. V širších souvislostech byly atributy odpočtu DPH popsány např. v rozhodnutí SDEU ve věci *Securenta* (C-437/06)¹², ve kterém bylo mj. konstatováno, že: „nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH, **nemůže být v zásadě omezen** [zvýrazněno autory] [...], cílem systému odpočtu zavedeného šestou směrnicí je totiž zcela zbatit podnikatele zátěží DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho hospodářských činností.“ Tato premisa a požadavek jsou logické, neboť zachování nároku na odpočet je, jak již bylo uvedeno shora, klíčovým atributem z hlediska zajištění neutrality DPH. To je konstantně a dlouhodobě potvrzováno i rozhodovací praxí SDEU¹³ s ohledem na to, že společný systém DPH a s tím spojený nárok na odpočet zajišťují neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na účel nebo výsledky těchto činností, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH (k souvisejícím otázkám a hodnocení viz např. rozsudek SDEU ve věci *Gabalfriša SL a další*, spojené případy C-110/98 až C-147/98)¹⁴. Ve spojitosti s uplatněním nároku na odpočet je dlouhodobě „drženým“ a pochopitelným pravidlem i to, že uplatnění nároku na odpočet nestojí pouze na splnění ryze formálních požadavků, ale je podmíněno i fakticitou poskytnutého plnění¹⁵ a dále splněním hmotněprávních předpokladů (podmínek), kterými jsou poskytování plnění ve vztahu k osobám povinným k dani a užití v rámci ekonomické činnosti¹⁶.

Nicméně ani naplnění shora uvedených podmínek samo o sobě neznamená automatické přiznání nároku na odpočet: za určitých podmínek může být odňat, resp. nepřiznán. Průlomem v této věci (tedy odepření nároku na odpočet daně i při splnění hmotněprávních a formálních podmínek) je situace, kdy je tento nárok zatížen

¹¹ Čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹² Rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 13. 3. 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG proti Finanzamt Göttingen*, věc C-437/06. Dostupné z: *Sbírka rozhodnutí*. 2008, s. I-01597.

¹³ Viz např. rozsudek SDEU ve věci *Barlis* (C-516/14), ze kterého plyne, že odpočet daně na vstupu má být přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly některým náležitostem formálním, ledaže by porušení formálních náležitostí mělo za následek nemožnost předložení rozhodujícího důkazu o splnění hmotněprávních požadavků. Blíže viz rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA*, věc C516/14. ECLI:EU:C:2016:690.

¹⁴ Rozsudek Soudu ze dne 21. 3. 2000, *Gabalfriša SL and Others proti Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*, spojené případy C-110/98 až C-147/98. Dostupné z: *Sbírka rozhodnutí*. 2000, s. I-01577.

¹⁵ Tento požadavek determinovaný unijním právem je pochopitelně přejímán i do českého prostředí (viz např. rozsudek NSS ČR ze dne 15. 5. 2007, sp. zn. 2 AfS 177/2006).

¹⁶ Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. 9. 2012, *Gábor Tóth proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*, věc C-324/11. ECLI:EU:C:2012:549 (blíže viz bod [26]).

podvodem, event. je uplatňování podvodně¹⁷ (k obecnějším otázkám zneužití a odepření nároku na odpočet viz např. notoricky známý rozsudek SDEU ve věci *Halifax a další* (C-255/02)¹⁸). Byl to opět SDEU, který v rámci své judikatury poskytl rámec (vodítko) pro posouzení toho, zda je možné nárok na odpočet odejmout, resp. nepřiznat – jmenovitě se jedná o nástroj, který je nazýván „Axel Kittel test“. Jde o test, jehož naplnění (rozuměno všech jeho atributů) zakládá povinnost správce daně odepřít nárok na odpočet. Při vlastním hodnocení je vhodné dodržet sekvenci stanovených kroků. Je však třeba brát v potaz, že jednotlivé kroky nelze izolovat, stejně tak jako hodnocení souvisejících skutkových okolností, které mohou být (a zpravidla jsou) relevantní pro naplnění více znaků. Ve spojení s aplikací „Axel Kittel testu“ je prováděno hodnocení mj. ve vztahu¹⁹:

- zjištění a prokázání existence podvodu na DPH;
- zhodnocení objektivních okolností případu (situace);
- zhodnocení opatření přijatých na straně daňového subjektu za účelem vyhnutí se jeho participaci na podvodu na DPH²⁰.

Výchozí premisou, kterou se v zásadě podmiňuje připuštění existence podvodu na DPH, je tzv. „chybějící daň“²¹, a to ta, která vznikla na základě daňového podvodu – tj. daňový únik. Daňová ztráta pro veřejné rozpočty totiž nemusí být nutně důsledkem daňového

¹⁷ Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, spojené věci C-80/11 a C-142/11. ECLI:EU:C:2012:373.

¹⁸ Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 21. 2. 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd a County Wide Property Investments Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, věc C-255/02. Dostupné z: *Sbírka rozhodnutí*. 2006, s. I-01609.

¹⁹ Vlastní úprava autory příspěvku. Jde o výběr atributů.

²⁰ Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, spojené věci C-439/04 a C-440/04. Dostupné z: *Sbírka rozhodnutí*. 2006, s. I-06161.

SDEU se v daném rozhodnutí vypořádal i s hodnocením dopadu absolutní neplatnosti smlouvy v rovině soukromoprávní na zachování nároku na odpočet. Rozhodnutí SDEU má následující znění: „*Pokud je dodání skutečně pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji na základě ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní otázka, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na dani z přidané hodnoty, nebo z jiných podvodů.*

Naopak, pokud je s přihlédnutím ke objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je skutečně pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.“

Pro srovnání viz z novějších rozsudků NSS ČR např. rozsudek NSS ČR ze dne 30. 7. 2020, sp. zn. 10 AfS 173/2017.

²¹ Termín chybějící daň je termínem etablovaným v českém prostředí, zřejmě ve spojitosti s povinností správce daně určit výši „chybějící daně“. Judikatura ESD užívá termín „daňový únik“, obecněji lze hovořit o tzv. „narušení neutrality daně“.

úniku, může se jednat o důsledek standardního chodu podnikání ve spojení s úpadkem podnikatelského subjektu, nastoupení druhotné platební neschopnosti, atd.²² V návaznosti na první shora uvedený bod je povinností správce daně prokázat existenci nestandardních okolností²³ s tím, že samotná existence daňového podvodu a existence nestandardností v řetězci neznačí samy o sobě *a priori* možnost odnětí nároku na odpočet²⁴. Ve spojení s odepřením nároku na odpočet tíží správce daně důkazní břemeno i ohledně prokázání toho, že s ohledem na objektivní okolnosti daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět, že se účastní plnění zatíženého (spojeného) s daňovým podvodem²⁵. Prokázání existence daňového úniku v důsledku podvodu, stejně jako existence „podezřelých“ objektivních okolností však samy o sobě neznamenají odepření nároku na odpočet. Daňový subjekt může odepření nároku na odpočet čelit prokázáním toho, že přijal adekvátní opatření, kterými brojil proti jeho zapojení do podvodu na DPH²⁶. Judikatura, včetně té české, v tomto ohledu etablovala řadu omezení, které brání nadužívání odnětí nároku na odpočet za užití akcentu na dosažení daňového inkasa. Jedná se o následující²⁷:

- a) Prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci nelze extenzivně a bezmezně rozšiřovat (na místě je tak otázka určení toho, do jakého stupně je to možné).

²² Tento aspekt ve spojení s pandemií COVID-19 a jeho dopady vyznívá obzvláště aktuálně.

²³ Viz např. rozsudek NSS ČR ze dne 15. 2. 2017, sp. zn. 1 Afs 53/2016.

²⁴ Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. 12. 2012, *Bonik EOOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite*, věc C285/11. ECLI:EU:C:2012:774.

Bod [41] předmětného rozsudku uvádí: „S režimem nároku na odpočet upraveným v uvedené směrnici není naopak slučitelné sankcionovat nepřiznáním tohoto nároku osobou povinnou k dani, která nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku, kterého se dopustil dodavatel, nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a předchází dodání uskutečněnému uvedenou osobou povinnou k dani nebo po něm následuje, bylo provázeno únikem ve vztahu k DPH (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky *Optigen a další*, body 52 a 55, *Kittel a Recolta Recycling*, body 45, 46 a 60, jakož i *Mahagében a Dávid*, bod 47).“

²⁵ Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. 12. 2012, *Bonik EOOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite*, věc C285/11. ECLI:EU:C:2012:774.

Bod [43] daného rozsudku uvádí následující: „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je tedy na příslušných daňových orgánech, aby právně dostačujícím způsobem prokázaly objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu, kterého se dopustil dodavatel či jiný subjekt operující v dodavatelském řetězci na vstupu nebo výstupu...“

²⁶ Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 27. 9. 2007, *The Queen, na žádost Teleos plc a další proti Commissioners of Customs & Excise*, věc C-409/04. Dostupné z: *Sbírka rozhodnutí*. 2007, s. I-07797.

V bod [65] předmětného rozsudku se uvádí: „... není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, její nepovede k účasti na daňovém podvodu (viz, co se týče podvodu „kolotočového“ typu, výše uvedené rozsudky *Federation of Technological Industries a další*, bod 33, jakož i *Kittel a Recolta Recycling*, bod 51).“

K dané otázce viz rovněž body [58]–[62] Rozsudku Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, spojené věci C80/11 a C142/11. ECLI:EU:C:2012:373.

²⁷ Rozsudek NSS ČR ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017.

- b) Znakem daňového podvodu na DPH je, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; to však neznamená, že za „jednoho“ a „dalšího“ lze automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů. To se váže k potřebě vymezit to, do jakého stupně je založena objektivní daňová odpovědnost, jaké faktory sehrávají při hodnocení roli a jaké skutkové okolnosti by měly být předmětem hodnocení.
- c) Podmínkou správně stanovené daně je to, že daň není automaticky vyměřována subjektu, u něž je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen, event. zaručen s vyšší mírou pravděpodobnosti.

Shora uvedený výčet atributů svědčí o komplexnosti a náročnosti problematiky odnětí/nepřiznání nároku na odpočet DPH. Dokladem toho je ostatně i sama rozsáhlost související judikatury SDEU, která obsahuje mantinely zachování/odnětí nároku na odpočet DPH z důvodu existence podvodu na DPH.

1 Cíl a metodika

Cílem tohoto příspěvku, který je zamýšlen jako základ pro navazující a rozšiřující analýzy, bylo identifikovat a systematizovat závěry z vybraných klíčových rozhodnutí SDEU týkající se odnětí nároku na DPH: jmenovitě ty, které se týkají atributů ve spojení s vědomostním testem (viz text příspěvku výše). Základní výzkumné otázky byly pro účely realizovaného výzkumu a ve spojení s poznatky uvedenými v předchozí kapitole stanoveny následovně:

1. Které obecné skutečnosti mohou svědčit pro naplnění znaků daňového podvodu/úniku na DPH?
2. Jaká jsou základní pravidla a mantinely vymezené judikaturou SDEU pro hodnocení objektivních okolností a pro hodnocení existence dobré víry na straně daňových subjektů?

Provedený výzkum byl realizován jako výzkum kvalitativní, jehož primárním cílem bylo porozumět příslušnému fenoménu²⁸ (tj. institutu nároku na odpočet DPH ve spojení s aspekty vědomostního testu), případně příslušným souvislostem a vazbám. Užitými metodami výzkumu byly případová studie a zakotvená teorie; základními technikami sběru dat pak obsahová analýza textu. Předmětem výzkumu byla příslušná právní úprava a vybraná relevantní judikatura SDEU (pro dílčí aspekty částečně vybraná judikatura NSS ČR)²⁹. Článek byl zpracován podle stavu platného a účinného k 1. 1. 2021.

²⁸ DISMAN, Miroslav. *Jak se vyrábí sociologická znalost: příručka pro uživatele*. 4., nezměn. vyd. Praha: Karolinum, 2011.

²⁹ Zdrojem judikatury SDEU (event. Evropského soudního dvora) byl jak níže uvedený systém ASPI, tak i Eur-lex. Viz Access to European Union law. *EUR-LEX* [online]. [cit. 22. 2. 2021]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>

Zdrojem právních předpisů a judikatury NSS ČR byl právní informační systém ASPI (Wolters Kluwer (2021). *ASPI (automatizovaný systém právních informací)*. [databáze]. Copyright © 2000–2021 Wolters Kluwer ČR, a. s.); alternativně pak webové stránky NSS ČR (2021). *Nejvyšší správní soud ČR. Rozhodovací činnost / Rozhodnutí správních soudů*. [online]. [cit. 22. 3. 2021].

2 Judikatura SDEU a její závěry

Judikatura SDEU etablovala povinnost odmítnout nároky vyplývající ze Směrnice o DPH, které jsou uplatňovány podvodně nebo zneužívajícím způsobem a to bez ohledu na to, zda se jedná o nárok na odpočet, osvobození nebo vrácení DPH související s dodáním zboží uvnitř EU³⁰. Imperativ odmítnutí je odrazem toho, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a bránění případnému zneužívání je cílem, který unijní právo uznává a aprobuje. SDEU v tomto ohledu konstantně judikuje, že právní subjekty se nemohou dovolávat unijních právních norem podvodně, či zneužívajícím způsobem³¹. SDEU rovněž uzavírá, že nevedení zákonem stanovené evidence (účetnictví, evidence přijatých a vydaných faktur) lze považovat za součást daňového úniku na DPH³². Pokud naplňuje znaky daňového úniku posledně uvedené, pak tím spíše naplňují znaky daňového podvodu/úniku aspekty závažnější, kterými jsou zejména:

- předložení falešných faktur nebo falešných prohlášení, jakož i jakákoliv jiná manipulace s důkazy, která může zabránit správnému výběru daně a v důsledku toho ohrozit řádné fungování systému DPH³³;
- podvodné jednání osoby povinné k dani v podobě zatajení dodání a/nebo zatajení příjmů³⁴;

³⁰ Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 18. 12. 2014, *Staatssecretaris van Financiën proti Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof a Turbu.com BV Turbu.com Mobile Phone's BV proti Staatssecretaris van Financiën*, spojené věci C-131/13, C-163/13 a C-164/13. ECLI:EU:C:2014:2455.

³¹ Usnesení Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 3. 9. 2020, *Vikingo Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, věc C-610/19. Dosud nezveřejněno ve sbírce rozhodnutí. ECLI:EU:C:2020:673 (blíže viz bod [50]).

Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 16. 10. 2019, *Glencore Agriculture Hungary Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, věc C-189/18. Dosud nezveřejněno ve sbírce rozhodnutí. ECLI:EU:C:2019:861 (blíže viz bod [34]).

Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, spojené věci C-439/04 a C-440/04. Dostupné z: *Sbírka rozhodnutí*. 2006, s. I-06161 (blíže viz body [54] a [55]).

³² Rozsudek Soudního dvora (sedmého senátu) ze dne 5. 10. 2016, *ET „Maja Marinova“ proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakatika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za pribodite*, věc C-576/15. Dosud nezveřejněno ve sbírce rozhodnutí. ECLI:EU:C:2016:740 (blíže viz bod [39]); rozsudek Soudního dvora (sedmého senátu) ze dne 28. 7. 2016, *trestní řízení proti Giuseppemu Astoneovi*, věc C-332/15. ECLI:EU:C:2016:614 (blíže viz bod [56]).

Shora uvedený závěr je naprosto legitimní, neboť samotná Směrnice o DPH ve svém čl. 242 ukládá povinnost vést k dani vhodné účetnictví, článek 244 Směrnice o DPH podřizuje tyto osoby povinnosti uchovávat všechny faktury a článek 250 odst. 1 Směrnice o DPH ukládá osobám povinným k dani povinnost podat přiznání k dani, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu částky splatné DPH.

³³ Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 7. 12. 2010, *trestní řízení proti R.*, věc C-285/09. Dostupné z: *Sbírka rozhodnutí*. 2010, s. I-12605 (blíže viz bod [48]).

³⁴ Rozsudek Soudního dvora (sedmého senátu) ze dne 5. 10. 2016, *ET „Maja Marinova“ proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakatika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za pribodite*, věc C-576/15. Dosud nezveřejněno ve sbírce rozhodnutí. ECLI:EU:C:2016:740 (blíže viz bod [42]).

- nepodání daňových přiznání, které lze nicméně považovat pouze za „nepřímý“ důkaz o daňovém úniku (neproказuje nevyvratitelným způsobem, že k daňovému úniku při odvodech DPH skutečně došlo)³⁵; okolnosti týkající se nesplnění formálních povinností (nepodání daňového přiznání k DPH, nevidování daňových dokladů a neodvedení částky daně správním orgánům) jsou však způsobitelné prokázat nejjednodušší případ daňového podvodu, kdy osoba povinná k dani záměrně neplní své formální povinnosti s cílem vyhnout se zaplacení daně³⁶.

Ve vztahu k teritoriálnímu aspektu daňového podvodu/úniku na dani SDEU opakovaně judikuje, že existence podvodného řetězce (event. podvodu) není omezena teritoriálně; tedy k daňovému podvodu v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce může docházet i v jiném členském státě³⁷, stejně jako ve třetí zemi³⁸.

Na druhou stranu SDEU v rámci své judikatury brojí proti příliš extensivnímu výkladu znaků daňového úniku: platí, že pokud správce daně na základě toho, že se vystavitel faktur nebo jiné subjekty vystupující na předcházejících stupních dodavatelského řetězce dopustili daňového úniku nebo nesrovnalostí, dospěje k závěru, že se naučovaná plnění uplatňovaná k odůvodnění nároku na odpočet uskutečnila, nárok na odpočet může odepřít pouze tehdy, pokud na základě objektivních okolností, a aniž by po příjemci faktur požadoval ověření, která mu nepřísluší provádět, prokáže, že tento příjemce věděl nebo měl vědět, že tato plnění jsou součástí úniku na DPH³⁹. Zároveň SDEU poukazuje na to, že pokud je prokázáno, že 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 úniku⁴⁰.

³⁵ Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 19. 10. 2017, *SC Paper Consult SR L proti Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud*, věc C-101/16. ECLI:EU:C:2017:775 (blíže viz bod [56]).

³⁶ Rozsudek Soudního dvora (sedmého senátu) ze dne 28. 7. 2016, *trestní řízení proti Giuseppeemu Astoneovi*, věc C-332/15. ECLI:EU:C:2016:614 (blíže viz bod [55]).

³⁷ Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 18. 12. 2014, *Staatssecretaris van Financiën proti Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof a Turbu.com BV Turbu.com Mobile Phone's BV proti Staatssecretaris van Financiën*, spojené věci C-131/13, C-163/13 a C-164/13. ECLI:EU:C:2014:2455 (blíže viz bod [69]).

³⁸ Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 17. 12. 2020, *BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, věc C-656/19. Dosud nezveřejněno ve sbírce rozhodnutí. ECLI:EU:C:2020:1045 (blíže viz bod [83]).

Rozsudek Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 17. 10. 2019, *Unitel Sp. z o.o. w Warszawie proti Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*, věc C-653/18. ECLI:EU:C:2019:876 (blíže viz bod [37]).

³⁹ Usnesení Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 3. 9. 2020, *Vikingo Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, věc C-610/19. ECLI:EU:C:2020:673 (blíže viz bod [58]); viz rovněž Usnesení Soudního dvora (devátého senátu) ze dne 10. 11. 2016, *Signum Alfa Sped Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság*, věc C-446/15. ECLI:EU:C:2016:869 (blíže viz bod [39]).

⁴⁰ Usnesení Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 3. 9. 2020, *Vikingo Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, věc C-610/19. ECLI:EU:C:2020:673 (blíže viz bod [63]).

Jak již bylo uvedeno shora, vnitrostátní správní orgány a soudy jsou povinny odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem⁴¹. Není přitom přípustné odeprít nárok na odpočet daně osobě povinné k dani, která nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku – důvodem je fakt, že zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nutné k ochraně plateb do veřejného rozpočtu⁴². SDEU nicméně ve svých závěrech připustil relevanci nedbalostní účasti na daňovém podvodu: toho se dopustí sama osoba povinná k dani v situaci, když věděla nebo měla vědět, že se předmětným plněním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, jehož se dopustil dodavatel nebo jiný hospodářský subjekt nacházející se výše nebo níže v dodavatelském řetězci⁴³. SDEU v tomto ohledu dovozuje, že osoba povinná k dani, která se daňového podvodu účastní nedbalostně, pomáhá pachatelům podvodu a stává se tak fakticky

⁴¹ Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 18. 12. 2014, *Staatssecretaris van Financiën proti Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof a Turbu.com BV Turbu.com Mobile Phone's BV proti Staatssecretaris van Financiën*, spojené věci C-131/13, C-163/13 a C-164/13. ECLI:EU:C:2014:2455 (blíže viz bod [44]); Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. 7. 2006, *Axel Küttel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, spojené věci C-439/04 a C-440/04. Dostupné z: *Sbírka rozhodnutí*. 2006, I-06161 (blíže viz bod [55]); Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. 12. 2012, *Bonik EOOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite*, věc C285/11. ECLI:EU:C:2012:774 (blíže viz bod [37]); Rozsudek Soudního dvora (sedmého senátu) ze dne 13. 2. 2014, *Maks Pen EOOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakatika“ Sofija*, věc C18/13. ECLI:EU:C:2014:69 (blíže viz bod [26]).

⁴² Usnesení Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 3. 9. 2020, *Vikingo Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, věc C-610/19. ECLI:EU:C:2020:673 (blíže viz bod [52]); Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Dostupné z: *Sbírka rozhodnutí*. 2006, I-00483 (blíže viz body [52] a [55]); Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, spojené věci C-80/11 a C-142/11. ECLI:EU:C:2012:373 (blíže viz body [47] a [48]); Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. 12. 2012, *Bonik EOOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite*, věc C285/11. ECLI:EU:C:2012:774 (blíže viz body [41] a [42]).

⁴³ Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 18. 12. 2014, *Staatssecretaris van Financiën proti Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof a Turbu.com BV Turbu.com Mobile Phone's BV proti Staatssecretaris van Financiën*, spojené věci C-131/13, C-163/13 a C-164/13. ECLI:EU:C:2014:2455 (blíže viz bod [50]); Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. 7. 2006, *Axel Küttel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, spojené věci C-439/04 a C-440/04. Dostupné z: *Sbírka rozhodnutí*. 2006, I-06161 (blíže viz body [45], [46], [56], [60]); Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. 12. 2012, *Bonik EOOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite*, věc C285/11. ECLI:EU:C:2012:774 (blíže viz body [38] až [40]); Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, spojené věci C-80/11 a C-142/11. ECLI:EU:C:2012:373 (blíže viz body [45] a [46]).

jejich spolupachatelem⁴⁴. Co je hodné zvláštního zřetele, je fakt, že podmínkou dovození nedbalostní účasti na daňovém podvodu není dosažení prospěchu tímto subjektem, resp. takový člen řetězce je považován za osobu, která se podílí na takovém podvodu bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu⁴⁵. Judikatura SDEU i v tomto ohledu brojí proti příliš extenzivnímu výkladu daného pravidla: podmínkou zachování nároku v případě, že plnění je zatíženo daňovým podvodem, je přijetí takových opatření, která mohou být rozumně vyžadována pro to, aby subjekty zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu; bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít subjekty postupující s náležitou obezřetností zachován nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu⁴⁶. V jednom z novějších judikátů SDEU uzavírá, že vliv na odepření nároku na odpočet má i určitá nedbalost při plnění povinností řádné péče⁴⁷. SDEU konstantně judikuje, že požadavek toho, aby subjekt jednal (byl) v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho účasti na daňovém úniku, je unijním

⁴⁴ Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, spojené věci C-439/04 a C-440/04. Dostupné z: *Sbírka rozhodnutí*. 2006, I-06161 (blíže viz bod [57]).

⁴⁵ Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 22. 10. 2015, *PPUH Stebemp sp. j Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek proti Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, věc C-277/14. ECLI:EU:C:2015:719 (blíže viz bod [48]).

⁴⁶ Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, spojené věci C-439/04 a C-440/04. Dostupné z: *Sbírka rozhodnutí*. 2006, I-06161 (blíže viz bod [51]); Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 11. 5. 2006, *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, věc C-384/04. Dostupné z: *Sbírka rozhodnutí*. 2006, I-04191 (blíže viz bod [33]); Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, spojené věci C-80/11 a C-142/11. ECLI:EU:C:2012:373 (blíže viz bod [53]); Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 3. 10. 2019, *Valsts ieņēmumu dienests proti SLA „Altie“*, věc C-329/18. ECLI:EU:C:2019:831 (blíže viz bod [32]).

⁴⁷ Usnesení Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 14. 4. 2021, *HR proti Finanzamt Wilmersdorf*, věc C108/20. ECLI:EU:C:2021:266 (blíže viz body [26] a [27]).

„[26] Na rozdíl od výkladu judikatury Soudního dvora provedeného předkládajícím soudem z judikatury uvedené v bodech 21 až 25 tohoto usnesení zprvu jasně vyplývá, že pouhá skutečnost, že osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, i když nějakým způsobem věděla, že se tímto porušením účastní plnění, které je součástí úniku na DPH spáchaného na vstupu v řetězci dodání zboží či poskytnutí služeb, je pro účely směrnice 2006/112 považována za účast na tomto úniku. Jak tvrdí německá vláda, jediným pozitivním jednáním, které je rozhodující pro odůvodnění odepření nároku na odpočet v takové situaci, je porušení tohoto zboží nebo těchto služeb. K odůvodnění takového odepření tedy není nutné prokázat, že se tato osoba povinná k dani nějakým způsobem aktivně podílela na uvedeném daňovém úniku, i když jen aktivním nabádáním k jeho spáchání nebo jeho usnadňováním. Rovněž je zcela irrelevantní, že nezatajovala své dodavatelské vztahy ani dodavatele.

[27] To platí tím spíše, že podle této judikatury je zbavena nároku na odpočet rovněž osoba povinná k dani, která měla vědět, že se svým porušením účastní plnění, které je součástí úniku na DPH spáchaného na vstupu v řetězci dodání zboží nebo poskytnutí služeb. V takové situaci vede k odepření nároku na odpočet určitá nedbalost při plnění povinností řádné péče.“

právem aprobováno⁴⁸. Jinými slovy daňové neutrality, právní jistoty a ochrany legitimního očekávání se nemůže platně dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém úniku a ohrozila tak fungování společného systému DPH⁴⁹. V žádném případě však správce daně nemůže od osoby povinné k dani vyžadovat, aby složité a důkladně prověřovala svého dodavatele, a fakticky tak na ni přenést kontrolní úkony, které má vykonávat on sám⁵⁰. Obecně platí, že v případě existence náznaků vzbuzujících podezření, že došlo k nesrovnatelnosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby, za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti⁵¹. Na druhou stranu dle závěrů SDEU nemůže správce daně 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 uvedeně zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“⁵². To je bezesporu požadavek související v řadě ohledů s nevěřejností správy daní: správce daně může ze své pozice získat údaje a informace, ke kterým daňový subjekt přístup nemá. V tomto ohledu judikatura SDEU, uvádí, že: „... daňové správě, která konstatovala podvody nebo nesrovnalosti, jichž se dopustil vystavitel předmětné faktury, přísluší, aby s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž by po příjemci této faktury požadovala ověření, která mu nepřisloušejí, prokázala, že tento příjemce věděl nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění

⁴⁸ Rozsudek Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 17. 10. 2019, *Unitel Sp. z o.o. w Warszawie proti Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*, věc C-653/18. ECLI:EU:C:2019:876 (blíže viz bod [33]).

⁴⁹ Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 7. 12. 2010, *Trestní řízení proti R.*, věc C-285/09. Dostupné z: *Sbírka rozhodnutí*. 2010, I-12605 (blíže viz bod [54]).

⁵⁰ Usnesení Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 3. 9. 2020, *Vikingo Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, věc C-610/19. ECLI:EU:C:2020:673 (blíže viz bod [56]); rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 19. 10. 2017, *SC Paper Consult SR L proti Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud*, věc C-101/16. ECLI:EU:C:2017:775 (blíže viz bod [51]).

⁵¹ Rozsudek Soudního dvora (devátého senátu) ze dne 18. 5. 2017, *UAB „Litdana“ proti Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, věc C-624/15. ECLI:EU:C:2017:389 (blíže viz bod [39]); Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, spojené věci C-80/11 a C-142/11. ECLI:EU:C:2012:373 (blíže viz bod [60]); Usnesení Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 3. 9. 2020, *Vikingo Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, věc C-610/19. ECLI:EU:C:2020:673 (blíže viz bod [55]).

⁵² Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, spojené věci C-80/11 a C-142/11. ECLI:EU:C:2012:373 (blíže viz bod [61]).

*nároku na odpočet bylo součástí podvodu v oblasti DPH.*⁵³ Stále však platí, že příslušným tuzemským daňovým správám zůstává, při reflexi norem unijního práva, značná míra diskrece. To se týká i způsobů a pravidel, jakým mají být prováděny důkazy týkající se podvodů na DPH, přičemž objektivní okolnosti musí prokázat příslušná vnitrostátní daňová správa v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva⁵⁴.

Diskuse a závěr

S ohledem na provedenou analýzu judikatury SDEU vyplývá, že SDEU nepodává explicitní a taxativní definici daňového podvodu (úniku) – vymezuje však znaky a okolnosti, které pro existenci daňového podvodu (úniku) svědčí. Z judikatury přiléhavě ke kladené výzkumné otázce je evidentní, že daňový únik je možné spojovat s širokou množinou skutečností (nevedení účetnictví, zatažení dodání zboží, zatažení příjmů, nepodání daňového přiznání, nezaplacení splatné daně správním orgánům, atd.). Uvedené skutečnosti ovšem musí působit v souvislosti s cílem vyhnout se placení daně (srov. *Astone*, C-332/15, bod 55, a *SC Paper Consult*, C-101/16, bod 56). Judikatura SDEU klade důraz na to, aby každé nesplnění formálních požadavků ze strany osob povinných k dani nebylo klasifikováno za podvodné jednání (viz např. *Vikingo*, C-610/19, bod 63). Prokázání cíle spočívajícího v záměrném vyhnutí se placení daně spočívá pochopitelně výhradně na daňových orgánech. Jakým způsobem mají výše uvedený cíl daňové orgány ověřit, SDEU konkrétně neuvádí, nicméně lze ze souhrnu judikatury z této oblasti dojít k závěru, že daňové orgány by se měly zabývat určitými nesrovnalostmi u subjektů, které jsou součástí dodavatelsko-odběratelského řetězce (viz např. *Signum Alfa Sped*, C-446/15, bod 39). Judikatura SDEU, pokud hovoří o podvodném dodavatelsko-odběratelském řetězci, tak žádným způsobem tento řetězec neomezuje z teritoriálního pohledu (viz např. *Italmoda*, C-131/13, bod 69). K daňovému podvodu může dojít i v jiném členském státě či ve třetí zemi.

Z judikatury SDEU rovněž jednoznačně vyplývá, že nárok na odpočet daně nelze odepřít komukoli, kdo byl součástí podvodného řetězce. Judikatura SDEU klade důraz na to, aby byl proveden tzv. vědomostní test, jehož výsledky lze interpretovat následovně. Nárok na odpočet daně nelze odepřít osobě povinné k dani, která nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné k ochraně plateb do veřejného rozpočtu (viz např. *Mahagében*, body 47 a 48). Judikatura SDEU shrnuje, že je zcela

⁵³ Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 3. 10. 2019, *Valsts ieņēmumu dienests proti SLA „Altis“*, věc C-329/18. ECLI:EU:C:2019:831 (blíže viz bod [31]); Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 22. 10. 2015, *PPUH Stebcemp sp. j Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek proti Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, věc C-277/14. ECLI:EU:C:2015:719 (blíže viz bod [50]).

⁵⁴ Rozsudek Soudního dvora (šestého senátu) ze dne 4. 6. 2020, *SC C.F. SR L proti A.J.F.P.M. a D.G.R.F.P.C.*, věc C-430/19. ECLI:EU:C:2020:429 (blíže viz bod [45]); Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 16. 10. 2019, *Glencore Agriculture Hungary Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, věc C-189/18. ECLI:EU:C:2019:861. (blíže viz bod [37]).

na příslušném daňovém orgánu, aby prokázal, že osoba povinná k dani (příjemce plnění) uplatňující si nárok na odpočet daně z přijatého plnění věděla nebo měla vědět, že toto plnění bylo součástí podvodu (např. *PPUH Stebecmp*, C-277/14, bod 50). Z výše uvedeného je zřejmé, že judikatura nerozlišuje vědomé a nevědomé účastníky podvodu. K nevědomým účastníkům podvodu judikatura SDEU uvádí, že *de facto* svou nedbalostí napomáhají účastníkům podvodu, a proto se stávají spolupachateli (viz *Kittel*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, bod 57). Již zmíněný vědomostní test spočívá v identifikaci objektivních skutečností, ze kterých vyplýne závěr buď o vědomosti, či nevědomosti osoby, jež přijala dotčené plnění, o účasti na daňovém podvodu. Autoři článku uzavírají, že ačkoli v judikatuře SDEU nejsou předmětné objektivní skutečnosti podrobněji popsány, lze prostřednictvím základní logiky dojít k závěru, že pokud cílem vědomostního testu je učinit závěr o vědomosti určitého subjektu o podvodném jednání, tak jednotlivé objektivní skutečnosti musí být okolnosti ve sféře vlivu dotčeného subjektu, tudíž se v zásadě bude jednat o okolnosti vyplývající z obchodních vztahů s přímým dodavatelem či odběratelem. Judikatura SDEU ve zde řešené věci žádným způsobem nerozlišuje situace, ve kterých by se mělo rozdílným způsobem nahlížet na situace, kdy k daňovému úniku dojde u přímého dodavatele příjemce dotčeného plnění či u jiného hospodářského subjektu (viz např. *Italmoda*, C-131/13, bod 50).

Z judikatury SDEU dále vyplývá, že jednotlivé osoby povinné k dani nemusí detailně ověřovat všechny své obchodní partnery. Nicméně od obezřetného subjektu lze vyžadovat, aby si zjistil určité informace o svém dodavateli, a to zejména v případech, kdy existují náznaky o určitých nesrovnalostech vzbuzujících podezření o podvodu (viz např. „*Litdana*“ *UAB*, C-624/15, bod 39). Unijní právo požaduje, aby osoby povinné k dani účastnící se ekonomických transakcí na trhu zboží a služeb jednaly v dobré víře, a to k zajištění toho, že se v rámci svých obchodních transakcí nestanou účastníky daňového podvodu (*Unitel*, C-653/18, bod 33). Jestliže tyto osoby přijmou veškerá rozumná opatření, která od nich mohou být vyžadována, aby se nestaly účastníky podvodu, musí být jejich nárok na odpočet daně zachován. SDEU závěrem k této věci dále podotýká, že nelze požadovat po příjemci dotčeného plnění (jež uplatňuje příslušný nárok na odpočet daně), aby v rámci své činnosti prováděl ověření, která této osobě nepřísluší (resp. přísluší správnickému orgánu; viz např. *Paper Consult*, C-101/16, bod 51).

Pro úplnost autoři článku dodávají, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným Směrnicí DPH (viz zejména rozsudky *Halifax a další*, C-255/02, bod 71; *Kittel*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, bod 54, jakož i *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 41). Ačkoli předmětný článek se předně zabývá otázkami spojenými s nárokem na odpočet daně, který je zásadní pro princip neutrality, tak je třeba zdůraznit, že vnitrostátní správní orgány a soudy v zásadě musí odmítnout přiznat všechny nároky stanovené ve Směrnici o DPH, které jsou uplatňovány podvodně nebo zneužívajícím způsobem, bez ohledu na to, zda se jedná o nárok na odpočet, osvobození nebo vrácení DPH (viz *Italmoda*, C-131/13, bod 44). Dále

je třeba zdůraznit, že odepření nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, a proto je na daňových orgánech, aby právně dostačujícím způsobem prokázaly, že nastaly objektivní okolnosti, na základě kterých se lze domnívat, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu svého nároku na odpočet, je součástí takového úniku (viz *Vikingo*, C-610/19 bod 57, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*⁵⁵, C-8/17, bod 39, a *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, bod 36).

V rámci provedeného výzkumu autoři identifikovali řadu dalších a souvisejících otázek, které navazují na shora uvedené závěry a výsledky. Je zřejmé, že hodnou dalšího zkoumání ve smyslu identifikace a systematizace judikatorních závěrů SDEU jsou pravidla týkající se subjektů, které lze postihnout v rámci identifikovaného a popsáního řetězce. Autoři vnímají danou otázku jako jednu z klíčových pro hodnocení otázek spojených s udržení nároku na odpočet na straně daňového subjektu. Jak vyplynulo z dosavadního šetření, jde o významnou dílčí otázku s jasnou vazbou k:

- a) zachování nároku na odpočet DPH coby klíčového atributu neutrality této daně,
- b) pojmovým znakům tzv. „chybějící daně“⁵⁶.

Navazující výzkum bude zaměřen na identifikaci podmínek, které musí být splněny pro to, aby byl daňovému subjektu odňat nárok na odpočet daně i po splnění hmotně-právních podmínek⁵⁷ nároku na odpočet daně. Dílčí otázky pak budou zaměřeny na systematizaci a hodnocení skutkových okolností a jejich dopadu, identifikaci obecných a speciálních pravidel a zhodnocení souladnosti rozhodovací praxe SDEU s rozhodovací praxí NSS ČR.

Autoři závěrem poukazují na to, že problematika odnětí nároku na odpočet DPH v důsledku zatížení transakce daňovým podvodem je problematikou komplexní, kdy v konkrétním případě je vždy zapotřebí brát v potaz příslušný skutkový stav a veškeré okolnosti případu – judikurní závěry tak nelze aplikovat automaticky a bezvýhradně⁵⁸. Stejně tak je nutné se vystříhat toho, aby byly dílčí aspekty konkrétního případu a jednotlivé právní názory vnímány a hodnoceny izolovaně pouze ve vztahu k dílčí podmínce (viz tříkrokový Axel Kittel test v textu příspěvku výše). Je bezesporu zapotřebí uvažovat i přesah a význam při prokazování a naplnění dalších podmínek. Pro praxi je typické, že jednotlivé skutkové okolnosti nejsou samy o sobě dostatečně způsobilé prokázání některé z podmínek „testu na podvod“ (mnohdy nebývají svou podstatou ani nezákonné). Je třeba je vnímat jako střípky: „... *do mozaiky celkově utvářející podvod na DPH.*“⁵⁹

⁵⁵ Rozsudek Soudního dvora (sedmého senátu) ze dne 12. 4. 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens SA proti Flexipiso-Pavimentos SA*, věc C-8/17. ECLI:EU:C:2018:249.

⁵⁶ Jde rovněž o jeden z klíčových aspektů, který je hoděn samostatného zkoumání.

⁵⁷ Blíže viz § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁸ K výstižnému hodnocení viz např. rozsudek NSS ČR ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017.

⁵⁹ Rozsudek NSS ČR ze dne 20. 1. 2021, sp. zn. 10 Afs 206/2020.