

# Definiční znaky podvodu na DPH v judikatuře Nejvyššího správního soudu

## Defining Characteristics of VAT Fraud in the Case-law of the Supreme Administrative Court

Vojtěch Procházka\*, Petr Kupčík\*\*, Karel Brychta\*\*\*

### Abstrakt

Tento příspěvek je zaměřen na analýzu a syntézu závěrů judikatury Nejvyššího správního soudu, které vážnou k otázce zachování nároku na odpočet DPH ve spojení s daňovým podvodem. V tomto ohledu bezesporu sehrává velmi důležitou (ne-li přímo klíčovou) roli judikatura Soudního dvora EU. Je však na místě podotknout, že i přes nastavené mantinely a etablovaná pravidla zůstává členským státům nemalá míra diskrece, a dále pak to, že v rámci konkrétních kauz je zapotřebí zohledňovat specifika jednotlivých případů, na což ostatně upozorňuje i samotný Nejvyšší správní soud. Záměrem tohoto příspěvku bylo zmapování recentní judikatury Nejvyššího správního soudu ve vztahu k pojmovým znakům existence podvodu. Provedené zkoumání bylo cíleno na následující pojmové znaky podvodu na DPH: subjektivní stránka účasti na podvodu a opatření přijatá daňovým subjektem; definiční znaky chybějící daně a definiční znaky subjektu, kterému lze v řetězci odepřít nárok na odpočet. Úhrnem lze obecně konstatovat, že závěry uvedené ve vybraných rozsudcích Nejvyššího správního soudu lze považovat za konzistentní a logické a zároveň ty, které prochází určitým vývojem (spojeným mimo jiné s reflexí nové judikatury Soudního dvora EU). Judikatura v aktuální době již podává rozsáhlý, ale pochopitelně stále jen demonstrativní, výčet základních faktorů, které lze v rámci nesení důkazního břemene považovat za ty, které jdou subjektu k tíži. V tomto ohledu judikatura bezesporu poskytuje daňovým subjektům určité vodítko. Zároveň lze uzavřít, že judikatura Nejvyššího správního soudu vymezila mantinely i pro správce daně, a to i ve smyslu vymezení (specifikace) toho, co není jeho povinností v rámci prokazování účasti daňového subjektu na podvodu na DPH. Z pohledu teorie a praxe je pak velmi zajímavou, komplexní a problematickou otázkou vymezení subjektu, který je možné postihnout v rámci řetězce. Zde doznala judikatura Nejvyššího správního soudu v posledních třech letech určitého vývoje, který spíše svědčí ve prospěch správce daně.

\* 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; Appellate Financial Directorate, Brno, Czech Republic / E-mail: [Vojtech.Prochazka@fs.mfcr.cz](mailto:Vojtech.Prochazka@fs.mfcr.cz) / Scopus ID: 57310940200

\*\* Ing. Petr Kupčík, 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; Appellate Financial Directorate, Brno, Czech Republic / E-mail: [petr.kupcik@mendelu.cz](mailto:petr.kupcik@mendelu.cz) / ORCID: 0000-0002-7525-0843 / Scopus ID: 57192888293

\*\*\* 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](mailto:Karel.Brychta@vut.cz) / ORCID: 0000-0002-9184-1598 / Scopus ID: 36975017700

## **Klíčová slova**

Judikatura; Česká republika; pojmové znaky; Nejvyšší správní soud; podvod na DPH.

## **Abstract**

This paper provides the analysis and synthesis of the conclusions established by the case law of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic which is related to the right to deduct VAT in connection with VAT tax fraud. In this respect, the case law of the CJEU still undoubtedly plays a very important (if not directly crucial) role. However, it is worth noting that despite the set boundaries and established rules, the Member States have a considerable degree of discretion, and furthermore, the specifics of individual cases need to be taken into account in particular cases, which is also stressed by the Supreme Administrative Court of the Czech Republic itself. The intention of this article was to map the recent case law of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic in relation to the defining characteristic of the VAT fraud. The research carried out was aimed at the following defining characteristics of VAT fraud: the subjective aspect of participation in the fraud and the measures taken by the tax entity; the defining characteristic of missing tax and the defining characteristics of the entity that can be denied the right to deduct VAT within the supply chain. In summary, it can be generally stated that the conclusions established in the selected judgments of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic can be considered consistent and logical, and at the same time those which are undergoing certain developments (connected, inter alia, with the reflection of the new case law of the CJEU). The current case law now provides an extensive, but of course still only demonstrative, list of the basic factors that can be considered as harmful when speaking of bearing the burden of proof on the part of the subject. In this respect, the case law undoubtedly provides some guidance to payers. It can be concluded that the case law of the Supreme Administrative Court has established relevant boundaries for the tax authorities; also in the meaning of defining (specifying) to which tax authorities are not obliged in relation to proving tax subject's participation in VAT fraud. From the perspective of theory and practice, there is a need to point out to an interesting, complex and problematic feature: a definition of the subject that can be negatively impacted within the supply chain. In this respect, the case law of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic has undergone a certain development in the last three years; which seems to be more beneficial for tax authorities.

## **Keywords**

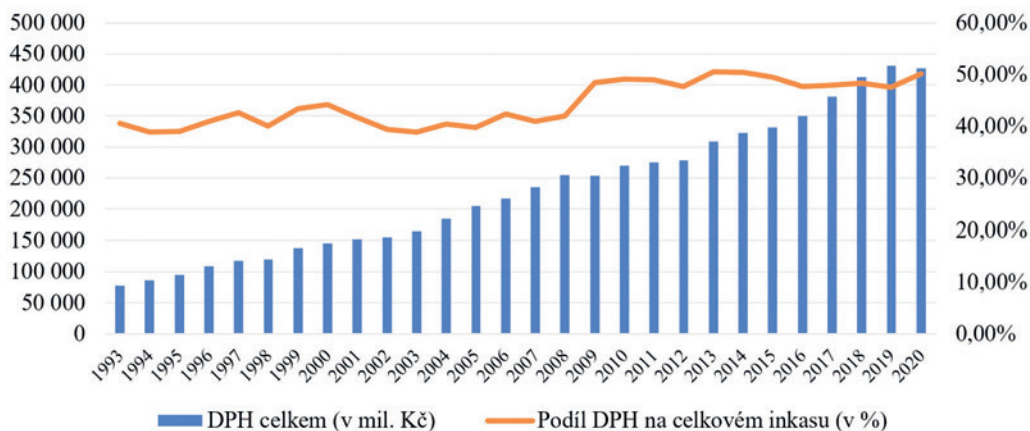
Case-Law; Czech Republic; Defining Characteristics; Supreme Administrative Court; VAT fraud.

## **Úvod**

Význam DPH pro celkové daňové inkaso, a to nejenom v ČR<sup>1</sup>, je nepopíratelný – nasvědčuje mu nejenom absolutní růst daňového inkasa, ale i vysoký relativní podíl, který vykazuje skokový nárůst od roku 2009 (blíže viz obrázky 1 níže).

<sup>1</sup> Pro srovnání viz např. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2020 edition. *EUROPEAN UNION* [online]. 2020 [cit. 31. 7. 2021]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/c0b00da7-c4b1-11ea-b3a4-01aa75ed71a1>

Obrázek 1: Vývoj inkasa DPH v ČR



Zdroj: Vlastní zpracování s využitím Analýzy a statistiky. Údaje z výběru daní. *FINANČNÍ SPRÁVA* [online]. 2021 [cit. 4. 8. 2021]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

Z pohledu DPH a jejího fungování je klíčové to, že jde o daň silně harmonizovanou unijním právem, což ostatně platí pro nepřímé daně jako takové.<sup>2</sup> Jak unijní úprava DPH, tak pochopitelně ta česká ve vleku té unijní, doznala významných změn. Jen ve vztahu ke Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen Směrnice o DPH) došlo k 26 přímým novelizacím<sup>3</sup>. V případě zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění pozdějších předpisů, je číslo podstatně vyšší – jde celkem o 73 novel různého rozsahu<sup>4</sup> (od malých technických novel po významné koncepční se zaměřením na vybrané právní instituty). Řada významných novel v unijním i tuzemském právu se týkala opatření, jejichž cílem bylo zefektivnit správu DPH, resp. eliminovat daňové podvody na DPH. Nutno totiž podotknout, že DPH je daní náchylnou k daňovým únikům, a že v průběhu etablování této daně v daňových systémech se v praxi vyvinuly velmi

<sup>2</sup> TÝČ, V. Harmonization of indirect taxes in the European Union. *International Journal of Law and Management* [online]. 2008, roč. 50, č. 2, s. 87–92 [cit. 4. 8. 2021]. DOI: <https://doi.org/10.1108/17542430810862342>

<sup>3</sup> Dle konsolidovaného znění Směrnice o DPH k datu 1. 7. 2021 (blíže viz Consolidated text: Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. *EUR-Lex* [online]. 2021 [cit. 4. 8. 2021]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02006L0112-20210701>

V úvahu je zapotřebí brát ještě fakt, že vlastní Směrnici o DPH „provází“ řada dalších souvisejících předpisů, které rovněž doznávají častých změn.

<sup>4</sup> Podle stavu k 2. 8. 2021 do částky č. 128/2021 Sb.

s sofistickované postupy krácení této daně<sup>5</sup>. To si pochopitelně na straně unijního normotvůrce, stejně tak na straně zákonodárců členských států, vyžádalo potřebu reakce v podobě více či méně rozsáhlých legislativních změn.

Z pohledu samotné interpretace a aplikace norem regulujících DPH je velmi významná role Soudního dvora EU (dále jen SDEU<sup>6</sup>), který je povolán k výkladu unijního práva dle čl. 19 odst. 3 písm. b) Smlouvy o EU<sup>7</sup> a čl. 267 Smlouvy o fungování EU<sup>8</sup>. Z posledně uvedeního vyplývá pravomoc SDEU rozhodovat na žádost vnitrostátních soudů o předběžných otázkách týkajících se výkladu práva EU (tedy rovněž ve výkladu Směrnice o DPH<sup>9</sup>, která je klíčovým pramenem sekundárního unijního práva pro oblast DPH). V takovém případě je úlohou SDEU zodpovědět formulované předběžné otázky zaměřené na právní hodnocení, nikoliv rozhodnout spor založený na konkrétních skutkových okolnostech – taková pravomoc náleží ryze vnitrostátním soudům. Pozice a role SDEU je logická a pochopitelná – je-li totiž stanoveným cílem dosažení jednotného vnitřního trhu, pak je nutno zamezit různorodému výkladu harmonizujících pravidel. Z pohledu vývoje a četnosti užití judikatury

<sup>5</sup> K některým obecným i specifickým aspektům viz např.:

BERRITTELLA, M., CIMINO, F. An Assessment of Carousel Value-Added Tax Fraud in The European Carbon Market. *Review of Law & Economics* [online]. 2017, roč. 13, č. 2 [cit. 4. 8. 2021]. DOI: <https://doi.org/10.1515/rle-2014-0023>

CINDORI, S., ZAKARIJA, A. Prevention of Fraud in the Area of Value Added Tax within the European Union. *Právní vjesník* [online]. 2017, roč. 32, č. 3-4 [cit. 4. 8. 2021]. Dostupné z: <https://hrcak.srce.hr/ojs/index.php/pravni-vjesnik/article/view/4739>

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

HANGÁČOVÁ, N., STRÉMY, T. Value Added Tax and Carousel Fraud Schemes in the European Union and the Slovak Republic. *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice* [online]. 2018, roč. 26, č. 2, s. 132–159 [cit. 4. 8. 2021]. DOI: <https://doi.org/10.1163/15718174-02602005>

<sup>6</sup> Dříve označován jako Evropský soudní dvůr (ESD).

<sup>7</sup> Konsolidovaný text: Konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii (podle stavu k 01/03/2020). *EUR-Lex* [online]. 2021 [cit. 10. 7. 2021]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A02016M%2FTXT-20200301>

Čl. 19 odst. 3 písm. b) Smlouvy o EU má následující znění:

„3. Soudní dvůr Evropské unie rozhoduje v souladu se Smlouvami:

b) na žádost vnitrostátních soudů o předběžných otázkách týkajících se výkladu práva Unie nebo platnosti aktů přijatých orgány;“

<sup>8</sup> Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie. *EUR-Lex* [online]. 2021 [cit. 10. 7. 2021]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

Čl. 267 Smlouvy o FEU má následující znění:

„Soudní dvůr Evropské unie má pravomoc rozhodovat o předběžných otázkách týkajících se:

a) výkladu Smluv,

b) platnosti a výkladu aktů přijatých orgány, institucemi nebo jinými subjekty Unie.

Vyvstane-li taková otázka před soudem členského státu, může tento soud, považuje-li rozhodnutí o této otázce za nezbytné k vynesení svého rozsudku, požádat Soudní dvůr Evropské unie o rozhodnutí o této otázce.

Vyvstane-li taková otázka při jednání před soudem členského státu, jebož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, je tento soud povinen obrátit se na Soudní dvůr Evropské unie ...“

<sup>9</sup> Čl. 167 a násl. Směrnice o DPH.

SDEU lze dnes již hovořit v určitém slova smyslu o notorietách<sup>10</sup>, se kterými hojně pracuje jak tuzemská soudní praxe, tak např. i odborná literatura.

Nicméně je třeba dbát, aby závěry SDEU nebyly přejímány automaticky a rigidně – je zapotřebí vždy reflektovat konkrétní stav a spravedlivé uspořádání věci při reflexi ústavních mantinelů. Ostatně o tomto hovoří i judikatura Nejvyššího správního soudu ČR (dále jen NSS), na kterou tento článek cílí, když akcent na potřebu vyvarovat se formalistickému, resp. otrockému, aplikování judikatury, je konstantně<sup>11</sup> zdůrazňován. K danému blíže viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018 sp. zn. 5 Afs 60/2017, kde se uvádí: „*Nejvyšší správní soud konstatuje, že nelze judikaturu správních soudů, ale ani judikaturu SDEU, resp. jednotlivé právní závěry rozhodnutí v té které věci aplikovat vždy bezvýhradně bez přihlídnutí ke konkrétnímu skutkovému stavu a veškerým okolnostem případu.*“<sup>12</sup> Z pohledu řešeného výzkumného úkolu (viz část cíl a metodika níže) je třeba zdůraznit, že NSS obecně v rámci svého hodnocení akcentuje, že jednotlivé skutkové okolnosti samy o sobě nebývají dostatečné k prokázání některé z podmínek „testu na podvod“<sup>13</sup>. Jde o naprosto adekvátní hodnocení, neboť v praxi nebývají *jednotlivé* skutkové okolnosti samy o sobě dostatečné k prokázání některé z podmínek „testu na podvod“<sup>14</sup>, avšak v souhrnu zjištěného skutkového stavu mohou být „pouze“ „... *střípkem do mozaiky celkově utvářející podvod na DPH.*“, a zároveň platí, že: „*Jednotlivé objektivní okolnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit izolovaně.*“<sup>15</sup>

<sup>10</sup> Namátkou lze zmínit následující rozsudky (řazeno abecedně):

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

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. In: *Sbírka rozhodnutí*. 2006, s. I-01609.

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. In: *Sbírka rozhodnutí*. 2006, s. I-06161.

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.

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.

Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 19. 10. 2017, *SC Paper Consult SRL 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.

Usnesení Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 3. 9. 2020, *Vikíngó Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, věc C-610/19, ECLI:EU:C:2020:673.

<sup>11</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017.

<sup>12</sup> Ibid.

<sup>13</sup> Z novějších rozsudků NSS viz např. rozsudek ze dne 15. 12. 2020, sp. zn. 4 Afs 136/2020, kde se uvádí:

„*Z judikatury českých soudů i Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že k tomu, aby správce daně mohl odmítnout uznat odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, je nutné splnění tří podmínek:*

1) *prokázání skutečnosti, že došlo k daňovému úniku,*

2) *existence objektivních okolností svědčících o tom, že daňový subjekt si své účasti na daňovém podvodu byl nebo měl být vědom,*

3) *neexistence dostatečných rozumných opatření, jimiž by daňový subjekt minimalizoval riziko své nevědomé účasti na daňovém podvodu.*“

<sup>14</sup> Mnohdy nebývají *samy o sobě* ani nezákonné.

<sup>15</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017.

## 1 Cíl a metodika

Cílem příspěvku je provést na základě provedené analýzy a syntézy judikatury NSS systematizaci závěrů týkajících se pojmových znaků zachování nároku na odpočet DPH a vytvořit základ pro navazující výzkum zaměřený na hodnocení souladnosti české soudní rozhodovací praxe s unijní a dále pak na hlubší analýzu problematických právních otázek. Předmětem zkoumání byla rozhodnutí vydaná předmětným soudem v období 1. 4. 2018 až 31. 3. 2021 s přesahem k závěrům z vybrané prejudikatury za účelem zhodnocení případného vývoje v zastávaných názorech a právním hodnocení. Systematizace judikatorních závěrů NSS je provedena na základě oblastí odpovídajících dílčím podmínkám tzv. „testu na podvod“ se speciálně vyčleněnou oblastí k pojmu „chybějící daň“ a vymezení toho, kterému článku v řetězci lze odepřít odpočet. Základními oblastmi, které byly předmětem zkoumání a hodnocení, byly vymezeny následovně:

- a) existence podvodu;
- b) vymezení chybějící daně;
- c) subjektivní stránka účasti na podvodu a opatření přijatá daňovým subjektem a definiční znaky subjektu, kterému lze v řetězci odepřít nárok na odpočet.

Výzkum je z podstaty věci realizován jako výzkum kvalitativní, jehož primárním cílem bylo zrealizovat explorační studii jako podklad pro provedení zamýšlené navazující komparativní studie za účelem identifikovat případné rozdíly v rozhodovací praxi mezi Soudním dvorem EU a rozhodovací praxí NSS. Základní technikou sběru dat byla obsahová analýza textu – primárně textů soudních rozhodnutí a právních předpisů.

## 2 Výsledky

Před vlastním shrnutím autoři považují za vhodné poukázat na nutnost vnímat dále uvedené závěry v souvislostech a v jejich případných přesazích a významu při prokazování dalších podmínek. Na tuto „nutnost“ ostatně opakovaně poukazuje i NSS, neboť: „... *v reálném životě se mohou prolínat důvody, které svědčí pro existenci podvodu na DPH [...] a ty, které slouží jako objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti daňového subjektu na podvodných obchodech.*“<sup>16</sup> NSS je veden žádoucím pragmatismem, když zároveň poukazuje na to, že: „*Zelený strom právní praxe ve své komplexnosti neodpovídá šedé teorii právní doktríny, a proto nemá v každém případě cenu dogmaticky odlišovat tyto kroky, které – jsou-li prokázány – mohou vést k neuznání nároku na odpočet DPH.*“<sup>17</sup> Stejný názor je sdílen průřezově senáty NSS, stanovisko prezentované např. sedmým senátem je následující: „*relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující vyhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2, či podmínky č. 3*“ [NSS zde poukazuje na „tříkrokový“ test podvodu na DPH – pozn. aut.]. „*Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu.*“<sup>18</sup> Tento závěr je dle názoru autorů jediný možný a s ohledem na podstatu věci i logický.

<sup>16</sup> Rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, sp. zn. 10 Afs 206/2020.

<sup>17</sup> Rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, sp. zn. 10 Afs 206/2020.

<sup>18</sup> Rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020, sp. zn. 7 Afs 428/2019.

## 2.1 Existence podvodu

Ve věci vymezení podvodu, stejně jako v dalších otázkách a jejich posuzování, se NSS, stejně jako v řadě dalších otázek, odkazuje na rozsudky SDEU. S poukazem na ně NSS vymezuje podvod na DPH jako: „... *situaci, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť skutečné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.*“<sup>19</sup> NSS zároveň poukazuje na to, že zaužívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící: v zásadě totiž nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je tak hovořit spíše o důvodné domněnce daňového podvodu<sup>20</sup>. Takový rámec pak samozřejmě vytváří podmínky pro výkon správy daní, kde má svoji roli i možnost prokazování na základě nepřímých důkazů<sup>21</sup>. 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.*“<sup>22</sup> To ve svých důsledcích znamená, že správce daně musí: „*vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v soubornu 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.*“<sup>23</sup> Institut „chybějící daně“ je tedy nezbytnou součástí při prokazování existence podvodu – tj. bez chybějící daně nejsou naplněny znaky daňového podvodu. Z hlediska prokázání existence/identifikace podvodu musí být: „... *postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, aniž by musely správní orgány prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod.*“<sup>24</sup> Shora uvedené hodnocení souvisí i s tím, že: „... *v případě zkoumání toho, zda vůbec k daňovému podvodu došlo, naopak nezbude, než v některých ohledech vyjít právě z okolností, které nastaly až po skutečném určité obchodní transakce.*“<sup>25</sup> Skutečnosti, které by mohly vzbuzovat pochybnosti pouze ohledně faktického uskutečnění plnění, nelze hodnotit jako důkazní prostředky svědčící o existenci podvodu – u podvodu se předpokládá, že dotčené plnění bylo fakticky uskutečněno<sup>26</sup>. Jednou ze stěžejních otázek je i to, že: „*K podvodnému jednání může dojít na kterémkoli*

<sup>19</sup> Rozsudky NSS ze dne 16. 3. 2021, sp. zn. 5 Afs 74/2020, a ze dne 18. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 337/2019.

<sup>20</sup> Rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, sp. zn. 10 Afs 206/2020.

<sup>21</sup> K prokázání určitých skutečností může postačovat i „pouhý“ řetězec nepřímých důkazů. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 4. srpna 2005, sp. zn. 2 Afs 13/2005 uvedl, že řetězec nepřímých důkazů je: „... *ve svém soubornu logická, ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které vcelku shodně a spolehlivě dokazují skutečnost nebo skutečnosti, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 24. 3. 1970, sp. zn. 7 Tž 84/69, zveřejněné pod č. 38/1970 Sb. rozh. tr.).*“

<sup>22</sup> Rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, sp. zn. 8 Afs 303/2018.

<sup>23</sup> Rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, sp. zn. 8 Afs 303/2018.

<sup>24</sup> Rozsudky NSS ze dne 16. 3. 2021, sp. zn. 5 Afs 74/2020, a ze dne 18. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 337/2019.

<sup>25</sup> Rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, sp. zn. 8 Afs 303/2018.

<sup>26</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017.

*článku řetězce. Plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo. Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce.*<sup>27</sup>

Samotné zapojení do podvodného jednání však nemusí mít vždy podobu zcela zřetelného spojení daných subjektů směřujícího k získání zvýhodnění; zapojení je možností i v podobě, kdy jeden ze subjektů svými nestandardními kroky vznik daňového podvodu umožní, aniž by současně muselo být jednoznačně prokázáno<sup>28</sup>, že sám tento subjekt je v důsledku takového postupu zvýhodněn.<sup>29</sup> Pokud však transakce proběhne pouze mezi dvěma subjekty: *„... je prakticky vyloučeno, aby u některého chyběl záměr se na podvodu podílet s cílem získat zvýhodnění [...] V opačném případě se totiž nemůže jednat o daňový podvod, jak jej tato judikatura vymezuje, neboť ta předpokládá, že na jedné straně stojí daňový subjekt, který daň neodvede, zatímco na druhé straně stojí subjekt, který uplatní nárok na odpočet DPH veden záměrem o získání neoprávněného daňového zvýhodnění.*“<sup>30</sup> Judikatura NSS uvádí ve vztahu ke konkrétním kauzám specifické, ale i obecnější znaky, které svědčí ve prospěch závěru o existenci daňového podvodu. Jsou jimi např.:

- nápadně vyšší cena poskytnutých služeb oproti předcházejícím i následujícím srovnatelným transakcím realizovaným odlišnými dodavateli;
- personální propojenost;
- stanovení data uskutečnění zdanitelného plnění v návaznosti na datum vzniku registrace poskytovatele jakožto plátce DPH;<sup>31</sup>
- několikrát v řetězci navyšovaná cena (za to samé plnění)<sup>32</sup>;
- participace subjektů bez řádné obchodní historie či participace subjektu, který začal okamžitě po vzniku či po zaregistrování k DPH realizovat obchody ve vysokých objemech;
- absence prezentace subjektu prostřednictvím webových stránek;
- existence sídla na „virtuální adrese“ či sídla společnosti v daňovém ráji;
- nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku.<sup>33</sup>

Ve svém rozsudku ze dne 27. 10. 2020 provedl NSS sumaci vybraných objektivních okolností, které se imanentně váží k nesrovnalostem v řetězci<sup>34</sup>, s odkazy na prejudikaturu následovně<sup>35</sup>:

- smluvní stranou je subjekt, který vykazuje znaky pouze formálně existující právnické osoby,

<sup>27</sup> Rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, sp. zn. 9 Afs 160/2020.

<sup>28</sup> Event. mohlo být vůbec zjištělné.

<sup>29</sup> Rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, sp. zn. 8 Afs 303/2018; K rozdílu mezi zneužitím práva, u kterého daňové zvýhodnění vždy existuje, a daňovým podvodem viz např. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, sp. zn. 1 Afs 16/2017 (bod 25.).

<sup>30</sup> Rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, sp. zn. 8 Afs 303/2018.

<sup>31</sup> Rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, sp. zn. 2 Afs 162/2018.

<sup>32</sup> Rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2020, sp. zn. 1 Afs 352/2018.

<sup>33</sup> Rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, sp. zn. 10 Afs 206/2020.

<sup>34</sup> K danému viz opakovaně uváděné prolínání znaků podvodu na DPH.

<sup>35</sup> Rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2020, sp. zn. 8 Afs 49/2019.



- existence personálního propojení subjektů v řetězci a/nebo existence osobních vazeb jednatelů;
- absence písemné smlouvy či pojištění u rozsáhlého obchodu s vysoce nadhodnocenými cenami zboží;
- neplacení dodaného zboží a následné nevymáhání této pohledávky;
- nesjednání rozsahu plnění ve smlouvě s tím, že je následně smluvní cena dodatkem ke smlouvě zpětně zvýšena tak, že obchody postrádají ekonomický smysl;
- několikaletá splatnost pohledávek;
- absence zajištění závazku ze strany zahraničního dodavatele;
- nevymáhání splatných pohledávek;
- koupě a prodej značně nadhodnoceného zboží;
- podezřele nízké marže;
- platby sjednané v neobvyklé měně;
- platby v hotovosti;
- fakturace v jazyce neobvyklém pro daný trh;
- značný objem vývozu zboží velmi nízké až neupotřebitelné kvality;
- nedostatek povědomí o registraci obchodního partnera k povinnému členství v obchodní komoře;
- nedostatek předchozích zkušeností v předmětné oblasti.

Při posuzování daných atributů je třeba na místě patřičná obezřetnost spojená s potřebou komplexního šetření skutkového stavu – jde o ony pomyslné střípky mozaiky vykreslující skutečný stav, který je nezbytný pro odpovídající právní kvalifikaci.

## 2.2 Chybějící daň / narušení neutrality DPH

Podvodem na DPH se rozumí situace, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem zvýhodnění jsoucím v rozporu s účelem Směrnice o DPH s tím, že realizované operace neodpovídají běžným obchodním praktikám<sup>36</sup>. Hodným zvláštního zřetele je fakt, že: „... *za chybějící daň v rámci podvodného řetězce nemůže být označeno jakékoli doměření daně, resp. jakékoli její neuhrazení.*“<sup>37</sup> Aby byly naplněny znaky podvodu, musí být doměření daně dáno do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi (nestandardnosti), které odůvodní, že porušení neutrality bylo v konkrétním případě důsledkem cílené snahy ve věci dosažení neoprávněného daňového zvýhodnění – tedy takového, které je v rozporu se smyslem a účelem shora uvedené směrnice<sup>38</sup>. Jinými slovy: „*Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy*

<sup>36</sup> Rozsudky NSS ze dne 16. 3. 2021, sp. zn. 5 Afs 74/2020, a ze dne 18. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 337/2019.

<sup>37</sup> Rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, sp. zn. 9 Afs 160/2020.

<sup>38</sup> Rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, sp. zn. 9 Afs 160/2020.

získat neoprávněné daňové zvýhodnění.“<sup>39</sup> Jak uvádí NSS: „Chybějící daň (daňový únik) musí mít s podvodným jednáním v řetězci nějakou souvislost, aby se vůbec mohlo hovořit o cíleném získání neoprávněné výhody a o oprávnění správce daně následně odmítnout odpočet i takovému subjektu v řetězci, který o takovém jednání věděl či mohl vědět.“<sup>40</sup> Platí, že samotné neodvedení daně bez vazby na sporná plnění a při neprokázání subjektivní spoluúčasti na podvodu, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není<sup>41</sup>; nelze přitom opomíjet ani to, že v rámci daňového řízení má správce daně k dispozici legitimní nástroje využitelné k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti především ve vztahu ke skutečnému daňovému dlužníkovi: je tak nepřipustný závěr o tom, že: „... pokud neodvedl daň jeden, a to kterýkoli z článků obchodní transakce, jednalo se o podvod, o kterém musel stěžovatel (či jeho dodavatel) vědět.“<sup>42</sup> Správce daně tíží povinnost chybějící daň identifikovat<sup>43</sup>, přičemž by neměl rezignovat na vyčíslení chybějící daně, zejména je-li v řetězci zapojeno mnoho subjektů typu „missing trader“.<sup>44</sup> Na druhou stranu však: „... chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odeprané výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daněho plnění.“<sup>45</sup> Podvodného jednání, jehož důsledkem je chybějící daň, která ve svém důsledku vede k daňovému úniku, se totiž může dopustit: „... kterýkoli článek řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Na vstupu např. tak, že při mnohonásobném navýšení ceny jednomu článku v řetězci současně za účelem snížení výsledné daně na výstupu zahrne do svého přířvání porřízení celé řady fiktivních či pouze formálně nadhodnocených plnění.“<sup>46</sup> Z judikatury NSS plyne i možnost vystavět závěr o chybějící dani na sérii nepřímých důkazů a to v okamžiku, kdy správce daně objektivně [z příčiny obstrukčního konání subjektů v řetězci (v souzené věci konkrétně bezprostředních dodavatelů)] nemohl přímými důkazními prostředky chybějící DPH prokázat.<sup>47</sup>

V konkrétních kauzách se NSS vyjádřil v obecnější rovině i k hodnocení některých atypických skutkových okolností. Co se týče uzavírání kontraktů se subjekty, u kterých bylo zahájeno insolvenční řízení, NSS uzavřel, že: „Samotná skutečnost, že daňový subjekt vědomě obchoduje se subjektem, u kterého bylo zahájeno insolvenční řízení, však nutně nemusí zakládat jeho vědomost o tom, že z daných obchodů nebude odvedena daň, a jeho účast na daňovém podvodu.“<sup>48</sup> Za situaci, která „prokazuje“ (či spíše silně indikuje) existenci chybějící daně NSS označil situaci, kdy odběratel věděl o špatné finanční situaci dodavatele a tím i o pravděpodobnosti toho, že dodavatel

<sup>39</sup> Rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, sp. zn. 10 Afs 206/2020.

<sup>40</sup> Rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, sp. zn. 9 Afs 160/2020.

<sup>41</sup> Viz např. rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 20. 5. 2021, „ALTI“ OOD proti Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plodiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, věc C-4/20, ECLI:EU:C:2021:397.

<sup>42</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017.

<sup>43</sup> Rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, sp. zn. 9 Afs 333/2017.

<sup>44</sup> Rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, sp. zn. 7 Afs 321/2018.

<sup>45</sup> Rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, sp. zn. 9 Afs 160/2020.

<sup>46</sup> Rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, sp. zn. 9 Afs 160/2020.

<sup>47</sup> Rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, sp. zn. 10 Afs 206/2020.

<sup>48</sup> Rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, sp. zn. 7 Afs 38/2020.

DPH neuhradí.<sup>49</sup> NSS se v rámci jedné z posuzovaných kauz musel vyrovnat i s hodnocením otázky a dopadů existence „kontaktního *missing tradera*“<sup>50</sup>:

- chybějící daně nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost<sup>51</sup>;
- jestliže ze zjištěných okolností plyne, že daň sice nebyla přiznána a zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval za poskytnutí plnění částku DPH, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit a tato bude následně zaplacená, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné;
- jestliže dodavatel, coby poskytovatel plnění, nepřiznal a neodvedl vybranou částku DPH, avšak nebyl nekontaktní a své pochybení při plnění daňové povinnosti následně v rámci svědecké výpovědi výslovně uznal a vyjádřil svůj úmysl daň dodatečně zaplatit, jsou dány předpoklady, že daň bude doměřena a potenciálně i uhrazena – takový stav je zcela neslučitelný s tvrzením o existenci (přesněji domněnky) daňového podvodu;
- je nezbytné v souvislosti s chybějící daní objasnit skutečné důvody, proč daň nebyla poskytovatelem plnění odvedena (existence potenciální překážky *vis maior*) a dále, zda reálně došlo k obohacení některého subjektu z předmětného řetězce.

Vyměření daně ve výši 0 Kč, coby jedné z možností vyměření daně z moci úřední, neznamená chybějící daň: nechybí dlužná daň na výstupu, protože tímto nebylo prokázáno poskytnutí plnění: z tohoto „neexistujícího“ plnění si jeho příjemce (na pozici „*buffer*“) nemůže uplatnit daň na vstupu.<sup>52</sup> V té samé kauze NSS prezentoval úvahu o tom, že žádná daň na výstupu a žádná daň na vstupu z téhož plnění znamená: „*nulovou újmu pro státní rozpočet*“ a „*neexistenci chybějící daně*“, což ve svých důsledcích implikuje absenci podvodu na DPH.<sup>53</sup> Na místě je však podotknout, že dokazování ze strany správce daně může mít mnoho podob. Jestliže jakýkoli subjekt v řetězci na pozici *missing trader* bude pro správce daně nekontaktní a se správcem daně v průběhu dokazování nebude spolupracovat a všechny indicie v té době směřují k tomu, že ten subjekt nevyvíjel ekonomickou činnost, tak mu správce daně sice vyměří (doměří) nulovou daňovou povinnost, ale to neznamená, že se tento subjekt fakturačně neúčastnil obchodních transakcí v řetězci.

<sup>49</sup> Rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2020, sp. zn. 4 Afs 136/2020.

<sup>50</sup> Rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, sp. zn. 2 Afs 162/2018.

<sup>51</sup> Zejména povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit.

<sup>52</sup> Rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, sp. zn. 9 Afs 333/2017.

<sup>53</sup> Rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, sp. zn. 9 Afs 333/2017.

Avšak z rozsudku Krajského soudu v Brně sp. zn. 31 Af 64/2015 vyplývá, že „*buffer*“ si tuto daň na vstupu uplatnil.

V rámci řetězců lze identifikovat mj. subjekt typu „cross-invoicer“, což je: „... *jakýsi ‚zdokonalený‘ missing trader...*“<sup>54</sup>, který „... *na rozdíl od některých plátců typu missing trader podává daňové příznání k DPH, toto příznání ale obsahuje fiktivní transakce, které mají zakrýt reálné transakce...*“<sup>55</sup>.

### 2.3 Subjektivní účast na podvodu a přijatá opatření jako možnost „vyvinění“ se z účasti na podvodu

Úmysl, vědomá a/nebo hrubá nedbalost staví subjekt z hlediska zachování nároku na odpočet do pozice, kdy mu nárok na odpočet nebude zachován. Jinými slovy: „... *daňový subjekt nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, jestliže mohl a měl vědět o podvodném jednání svého dodavatele...*“<sup>56</sup>. Posouzení však musí být komplexní a brát v potaz všechny objektivní okolnosti vykázané transakce. Pro posouzení a vyvození relevantního závěru je třeba brát v potaz mj.:

- právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty;
- posouzení podmínek, za jakých transakce probíhaly – tj. zda, předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických;
- typ obchodované komodity (zda se jedná o obchodování s rizikovou komoditou);
- systém platebních podmínek – např. posouzení toho, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek a zda byly v případě prodlení ve splacení adekvátně vymáhány;
- výše ceny ve smyslu, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny či naopak o ceny s umělým navyšováním částek;
- forma úhrad (např. vysoké úhrady realizované v hotovosti);
- systém kontrolních mechanismů daňového subjektu a posouzení, zda nedošlo k absolutnímu selhání těchto mechanismů (event. jejich neaplikování);
- chování daňového subjektu ve vztahu k hledání obchodních partnerů.<sup>57</sup>

<sup>54</sup> Rozsudek KS v Brně ze dne 28. 1. 2021, sp. zn. 31 Af 35/2019.

<sup>55</sup> Rozsudek KS v Brně ze dne 28. 1. 2021, sp. zn. 31 Af 35/2019.

V tomto případě byla „... *prokázána chybějící daň, neboť žalovaný a správce daně ji jasně identifikovali jako daň, která měla být příznána a odvedena, kdyby společnost Conflans v rozporu se zákonem nevykazovala jiná fiktivní plnění snižující daňovou povinnost. Chybějící daň nemusí být nutně daň daňovým subjektem příznána a neodvedená, ale také daň vůbec nepřiznaná, ať již zatajením předmětných zdanitelných plnění, nebo vykazováním odpočtů na základě jiných fiktivních plnění.*“

Pro srovnání viz např. Rozsudek MS v Praze ze dne 23. 7. 2020, sp. zn. 3 Af 42/2016, kde se vymezuje chybějící daň jako určitá částka: „... *v rámci níž některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Městský soud však má za to, že tato částka nemusí být naprosto přesně konkretizována, neboť to ani není v rámci ‚sofistikovanějších‘ řetězových podvodů možné*“, a dále, že: „... *v praxi dochází nejčastěji k situacím, kde daňový subjekt vůbec nepodá daňové příznání (daň na výstupu tudíž nepřizná), nebo daňové příznání podá, výslednou daňovou povinnost ubradí, avšak z důvodu nespolupráce subjektu (například odběratele) nelze ověřit přijatá a uskutečněná plnění, na jejichž základě výsledná daňová povinnost vznikla, nebo se tento subjekt v průběhu správního řízení stane nekontaktním, a tudíž nelze ověřit, zda daň z konkrétních zdanitelných plnění skutečně přiznal a uhradil.*“

<sup>56</sup> Rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2017, sp. zn. 4 Afs 208/2017.

<sup>57</sup> Rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2019, sp. zn. 9 Afs 69/2019.

Za velmi silnou indicií jsou NSS považovány hotovostní platby dodavatelům, obzvláště u vysokých částek<sup>58</sup>, stejně jako promptní výběry celých inkasovaných částek z účtů. Co je z pohledu daňového subjektu zvláště důležité, je zákaz přičítání skutečností ex post: „... v případě vědomosti o daňovém podvodu jistě nelze klást k tíži daňového subjektu okolnosti, které v době uskutečnění určité transakce ještě nenastaly...“<sup>59</sup> U nedbalostní formy zavinění účasti daňového subjektu na daňovém subjektu je povinností daňových orgánů: „... přehledně a srozumitelně vylíčit všechny skutečnosti, na jejichž základě měl daňový subjekt pojmout podezření o chystaném podvodu na DPH, přičemž u těchto skutečností musí být náležitě odůvodněno (a prokázáno ze strany správce daně) přinejmenším to, že 1) nastaly a projevíly se (tj. byly daňovým subjektem objektivně zjistitelné) ještě před uskutečněním předmětného zdanitelného plnění, 2) nejsou obvyklé v obdobných modelových obchodních případech (a pro takovou odchylku není rozumné vysvětlení) a 3) daňový subjekt si byl vědom všeho uvedeného v bodech 1) a 2), anebo by si toho býval musel být vědom, pokud by býval byl přiměřeně obezřetný.“<sup>60</sup>

Platí přitom, že: „... vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu prokazuje správce daně a přijatá opatření a dobrou víru daňového subjektu prokazuje sám daňový subjekt.“<sup>61</sup> Pokud se chce daňový subjekt vyvinut z nedbalostní účasti na podvodu, musí doložit a prokázat faktické přijetí adekvátních kontrolních mechanismů<sup>62</sup> (v závislosti na typu povahy transakce, obvyklostí na trhu, atd.). Je však zapotřebí zdůraznit, že není na místě vyžadovat po daňovém subjektu to, aby prověřoval všechny své dodavatele: „Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o ‚solidnosti‘ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky“<sup>63</sup>. Ve své rozsáhlé judikatuře pro oblast zachování nároku na odpočet se NSS věnuje i hodnocení spojenému s vědomou účastí na podvodu. V jednom ze svých zobecnitelných rozhodnutí NSS uzavírá, že: „... bez ohledu na to, zda se [jednatel dodavatele] na podvodu aktivně podílel, či byl jen tzv. ‚bílým koněm‘ nebo se dokonce obchodů účastnil s čistými úmysly, si musela být stěžovatelka vědoma toho, že [dodavatel] je ve špatné situaci a pravděpodobně nebude schopen zaplatit DPH [...] Jelikož i za této situace stěžovatelka od [dodavatele] nadále nakupovala uvedená vozidla, musela mít vědomost o své účasti na daňovém podvodu.“<sup>64</sup> Pro závěr o vědomé účasti na podvodu (hodnocení „musel vědět“) pak: „Zcela postačuje, prokáže-li správce daně – byť za pomoci několika souběžných nepřímých důkazů – že několik společností v řetězci je navzájem spleťtým z působem (personálně či kapitálově) propojeno a i další navazující okolnosti svědčí o tom, že tento řetězec

<sup>58</sup> Rozsudek NSS ze dne 21. 11. 2019, sp. zn. 10 Afs 183/2019.

<sup>59</sup> Rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, sp. zn. 8 Afs 303/2018.

<sup>60</sup> Rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2020, sp. zn. 2 Afs 297/2019.

<sup>61</sup> Rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2020, sp. zn. 1 Afs 352/2018.

<sup>62</sup> V této souvislosti konstatuje NSS např. ve svém rozsudku ze dne 25. 7. 2019, sp. zn. 10 Afs 182/2018, že jde pouze o quasi důkazní břemeno: „Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenesení důkazního břemena v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno stricto sensu, ale spíše o institut vyvinutý z právem zapovězeného jednání.“

<sup>63</sup> Rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2019, sp. zn. 9 Afs 69/2019.

<sup>64</sup> Rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2020, sp. zn. 4 Afs 136/2020.

*je vytvořen pouze za účelem získání nadměrného odpočtu daně, nikoliv za účelem reálného podnikání. Již takové zjištění, které nevyrátí ani daňový subjekt, může postačovat k závěru o tom, že se daňový subjekt zaviněně účastnil řetězového podvodu na DPH.“<sup>65</sup>*

Velmi podstatnou podmínkou je, že standardnost obchodů nemůže pochopitelně založit skutečnost, že daňový subjekt si neobezřetně počíná tak, jak je u něj běžné a obvyklé<sup>66</sup>. Standard, vůči kterému je posuzována subjektivní účast na podvodu, nejsou „ideální podmínky“, ale podmínky obchodování v určitém specifickém odvětví a místě.<sup>67</sup>

Úhrnem lze konstatovat, že na všechny daňové subjekty nelze za všech okolností klást jednotné požadavky na míru obezřetnosti, a to bez ohledu na konkrétní povahu transakce (relevantními faktory jsou např. objem transakcí, místo realizace transakce)<sup>68</sup>. Pro zachování nároku na odpočet DPH, event. pro eliminaci rizika jeho ztráty, je zapotřebí, aby subjekty přijaly veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována tak, aby zajistily, že jejich plnění nebudou součástí podvodu: mohou pak důvěřovat legalitě uvedených plnění<sup>69</sup>. Vyžadovat lze přitom přijetí pouze takových opatření, které lze po daňovém subjektu rozumně požadovat: mají zajistit to, že nebude participovat na daňovém podvodu<sup>70</sup>. To samozřejmě indikuje zvýšené nároky na interní mechanismy: v případě odhalení podvodného jednání tak nemají vznikat pochybnosti o tom, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli; NSS v této věci mj. uzavírá, že: „*Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.*“<sup>71</sup> Platí, že eliminace rizik je spojena s plejádou úkonů, platí např., že: „*Chtěl-li stěžovatel minimalizovat riziko svého zapojení do daňového podvodu, rozhodně se nemohl uspokojit nablédnutím do registru plátců daně, kde byli jeho obchodní partneři vedeni jako spolehliví plátcí.*“<sup>72</sup> Daňovému subjektu však na druhou stranu nelze v obecné rovině klást k tíži skutečnosti jako je absence plnění formálních povinností na straně dodavatele týkající se např. podání přiznání, úhrady daně, vedení účetnictví<sup>73</sup>. Z judikatury NSS rovněž plyne, že na daňové subjekty je kladen, nikoliv překvapivě, požadavek racionálního chování ve vztahu k přiměřené obezřetnosti i co se týče ceny zboží<sup>74</sup> – v širším kontextu lze pak hovořit o požadavku toho, aby se daňový subjekt choval s péčí řádného hospodáře a vstupoval do ekonomicky a jinak racionálních vztahů za adekvátních podmínek. NSS zároveň poukazuje na fakt, že daňový subjekt nesmí slepě spoléhat

<sup>65</sup> Rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, sp. zn. 10 Afs 206/2020.

<sup>66</sup> Rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, sp. zn. 1 Afs 53/2016.

<sup>67</sup> Rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2020, sp. zn. 8 Afs 49/2019.

<sup>68</sup> Rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2020, sp. zn. 8 Afs 49/2019.

<sup>69</sup> Rozsudky NSS ze dne 16. 3. 2021, sp. zn. 5 Afs 74/2020 a ze dne 18. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 337/2019.

<sup>70</sup> Rozsudky NSS ze dne 16. 3. 2021, sp. zn. 5 Afs 74/2020 a ze dne 18. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 337/2019.

<sup>71</sup> Rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2011, sp. zn. 9 Afs 44/2011 (cit. např. v rozsudcích NSS sp. zn. 5 Afs 74/2020 a 5 Afs 337/2019).

<sup>72</sup> Rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, sp. zn. 10 Afs 338/2017.

<sup>73</sup> Rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, sp. zn. 9 Afs 160/2020.

<sup>74</sup> Rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2021, sp. zn. 5 Afs 74/2020.

na dřívější zkušenosti s jednatelem dodavatele a zcela rezignovat na „kritickou analýzu jeho následného chování.“ Jinými slovy zkušenost z minulosti nezakládá automaticky absenci nutnosti dalšího monitoringu a hodnocení. Ve vztahu k jednatelem je jednou z podezřelých okolností i fakt, že tatáž plnění jsou poskytována současně prostřednictvím většího počtu různých společností, v nichž je jednatelem; dalšími podezřelými okolnostmi jsou nezvykle nízká výše cen, podezřelé okolnosti při jejich stanovení, nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku a nezájem ze strany statutárního orgánu (navzdory objemu transakce) o uvedené skutečnosti.<sup>75</sup> Posledně uvedené a další podezřelé (nezvyklé) okolnosti svědčí o tom, že odběratel nejednal s péčí řádného hospodáře. Tento požadavek pak nachází odraz i ve vztahu k tomu, jaké povinnosti vážnou na správci daně. NSS mj. konstatoval<sup>76</sup>, že:

- není povinností správce daně: „... aby kromě prokázání existence objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do daňového podvodu rovněž vyvracel alternativní vysvětlení těchto okolností předkládaných žalobkyní. Povinností správce daně nutně není prokázat prostřednictvím objektivních okolností, že daňový subjekt o podvodu věděl, či že se na něm dokonce aktivně podílel. K odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty totiž podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie stačí, že daňový subjekt si své účasti alespoň mohl a měl být vědom ...“;
- „... Zpochybňuje-li tedy daňový subjekt význam zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na nich neshledává nic nestandardního či podezřelého, není povinností správce daně tato tvrzení vyvracet ...“;
- „... K odepření nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem.“<sup>77</sup>

*A contrario* a souladně s předchozími závěry tedy pak nutně platí<sup>78</sup>, že:

- „... Pokud správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti v řetězci zasazeném podvodem na DPH a daňový subjekt k tomu žádnou kvalifikovanou obranu nenabídne, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt domýšlel všechna myslitelná tvrzení či možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádal ...“;
- Správce daně není zatížen břemenem důkazním v situaci: „... kdy daňový subjekt sice o tom, že se svými transakcemi účastní podvodu, nevěděl, ale jen proto, že se nechoval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném postavení a situaci spravedlivě požadovat – nenabídne-li daňový subjekt sám omluvitelné vysvětlení své neobezřetnosti, nelze po správci daně požadovat, aby za něho taková hypotetická vysvětlení domýšlel a prověřoval je.“;
- Není povinností správce daně, resp. nelze po něm požadovat, aby: „... opakovaně vyvracel pouhá nesouhlasná tvrzení daňového subjektu s jeho zjištěními, nejsou-li žádným způsobem podložena, zejména nejsou-li předloženy či navrženy takové důkazy, které by mohly rozumně vést k jejich prokázání ...“.

<sup>75</sup> Dle rozsudku NSS ze dne 3. 2. 2021, sp. zn. 4 Afs 177/2020.

<sup>76</sup> Dle rozsudku NSS ze dne 3. 2. 2021, sp. zn. 4 Afs 177/2020.

<sup>77</sup> Rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2021, sp. zn. 4 Afs 177/2020.

<sup>78</sup> Dle rozsudku NSS ze dne 24. 5. 2018, sp. zn. 9 Afs 194/2017.

*Summa summarum* na správci daně tak leží důkazní břemeno: „*k prokázání buď vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takové neobežřetnosti daňového subjektu, že kdyby k ní nedošlo, subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat.*“<sup>79</sup> Není nikterak neobvyklé, že podvodů na DPH se účastní i subjekty, které nejsou aktivně zapojeny: v takovém případě pak platí, že se zkoumá: „... *pouze to, zda věděly anebo vědět mohly a měly, že se takového podvodu účastní.*“<sup>80</sup>

Hodnocení toho, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH zpravidla vyžaduje velmi komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a bezesporu i posouzení jejich vzájemných souvislostí<sup>81</sup>, neboť jednotlivé skutkové okolnosti nelze hodnotit izolovaně. Nárok na odpočet tak lze odmítnout pouze tehdy, pokud: „... *z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, ale naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě.*“<sup>82</sup>

Z pohledu nesení odpovědnosti (daňového subjektu), event. vyvinění se, je důležité to, že dle NSS nelze požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Pokud by byla přijata jiná teze, pak existuje reálné riziko zneužití s cílem dosažení daňového inkasa – jinými slovy pozornost v rámci správy daní by mohla být cíleně zaměřena na daňový subjekt, u něhož je vyšší pravděpodobnost úspěchu dosažení úhrady „dlužné“ daně. Jak NSS konstatoval: „*Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která z danitelné plnění uskutečnila a její „obežřetnost“ sabat. Je v právě projednávaném případě zcela mimo možnosti stěžovatele, který v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, který jediný je odpovědný za řádné a včasné předání díla, v rámci „obežřetnosti“ předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. To je nemyšlitelné. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obežřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky.*“<sup>83</sup>

Judikatura NSS ve vztahu k poslední uvedené otázce uzavírá mj. následující:

- *odběrateli nelze obecně přičítat k tíži nestandardnosti týkající se dodavatelů nebo dodavatele (tzn. skutečnosti týkající se „subdodávek“ jím objednaných plnění)*<sup>84</sup>;

<sup>79</sup> Rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, sp. zn. 9 Afs 194/2017.

<sup>80</sup> Rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, sp. zn. 8 Afs 303/2018.

<sup>81</sup> Rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2020, sp. zn. 8 Afs 49/2019.

<sup>82</sup> Rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2020, sp. zn. 8 Afs 49/2019.

<sup>83</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017.

<sup>84</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017.



- *při obchodování s rizikovou komoditou jsou zvýšeny požadavky na odběratele stran „dobré víry“ (tj. opatrnosti)<sup>85</sup>;*
- *u přijatých plnění, které se rozsahem a předmětem vymykají běžné činnosti odběratele, jsou kladeny vyšší nároky na obezřetnost<sup>86</sup>;*
- *pokud odběratel udělí plnou moc (v daném případě na přebírání, skladování a expedování zboží, ovšem ne na jeho kontrolování při přebírání), která neobsahuje ujednání o tom, že zmocněnec bude vybírat nebo prověřovat dodavatele, (a toto ujednání není ani jinak smluvně ošetřeno), musí být odběratel „...pro účely nárokováného nadměrného odpočtu DPH schopen prokázat, že na prověřování svých obchodních partnerů nerezignoval, příp. nebyl při jejich bledání neobvykle pasivní, a tomu musí svou obchodní činnost přizpůsobit.“<sup>87</sup>;*
- *přenesení odpovědnosti za prověřování dodavatelů na jiný subjekt (viz předchozí odstavec) nesmí mít pouze ústní formu. Odběratel je povinen toto pověření prokázat.<sup>88</sup>*

## 2.4 Atributy článku řetězce, kterému je možné v řetězci odeprít nárok na odpočet

Jak již bylo uvedeno výše, nárok na odpočet je imanentní součástí fungování DPH a nelze jej odeprít, event. nelze v rámci řetězce postihovat kohokoliv s cílem snáze dosáhnout daňového inkasa. Je vždy: „... třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vyláčení odpočtu na DPH mezi těmito subjekty.“<sup>89</sup> Zároveň musí mezi odběratelem a společností, u které je identifikována chybějící daň existovat spojitost<sup>90</sup>. Ve spojitosti s tím pak pochopitelně správce daně musí prokázat: „existenci souvislosti mezi nárokováním odpočtem a nedovedením daně.“<sup>91</sup>

Znaky podvodu a související aspekty vymezil NSS v jednom ze svých rozhodnutí následovně<sup>92</sup>:

- *znakem podvodu<sup>93</sup> je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte za nestandardních okolností; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality;*
- *nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti*

<sup>85</sup> Rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, sp. zn. 10 Afs 206/2020.

<sup>86</sup> Rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2020, sp. zn. 7 Afs 132/2019.

<sup>87</sup> Rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 337/2019.

<sup>88</sup> Rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 337/2019.

<sup>89</sup> Rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, sp. zn. 10 Afs 206/2020.

<sup>90</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017.

<sup>91</sup> Rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, sp. zn. 7 Afs 321/2018.

<sup>92</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017.

<sup>93</sup> Ve smyslu evropské judikatury.

o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty<sup>94</sup>;

- neexistuje (pro případy řetězcových obchodů) zákonem upravená daňová dlužnická solidarita<sup>95</sup>;
- odeprání nároku na odpočet daně je třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby: jak odpočet daně, tak i ručení totiž podléhají různým podmínkám a ustanovením Směrnice o DPH;
- pokud mezi stranami zapojenými do řetězce existoval řetězec subjektů, které daňové povinnosti plnily, a byl jim rovněž přiznán odpočet na dani, nelze pouze fakt, že na počátku řetězce nebyla odvedena daň, přičíst k tíži právě subjektu, aniž by byla jakákoli souvislost mezi těmito subjekty prokázána.

Souvislost mezi subjektem a článkem řetězce, u něhož chybí daň, vzniká dle stanoviska NSS, pokud si subjekt neověřil bezprostředního podezřelého dodavatele<sup>96</sup>:

- skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet DPH, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty;
- nárok na odpočet nevylučuje, že obchodní subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazují jakékoliv nestandardní znaky, o kterých přinejmenším mohl vědět, ale takové znaky, které nasvědčují podezření, že na některém, byť na neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu;
- pokud však daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé.

<sup>94</sup> NSS ve svém rozsudku ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017 uvedl následující zdůvodnění: „*Opačným způsobem by byla zcela nepřijatelně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoliv subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží. Zcela absurdně by mohla při nerespektování zjištění přímé příčinné souvislosti mezi chybějící daní a poskytnutou či vylákanou výhodou nastat situace, kdy by z důvodu neodvedení daně jedním ze subjektů byla doměřena daň (či odeprání nároku na odpočet) kterémukoli, tedy teoreticky i všem subjektům v daném obchodním řetězci (zpravidla krom tobo, který daň neodvedl).*“

<sup>95</sup> Uvedené případy je třeba zásadně odlišovat od zákonného institutu ručení, zakládající solidární odpovědnost za podvod (blíže viz čl. 205 Směrnice o DPH, § 109 zákona o DPH).

<sup>96</sup> Rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2019, sp. zn. 4 Afs 104/2018.

Pro etablování „odpovědnosti“ není nezbytná vědomost subjektu (odběratele) o chybějící dani, ani jeho propojenost s *missing traderem*<sup>97</sup>:

- pro neuznání odpočtu nemusí správce daně prokázat vědomost daňového subjektu o neodvedení daně konkrétním článkem v řetězci či vzájemné propojení těchto subjektů;
- skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu vznikají i tehdy, pokud spolupráce daňového subjektu a jeho bezprostředních obchodních partnerů vykazuje takové podezřelé znaky, že daňový subjekt má či musí vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty. Již tím vzniká souvislost mezi daňovým subjektem a subjektem, který neodvedl daň, třebaže pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé.

Chybějící daň, která je vůči subjektu, tak nemusí vzniknout u bezprostředního dodavatele<sup>98</sup>:

- nelze přijmout tezi o tom, že pokud nedošlo k daňovému úniku v rámci transakce mezi odběratelem a jeho přímým dodavatelem, nemůže být odběratel vědomým účastníkem podvodu na DPH<sup>99</sup>;
- subjektu může být odepřen nárok na odpočet DPH s ohledem na DPH chybějící ve vzdálenějších člancích dodavatelského řetězce, pokud správce daně prokáže, že subjekt o podvodném jednání věděl, či alespoň mohl vědět.

Pro správce daně však z ničeho neplyne jeho povinnost prokázat přímé personální propojení daňového subjektu, který tvrdí nadměrný odpočet na DPH, se subjektem, který DPH neodvedl<sup>100</sup>. Speciální „pravidlo“ bylo judikaturou NSS dovozeno v případě tzv. roztrženého řetězce: pokud je uprostřed řetězce neprokázáno uskutečnění plnění, chybějící daň identifikovaná u subjektů v „odtržené“ části řetězce nelze pro účely odepření nároku na odpočet uplatnit u subjektů v jeho jiné, „odtržené“ části<sup>101</sup>.

## Diskuse a závěr

Jak již bylo uvedeno (a jak vyplývá i z analýzy výše uvedených judikátů NSS), k odepření nároku na odpočet musí správce daně:

- 1) Prokázat existenci podvodu (otázka 1 „*test na podvod*“).

*To imanentně zahrnuje prokázání existence „chybějící daně“ (resp. prokázání narušení neutrality daně), která má souvislost s podvodným jednáním.*

<sup>97</sup> Rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2019, sp. zn. 9 Afs 69/2019.

<sup>98</sup> Rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2020, sp. zn. 6 Afs 154/2020.

<sup>99</sup> V rozsudku NSS ze dne 16. 12. 2020, sp. zn. 6 Afs 154/2020 je uvedeno následující zdůvodnění: „*Pokud by měl tento názor platit ve všech případech, nebylo by možné odepřít nárok na odpočet jinému subjektu než přímému odběrateli toho, který neodvedl daň. Tento přístup by však prakticky znemožnil boj proti řetězovým daňovým podvodům, jejichž základním znakem je to, že mezi subjektem, který neodvede DPH (missing trader) a tím, který nárokuje nadměrný odpočet (broker) je několik dalších, které plnění zasažené podvodem pouze přeprodávají (buffer), což má za cíl ztížit identifikaci podvodného jednání.*“

<sup>100</sup> Rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, sp. zn. 10 Afs 206/2020.

<sup>101</sup> Rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2020, sp. zn. 1 Afs 493/2019.

2) Vyhodnotit, zda na straně odběratele existovala vědomost či nedbalost ve spojení s identifikací toho, „ *kterým subjektům v rámci řetězce lze doměřit odpočet*“ (otázka 2 „*testu na podvod*“).

*Vědomá spoluúčast znamená, že musel před uskutečněním transakce vědět o tom, že transakce je z pohledu zachování neutrality DPH podezřelá; nedbalostní spoluúčast pak znamená, že dané vědět mohl či měl<sup>102</sup>. Otázka 2 je spojena prokazováním takových objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o „podezřelých“ znacích transakce<sup>103</sup>.*

Mezi prokazováním existence podvodu (otázkou 1) a objektivními okolnostmi svědčícími o „podezřelosti“ transakce (otázkou 2) jsou následující odlišnosti:

- 1) Existenci podvodu lze prokázat *ex post* (tzn. lze uvažovat i skutečnosti, které vyšly najevo po uskutečnění transakce). To neplatí pro okolnosti svědčící o podezřelosti transakce, přičemž k tíži odběratele nelze klást skutečnosti, které mu nebyly a nemohly být známy v okamžiku realizace transakce.
- 2) U prokazování existence podvodu lze použít skutečnosti týkající se různých subjektů a plnění v rámci řetězce. U prokazování objektivních okolností svědčících o „podezřelosti“ transakce lze vycházet pouze ze skutečností, které vyplývají ve vztahu k bezprostředním obchodním parterům (typicky bezprostředním dodavatelům).

Pokud správce daně současně prokáže otázku 1 a 2, unese své důkazní břemeno. Přitom obecně platí, že čím větší (kvalifikovanou) procesní aktivitu daňový subjekt vykáže, tím větší nároky jsou kladeny na správce daně, aby obhájil své zjištění – navzdory argumentaci protistrany.

Daňový subjekt pak může i dodatečně<sup>104</sup> „kontrovat“ poukázáním na to, že přijal dostatečná protiopatření a tím jednal v „dobré víře“<sup>105</sup>. Daňový subjekt se totiž může „vyvinít“ tím, že prokáže dostatečná opatření (obezřetnost), kterými měl účinně minimalizovat riziko zapojení do podvodné transakce (otázka 3 „*testu na podvod*“), přičemž důkazní břemeno stran prokázání těchto skutečností leží výlučně na straně daňového subjektu (ačkoli obecně prokázání podvodu a spoluúčasti subjektu na něm, tj. prokázání otázky 1 a 2 „*testu na podvod*“, tíží daňový orgán)<sup>106</sup>.

Přitom platí, že požadavky na opatrnost<sup>107</sup> ze strany odběratele jsou tím vyšší, čím „podezřelejší“ je buď samotný předmět plnění, relevantnost k ekonomické činnosti, odvětví, způsob úhrady (hotovostní platby na vysoké částky, nesoulad okamžiku platby a vzniku práva, dlouhá splatnost pohledávek či úplná absence platby), obchodní podmínky (pojištění, přeprava, kontrola plnění, záruka, absence písemné smlouvy či ujednání rozsahu plnění), výše

<sup>102</sup> Jedná se o tzv. „vědomostní test“.

<sup>103</sup> Nejsou *obvyklé v obdobných modelových obchodních případech* (a pro takovou odchylku není rozumné vysvětlení). (2 Afs 297/2019)

<sup>104</sup> Tj. poté, co správce daně unese své důkazní břemeno v souvislosti s podvodem (tj. prokáže otázky 1 a 2).

<sup>105</sup> To není na překážku obecnému pravidlu, že správce daně musí nejprve prokázat „zlou víru“, totiž vědomé či nedbalostní zapojení v podvodu.

<sup>106</sup> Rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2020, sp. zn. 1 Afs 352/2018.

<sup>107</sup> Tzn. interní kontrolní mechanismy, kterými si ověří dodavatele před uskutečněním obchodní transakce.

úplaty a způsob jejího stanovení, osoba dodavatele (personální/majetkové/jiné propojení, zkušenost v oboru, „obchodní historie“, technicko-ekonomické zázemí, finanční kondice, reálné sídlo/provozovna, prezentace ekonomické činnosti, věrohodnost jednatele, spolehlivost plátce, zveřejňování účetních závěrek apod.). Přitom je třeba přihlídnout ke zvyklostem v konkrétním oboru a na konkrétním místě.

Pokud má daňový subjekt řádně implementovaný (a používaný) účinný vnitřní kontrolní mechanismus, který slouží k ověřování skutečností uvedených shora v textu příspěvku, eliminuje tím riziko doměření daně na vstupu (byť by nevědomky nakoupil zboží/službu zapojené do podvodného řetězce).

NSS připouští, aby odběratel přenesl odpovědnost za prověření dodavatelů na třetí subjekt. Je však zapovězena ústní forma takovéto dohody (či plné moci), resp. tato forma nesvědčí pro to, že daňový subjekt unesl své důkazní břemeno (přijal adekvátní opatření).

Zcela specifickou a v recentních judikátech často řešenou otázkou je „identifikace chybějící daně“ (příp. narušení neutrality, ztráta daňových příjmů apod.) a s ní přímo související otázka,  *kterým článkům řetězce (ve vztahu k „chybějícímu subjektu“) lze odepřít nárok na odpočet.* V této oblasti doznala judikatura NSS v posledních asi třech letech vývoje, který reagoval na změnu ve správně-právní praxi. Obecně tento vývoj svědčí spíše ve prospěch správce daně. NSS ustoupil od dnešním náhledem ojedinělých požadavků, aby byla chybějící daň kvantifikována (či se o to správce daně alespoň pokusil). Nicméně identifikování chybějící daně je stále esenciálním prvkem při prokazování existence podvodu. Chybějící daně se přitom rozumí:

- narušení neutrality daně – neboli *jeden článek daně*:
  - neuhradí,
  - přízná, ale neumožní ověřit tvrzené údaje,
  - přízná v neoprávněně nízké výši („zatají“ zdanitelná plnění na výstupu či vykáže fiktivní zdanitelná plnění na vstupu),
  - nepřizná, nebo
  - se stane nekontaktním

a zároveň *další článek si tuto daň odečte*;

- s tím související či propojený odpočet je nárokován ve spojení se získáním neoprávněně daňové výhody – tj. v rozporu s cílem a pravidly Směrnice o DPH.

Chybějící daň se nemusí přímo týkat sporného plnění, dokonce může vzniknout při obchodech „mimo“ podvodný řetězec, jejichž předmět plnění může být zcela odlišný od zboží/služby obíhajícího v rámci podvodného řetězce. Může se jednat např. o fiktivní/nezákonná zdanitelná plnění na vstupu (příp. nepřiznaná zdanitelná plnění na výstupu) u kontaktního „missing tradera“<sup>108</sup>, který si jimi „vykrývá“ (neoprávněně snižuje) vlastní daňovou povinnost. Klíčovým je rovněž závěr, že výše chybějící daně nemusí odpovídat výši doměřeného odpočtu. Při objektivní nemožnosti (z důvodu nespolupráce a obstrukčního jednání subjektů v řetězci) prokázat chybějící daň přímými důkazními prostředky, může správce daně postavit

<sup>108</sup> Jde o tzv. „cross-invoicera“, snažícího se „zakrýt“ chybějící daň jinými plněními.

závěr o chybějící dani na sérii nepřímých důkazů. Nezbytná je však stále souvislost (resp. propojenost) mezi chybějící daní a doměřeným odpočtem. Tato skutková a příčinná souvislost mezi „*missing traderem*“ a daňovým subjektem dle NSS vzniká, pokud bezprostřední dodavatel daňového subjektu vykazuje „... *znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu* ...“ – aniž by daňový subjekt musel jakkoli znát subjekt na pozici „*missing trader*“ (či s ním musel být např. personálně propojený). Nárok na odpočet je možné neuznat každému subjektu v řetězci, který se účastnil obchodních transakcí zasažených podvodem, o kterém věděl, či mohl vědět – takový postup dle závěrů NSS cílí na ochranu systému DPH a dále na vyloučení libovůle správce daně a zajištění rovného postavení všech daňových subjektů<sup>109</sup>.

Výjimka u chybějící daně nastává dle závěrů NSS v situaci, kterou lze označit jako „*přetržení řetězce*“. Roztržením řetězce se rozumí neprokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění „uvnitř“ podvodného řetězce (typicky z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet příjemcem tohoto zdanitelného plnění). Potom platí, že chybějící daň, která byla daňovou správou identifikována v jednom „fragmentu“ podvodného řetězce, nelze použít pro účely odepření odpočtu z plnění, které bylo přijato společností v jiném (odtrženém) „fragmentu“ řetězce. Neboli, chybějící daň a doměřený odpočet se musí vždy nacházet v jednom *spojitém* úseku řetězce. Ve spojení s posledně uvedeným je však na místě úvaha, zda není zapotřebí rozeznávat a hodnotit nejen skutečný a fakturační řetězec, ale i posuzovat daňová řízení v průběhu času: jednotlivé informace z řetězce sbírá správce daně postupnými kroky. Takový postup se jeví být souladným s „imperativem“ zákazu vnímání chybějící daně restriktivním způsobem. Pro takové hodnocení dle názoru autorů příspěvku svědčí i závěry obsažené v usnesení SDEU ve věci C-108/20. V tomto svém rozhodnutí SDEU uvedl, že je nad rámec požadavků kladených judikaturou SDEU výklad, že by pro účely prokazování existence podvodu na DPH měl být pojem „dodavatelský řetězec“ (ve smyslu „podvodný řetězec“) zúžen pouze na specifické kombinace po sobě jdoucích plnění, jakož i výklad, že mimo tento „dodavatelský řetězec“ by mělo být možné od sebe „oddělit“ přijatá plnění tížená podvodem a poskytnutá plnění na výstupu.<sup>110</sup> Zdá se tedy, že NSS stojí před novým úkolem reflexe dalšího mantinelu etablovaného judikaturou SDEU ve své rozhodovací praxi. Stávající judikatura NSS se v tomto ohledu totiž jeví být kolizní se shora uvedenými závěry SDEU.

<sup>109</sup> K danému viz např. rozsudek NSS ze dne 7. 9. 2021, sp. zn. 6 Afs 158/2019.

<sup>110</sup> Usnesení Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 14. 4. 2021, *HR proti Finanzamt Wilmersdorf*, věc C-108/20, ECLI:EU:C:2021:266.