

# Bulletin



## Komory daňových poradců ČR



1/2026

- TÉMA VYDÁNÍ: DPH
- ROZHOVOR: Ing. Blanka Mattauschová, ředitelka odboru nepřímých daní GFŘ
- Zneužití práva v daňových vztazích: kdy končí daňová optimalizace a nastupuje daňový či trestní postih?
- Omezení odpočtu DPH u osobních automobilů pro smíšené účely v ČR a srovnání s EU
- „Střešní“ fotovoltaická elektrárna jako součást stavby v zákoně o daních z příjmů

Vážené čtenářky, vážení čtenáři,

ačkoliv začíná jaro, toto číslo Bulletinu nás jistým způsobem vrací do loňského podzimu. Články v něm totiž mimo jiné vycházejí z příspěvků přednesených na konferenci Daňové právo 2025, kterou jsem pořádal na Právnické fakultě Univerzity Karlovy 3. října 2025. Věnovali jsme ji šesti tématům daně z přidané hodnoty. Jednotlivé příspěvky ukázaly na řadu praktických problémů této daně, jakými jsou například kvalifikace různých forem náhrady škody, vyžadované standardy obezřetnosti plátců daně vůči svým dodavatelům nebo vymezení hranice, kdy je požadovaná míra důkazu ještě přiměřená, a kdy už se z požadavku na plnění povinností stává nepřiměřená překážka daňové neutrality.



Na úvod čísla zařazujeme rozhovor s Blankou Mattauschovou, ředitelkou odboru nepřímých daní Generálního finančního ředitelství. Vedle své každodenní metodické práce a analýzy judikatury přibližuje i méně viditelné agendy, jakými jsou příprava daňových informačních systémů na legislativní změny nebo plnění úkolů při mezinárodní spolupráci.

Jednotlivé odborné články se věnují klíčovým a aktuálním tématům DPH. Radim Boháč se vrací k samotným základům konstrukce této daně skrze pojem ekonomické činnosti. Petr Toman se věnuje již dlouhodobému tématu náhrady škody a vztahu takových plateb k DPH. Hledá hranici mezi plněními mimo předmět daně a situacemi, kdy už materiálně jde o úplatu za plnění. Ivana Krylová nabízí vhled do střetu světa DPH a zdanění příjmů u transakcí mezi spojenými osobami.

Pavel Martiník se v článku věnovaném e-fakturaci a možným dopadům balíčku ViDA dívá do (blízké) budoucnosti. Tematicky jej doplňuje rakouská kolegyně Stefanie Geringer s analýzou přeshraničních procesních režimů. Ačkoliv poukazuje na jejich přínosy, všímá si i rizik spojených s roztříštěností pravidel. V kontextu dokazování a principu právní jistoty se Václav Čepelák ptá, jak se v praxi skutečně uplatňují judikатурní závěry rozhodnutí Kemwater při prokazování nároku na odpočet. Ondřej Trubač a Radka Čihulková se věnují mimo jiné možným vztahům principu zákazu zneužití práva a trestního postihu. Ondřej Lichnovský a Miroslava Večeř kriticky otevírají otázku, zda „judikатурní“ režim odepření odpočtu v boji proti podvodům nevyžaduje explicitní oporu v zákoně. Petr Linx nabízí komparaci režimů odpočtu daně u osobních automobilů pro smíšené účely v různých zemích a uvažuje o dalších osudech českého omezení odpočtu. Wojciech Morawski se dělí o polské zkušenosti s ochranou legitimního očekávání v případech, kdy se národní soudy nebo orgány správy daní zmýlí ve prospěch daňového subjektu. V závěru čísla se Marie Velflová s Lenkou Krupičkovou věnují otázce, kdy je „střešní“ fotovoltaická elektrárna součástí stavby pro účely zákona o daních z příjmů.

Toto číslo tak čtenářkám a čtenářům Bulletinu zprostředkovává část diskuse, která zazněla na loňské konferenci. Naši podzimní konferenční tradici zachováme i letos. Další ročník konference Daňové právo se uskuteční v pátek 2. října 2026 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy a bude věnován správě daní. Už nyní mohou slíbit aktuální témata a skvělé přednášející i panelisty.

Přeji vám všem podnětné čtení a těším se na setkání na příštím ročníku konference Daňové právo. ■

**JUDr. Ondřej Málek, Ph.D.,**  
daňový poradce, of counsel, Bříza & Trubač, s.r.o., advokátní kancelář  
odborný asistent, Univerzita Karlova, Právnická fakulta

# Obsah

## ■ Úvodník

JUDr. Ondřej Málek, Ph.D. .... 1

## ■ Rozhovor

Ing. Blanka Mattauschová ..... 3

## ■ DPH

Ekonomická činnost pro účely DPH: příjem, nebo zisk?  
(prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.) ..... 7

Uplatnění DPH u náhrady škody (Mgr. Ing. Petr Toman) ..... 12

DPH u transakcí se spojenými osobami: Aktuální vývoj,  
judikatura SDEU a přetrvávající nejasnosti  
(Ing. Ivana Krylová) ..... 17

Česká e-fakturace jako reakce na ViDA?  
(JUDr. Bc. Pavel Martiník, Ph.D.) ..... 21

Přeshraniční procesní režimy v oblasti DPH –  
současný stav a možnosti ke zjednodušení v zájmu  
podnikatelů a daňové správy (Mag. Dr. Stefanie Geringer) ..... 25

Kemwater v praxi (Mgr. Václav Čepelák) ..... 29

Zneužití práva v daňových vztazích: kdy končí daňová  
optimalizace a nastupuje daňový či trestní postih?  
(JUDr. Ondřej Trubač, Ph.D., LL.M., JUDr. Radka Čihulková) ..... 35

Postih podvodů na DPH v ČR, aneb když judikatura  
nahrazuje zákon (JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský,  
JUDr. Miroslava Večeř, Ph.D., LL.M.) ..... 42

Omezení odpočtu DPH u osobních automobilů  
pro smíšené účely v ČR a srovnání s EU  
(Ing. Petr Linx) ..... 50

Když se národní soud (nebo orgány daňové správy)  
zmýlí ve prospěch daňového subjektu  
v oblasti daně z přidané hodnoty  
(Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK) ..... 54

## ■ Ostatní

„Střešní“ fotovoltaická elektrárna jako součást stavby  
v zákoně o daních z příjmů (Ing. Marie Velflová,  
Mgr. Lenka Krupičková, LL.M.) ..... 62

## ■ Ze života KDP ČR

Tři Věžičky ..... 67

Účetnictví fúzí, akvizicí a konsolidovaná účetní závěrka  
pro daňové poradenství ..... 68

Účetnictví podnikatelů od A do Z  
pro daňové poradenství ..... 68

Praktické aspekty plnění povinností podle AML ..... 69

Klub daňových poradců v Brně ..... 69

Přípravné kurzy ..... 70

AI agenti – workshopy ..... 71



### Tištěný čtvrtletník

**Komora daňových poradců České republiky**

Kozí 4, 602 00 Brno, tel.: +420 542 422 311

IČO: 44995059

[moje.kdpcr.cz](http://moje.kdpcr.cz)

[www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz)

e-mail: [kdp@kdpcr.cz](mailto:kdp@kdpcr.cz)

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR

pod číslem E 22060 ISSN 1211-9946

Toto číslo vyšlo **27. 3. 2026**,

Datum předání do tisku: **20. 3. 2026**.

Tisk: **IMPAX**, spol. s r. o.

Ilustrační fotografie:

Shutterstock.com

### Čtvrtletník řídí Redakční rada ve složení:

Ing. Michal Dvořák, JUDr. Jana Fuksová, LL.M. – vedoucí Redakční rady,  
Ing. Tomáš Hanáček, doc. JUDr. Bohumil Havel, Ph.D., Ing. Jiří Kostohryz,  
LL.M., Mgr. Lenka Krupičková, Ing. Mgr. Vít Křivánek, Ing. et Ing. Jáchym  
Lukeš, Ph.D., JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D.,  
doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D.,  
Ing. Marie Velflová, MVDr. Milan Vodička, Ing. Hana Zídková, Ph.D.  
Články procházejí recenzním řízením. Články obsahují názory autorů,  
které se nemusejí shodovat se stanovisky KDP ČR.

**Udělení souhlasu:** Autor poskytnutím rukopisu dává redakci souhlas  
s rozmnožováním, rozšiřováním a sdělováním příspěvku na webových  
stránkách KDP ČR, v právních informačních systémech a na internetových  
portálech spolupracujících s KDP ČR.

Objednávky inzerce na [inzerce@impax.cz](mailto:inzerce@impax.cz), tel. +420 606 404 953, mediakit  
a další informace na [www.impax.cz](http://www.impax.cz).

# Rozhovor s Blankou Mattauschovou, ředitelkou odboru nepřímých daní GFŘ

Otázky kladli členové redakční rady.

## Co je vlastně náplní práce ředitelky odboru nepřímých daní na GFŘ? Můžete čtenářům přiblížit Vaši náplň práce a Váš odbor?

Náplň práce ředitelky odboru úzce souvisí s činností odboru, která je hodně různorodá. Odbor má tři oddělení, která se zabývají nejenom DPH v tuzemském kontextu, ale velká část činnosti souvisí i s mezinárodní spoluprací při správě DPH. Klíčovou rolí odboru je metodická činnost pro správce daně, tj. především sjednocení výkladů tak, aby jak se historicky říkalo, nebylo v ČR několik „daňových republik“, ale aby byl u shodných věcí jednotný koncepční přístup. Ve vztahu k veřejnosti připravujeme informace, sdělení, stanoviska anebo upozornění k některým aktuálním věcem. Podílíme se také na přípravě legislativy v tom smyslu, že kolegům z MF předkládáme připomínky či náměty na legislativní úpravy, a to především na základě zkušeností z praxe. A samozřejmě se zabýváme také rozbohem tuzemské a evropské judikatury, zejména analýzou rozsudků a vyhodnocením jejich dopadů do metodické činnosti. Nedílnou součástí naší práce je i nastavení legislativních úprav do daňového informačního systému (ADIS), se kterým primárně pracují správci daně. Neznamena to, že bychom přímo jednotlivé úpravy programovali, ale s programátory úzce spolupracujeme při přípravě analytických zadání.

U mezinárodní spolupráce při správě daní je hlavní činnost zaměřena na výměnu informací mezi jednotlivými členskými státy. Tady jako centrální orgán překládáme jednotlivé žádosti o výměnu informací do angličtiny nebo němčiny a zasíláme je do jiných členských států. Následně zase zpracováváme překlady odpovědí, které zasíláme na příslušné správce daně. A stejně postupujeme i v případech, kdy obdržíme mezinárodní dožádání z jiných členských států. Samozřejmě že výměna informací se uskutečňuje i se třemi zeměmi, i když ne v tak velkém objemu jako v rámci EU.

V souvislosti s posledními významnými aktivitami na úrovni EU nám také přibýly tři velké nové oblasti, které bylo nezbytné nastavit do praxe a následně je metodicky řídit. Jedná se o režim OSS (zvláštní režim jednoho správního místa), CESOP (evidence o přeshraničních platbách) a minulý rok přibyl i přeshraniční režim pro malé podniky (SME).



A kromě technických věcí patří k mé činnosti i spousta manažerské a administrativní práce, protože v tomto je finanční správa stejná jako jiné velké organizace.

## 2. Co Vás baví na práci v odboru nepřímých daní GFŘ?

Je to především její rozmanitost a pestrost. A možnost řešení některých úkolů komplexně, od jejich počáteční fáze až po finální realizaci. Přirovnala bych to ke stavbě na zelené louce. Abyste si tu stavbu představili, tak základní deska je zavedení legisla-

tivy do praxe, stěny jsou IT systémy a střecha je metodická činnost. A když je ten domeček postavený, tak ho čekají neustále přestavby, které reagují na dynamické změny legislativy či vývoj judikatury.

Na celém procesu je také skvělá možnost spolupráce s mnoha odborníky na DPH, a to nejenom v rámci GFŘ či MF, ale hlavně i s kolegy z úřadů. Někdy u toho umíme hodně intenzivně (občas i hlasitě) diskutovat, ale vždycky je to vedeno snahou o nalezení nevhodnějšího řešení.

### Co je pro Vás v této práci naopak nejtěžší aspekt?

Necítím se moc komfortně v okamžiku, kdy je potřeba řešit mnoho věcí najednou se stejnou prioritou. Pak mám pochybnosti, zda se skutečně u všeho provedla dostatečná analýza a domyslely se všechny vazby a dopady.

Co mě také poslední dobou trápí, je skutečnost, že o práci ve finanční správě není velký zájem, což vidíme při vyhlásování výběrových řízení. Především v Praze, ale i v jiných velkých městech je velice složité oslovit, a hlavně motivovat vhodné kandidáty. Snažíme se vymyslet, jak přesvědčit studenty, že práce u nás není nudná a nejsme zkostnatělí a že jim můžeme nabídnout i zajímavou perspektivu. A to je tedy velká výzva.

### Jaké jsou hlavní priority odboru nepřímých daní na GFŘ v oblasti DPH pro tento a příští rok?

Priority nám určuje především legislativa, a to i ve vazbě na implementaci změn na úrovni EU. Vzhledem k tomu, že nastoupila nová vláda se svým programem, tak vznikají nové priority, které je potřeba řešit.

Pokud se podívám do své plánovací tabulky, tak určitě budeme pokračovat v metodické činnosti k poslední novele zákona o DPH. Byla vydána nová informace k DPH u nemovitostí, na tu chceme navázat přípravou odpovědí na nejčastější dotazy a dále také aktualizovat informaci k nájůmům. Vedle toho jsou velké změny v oblasti vrácení daně osobám požívajícím výsad a imunit (neboli diplomatům), což je velmi specifická oblast, kterou je třeba uživatelům srozumitelně vysvětlit. Dále máme rozpracované aktualizace metodických materiálů např. v oblasti nedobytných pohledávek, skupinové registrace nebo ručení za daň.

Před námi je také implementace balíčku VIDA (tzv. VAT in digital age), která v sobě zahrnuje 3 oblasti – digitální výkaznictví (e-fakturaci) pro intrakomunitární transakce, změny v OSS a specifické vykazování platform v oblasti přepravních a ubytovacích služeb. I když je zde nastavena delší účinnost, tak se jedná o velké změny, na kterých je nezbytné začít pracovat co nejdříve.

### S ohledem na metodickou roli GFŘ, jak vidíte nejčastější nejasné oblasti v oblasti DPH? S jakými dotazy se na Vás obrací podnikatelé, daňoví poradci a jednotliví správci daně?

Samozřejmě nejvíce dotazů se vždy objeví s každou větší novelou zákona o DPH, a to ve smyslu vysvětlení dopadu změn do praxe a výkladu případných nejasných oblastí.

Dále se setkáváme se spoustou různých dotazů na všechny části zákona o DPH, a to ať už zaměřených na konkrétní situaci, nebo komplexních ve smyslu „chci začít podnikat v určité činnosti, napište mi, na co si mám dát pozor“. Dost často se objevují i dotazy typu „řeším tuto situaci, zeptal jsem se dvou daňových poradců a každý odpověděl jinak. Kdo z nich má pravdu?“.

Pokud se zamyslím nad aktuálními dotazy, tak převážná většina směřuje do oblasti nemovitostí, a to i se zaměřením na prodej nemovitosti ve vazbě na ekonomickou činnost. Často se také vyskytují dotazy na transakce s mezinárodním prvkem – např. dodání zboží v jiných členských státech, řetězové transakce či poskytování/přijímání služeb v rámci EU.

### Řada subjektů v praxi nejvíce bojuje s nejistotou, zda jimi zvolená cesta je ta správná. Zákon o DPH omezuje možnost vydat závazné posouzení jen na poměrně úzký okruh otázek. Jak se díváte na rozšíření možnosti daňových subjektů požádat o vydání závazného posouzení?

Podle mého názoru je současný rozsah možností závazného posouzení dostačující. Když se na okruh oblastí podíváme, tak je zřejmé, že to jsou takové, kde by mohly vznikat zásadní nejasnosti nebo spory právě z důvodů, že je zde nezbytná určitá vyšší míra odbornosti, která je mimo daňovou oblast a kterou většina specialistů nemá. Mám tím na mysli především návaznost na využití klasifikace produkce CZ-CPA nebo nomenklatury celního sazebníku, kde pro správné zatřídění je nezbytná subdávka buď od ČSÚ, nebo od celní správy.

Samozřejmě že se setkáváme i s názory, že by bylo vhodné tyto oblasti rozšířit. Ale kam až se závazným posouzením jít – na určení místa plnění, určení hlavního a vedlejšího plnění, osvobozené činnosti, ekonomická činnost, výkon veřejné správy nebo něco dalšího? Při takovémto rozšiřování bychom si legitimně museli položit otázku, kde je hranice pro to, aby závazné posouzení nahradilo daňové poradenství.

### V minulosti se Česká republika potýkala s velkým VAT gapem, tedy rozdílem mezi očekávaným výnosem DPH a jeho reálným výběrem. Tento rozdíl se podařilo za poslední roky velmi zmírnit. Čemu za tento posun podle Vás vděčíme?

Je to určitě kombinací opatření, ať už legislativních či nelegislativních, která se postupně od roku 2012 v oblasti DPH začala zavádět. Když si je připomeneme, jedná se především o ručení za nezaplacenou daň, zavedení institutu nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby, měsíční zdaňovací období pro nově registrované plátce a široké uplatnění tuzemského režimu přenesení daňové povinnosti.

Zásadním nástrojem se pak stalo kontrolní hlášení, které bylo zavedeno v roce 2016 a na jehož základě jsme schopni párovat určité transakce mezi dodavatelem a odběratelem. To byl ten hlavní posun, a především základ pro další efektivní analytickou činnost.

Z těch nelegislativních nástrojů je třeba vyzdvihnout i činnost tzv. Daňové kobry, což je úzká spolupráce mezi finanční správou, celní správou a policií, a která je v oblasti DPH zaměřena především na řešení velkých podvodných řetězců.

### **Jak se vyvíjí kontrolní činnost u DPH – kam se posouvá finanční správa ve využívání technologií, algoritmických analytických nástrojů nebo umělé inteligence?**

Byť jsme úředníci, tak Vás možná překvapí to, že v této oblasti je posun obrovský. Snažíme se maximálně využívat analytickou činnost, tzn. že stavíme hlavně na datech, která máme k dispozici ať již v rámci tuzemska, nebo v rámci různých nástrojů na úrovni EU. To nám umožnilo přesun od komplexní či namátkové kontrolní činnosti do cílených kontrol zaměřených na rizikové oblasti.

I když disponujeme vyspělými analytickými nástroji, zůstává i nadále nezbytné, aby správce daně dokázal porozumět podstatě detekovaného problému a identifikovat klíčové oblasti, na které se v rámci kontrolní činnosti zaměřit. A to zároveň klade vysoké nároky na znalost specifických odborných témat.

Co se týká využití umělé inteligence, tak tam si vůbec netroufám odhadnout rozsah budoucího možného využití. Ale samozřejmě se této problematice intenzivně na finanční správě věnujeme a inspiraci čerpáme i ze zkušeností daňových správ v dalších členských státech.

### **Daň z přidané hodnoty je specifická tím, že má v mnoha ohledech vlastní terminologii dovozenou evropskou judikaturou a jedná se do určité míry o svébytný systém. Daňové subjekty se však musí popasovat naráz se všemi daněmi. Funguje v tomto směru nějaká metodická kooperace mezi DPH a daní z příjmů?**

Že je DPH specifická, s tím naprosto souhlasím. My už dlouhodobě při různých diskusích začínáme větou, že DPH je „zvláštní zvířátko“ s vlastní terminologií nebo s vlastním výkladem obvykle užívaných pojmů. To je vždycky nejtěžší část při vysvětlování legislativních změn nebo u metodických výkladů pro laickou veřejnost. Proto se v rámci našich výkladů snažíme případná specifika maximálně vysvětlit.

A co se týká spolupráce mezi DPH a daní z příjmů, tak ta samozřejmě musí být. Mně je daň z příjmů blízká, protože to byla první daň, které jsem se jako začínající daňový poradce věnovala. Tím nechci říct, že ji dnes perfektně ovládám, ale jsem schopná si odlišné přístupy uvědomit a přemýšlet nad nimi v souvislostech.

*Připravovaná komplexní novela zákona o účetnictví přináší velkou změnu pro celý český účetní svět a musíme s ní pracovat i v rámci zákona o DPH.*

Vzhledem k tomu, že v rámci Sekce metodiky daní jsou kromě odboru nepřímých daní i oba odbory zaměřené na daň z příjmů, tak spolupráce je velmi intenzivní. Při společných poradách, případně při neformálních setkáních – když se potkáme v jídelně při obědě –, si pravidelně vyměňujeme informace o tom, jakým tématům se aktuálně věnujeme, a diskutujeme případné vzájemné vazby mezi jednotlivými oblastmi daní.

A určitě i v rámci kontrolní činnosti pracovníci správce daně vyhodnocují, zda některá zjištění či doměrky v oblasti DPH nemají dopady také do daně z příjmů a naopak.

### **A co ve vztahu k účetnictví? Např. v kontextu diskontování pohledávek a závazků, které je součástí návrhu nového zákona o účetnictví?**

Připravovaná komplexní novela zákona o účetnictví přináší velkou změnu pro celý český účetní svět a musíme s ní pracovat i v rámci zákona o DPH.

V praxi se zde nepochybně projeví to, na co jsem již upozorňovala v souvislosti se svébytností DPH. Při aplikaci této daně bude nutné vycházet z jejích vlastních principů, které se mohou odlišovat od přístupů uplatňovaných právě v rámci účetnictví. Proto bude důležité zmapovat a zachytit co nejširší okruh těchto rozdílů a na ty v rámci metodické činnosti upozornit.

### Jak hodnotíte přesun agendy DPH na úrovni evropské justice ze Soudního dvora na Tribunál?

Vzhledem k tomu, že jsme zatím teprve na začátku rozhodovací činnosti Tribunálu v daňových věcech, tak je ještě brzy na nějaké porovnání a hodnocení. Já jsem spíše zvědavá, zda se dočkáme nějakých významných posunů v nahlížení na již dříve rozhodnuté otázky.

### Jaký je Váš názor na digitalizaci DPH agendy, včetně zavedení povinné elektronické fakturace (směrnice VIDA)? Myslíte si, že by bylo vhodné zavést elektronické faktury i na tuzemské transakce?

Jsem určitě příznivcem maximální digitalizace, koneckonců oblast DPH byla první, ve které bylo zavedeno povinné elektronické podávání příznání a souvisejících hlášení.

Jak již jsem uváděla, tak digitální reporting – tzv. e-fakturace – je součástí balíčku VIDA a měla by od roku 2030 nahradit souhrnné hlášení pro intrakomunitární transakce. Cílem je, aby členské státy měly v co neaktuálnějším čase k dispozici příslušné údaje a byly schopny rychle reagovat na případná rizika. V této souvislosti předpokládám, že se ze strany podnikatelských subjektů může objevit otázka, zda nepromítnout tento přístup i na tuzemské transakce, tj. nahrazení kontrolního hlášení e-fakturami, protože existence dvou odlišných vykazovacích systémů vedle sebe může být administrativně náročná a neefektivní.

### Ministerstvo financí plánuje zcela nový zákon o DPH, vítáte tuto iniciativu?

Nejsem si jistá, zda změnu vítám, protože mám spíše konzervativní přístup a často mívám pocit, že jakákoli nová úprava bývá nakonec složitější než ta původní.

Je třeba ale vzít v úvahu, že současné znění zákona bylo psáno v roce 2003, v souvislosti se vstupem ČR do EU. Zákon se stává dalšími a dalšími novelizacemi nepřehledný a též špatně srozumitelný. A také víme, že některé oblasti by bylo vhodné celkově přepracovat. Proto dává smysl napsání nového zákona před dalším včleňováním komplexních částí.

Půjde však nepochybně o náročnou práci, zejména pokud jde o zachování všech vzájemných vazeb a dopadů, aby se předešlo vzniku zbytečných mezer v právní úpravě. Víím, že do procesu byla přizvána i KDP ČR, a lze tedy očekávat, že případný nový text zákona bude připomínkovat řada odborníků, což výrazně zvyšuje šanci tato rizika rozumně minimalizovat.

### Jakou radu byste dala na závěr začínajícím daňovým poradcům?

Nevíím, zda jsem v té správné pozici k udílení rad, protože životní zkušenosti jsou ze své podstaty nepřenositelné a každý si svou cestu musí projít a vytvořit sám.

*Jsem určitě příznivcem maximální digitalizace, koneckonců oblast DPH byla první, ve které bylo zavedeno povinné elektronické podávání příznání a souvisejících hlášení.*

Při srovnání s dobou, kdy jsem s daněmi začínala já, je zřejmé, že dnes jsou na nově začínající poradce kladeny mnohem větší nároky na znalosti. Určitě lze dát obligátní radu, která platí pro jakékoliv povolání – neustrnout a neustále se vzdělávat, a to nejenom v daních, ale i v dalších oblastech, jako je využívání moderních technologií apod.

A na závěr bych spíše než radu nabídla malé povzbuzení k zamyšlení: pokud budete jako odborníci na daně uvažovat o svých profesních směrech či ambicích, zkuste vedle daňového poradenství zvážit i možnost působení ve státní správě. Obzvláště pokud máte rádi výzvy a jistou dávku adrenalinu, který je s naší prací neodmyslitelně spojen. ■

### Blanka Mattauschová

Od roku 1994 pracovala v mezinárodních firmách zabývajících se daňovým poradenstvím. V letech 2007–2013 byla ředitelkou odboru nepřímých daní Ministerstva financí, kde byla zodpovědná za legislativu v oblasti DPH, spotřebních a energetických daní. Od roku 2014 působí na GFŘ, kde je ředitelkou odboru nepřímých daní.

# Ekonomická činnost pro účely DPH: příjem, nebo zisk?

Výklad pojmu „ekonomická činnost“ pro účely daně z přidané hodnoty se v posledních letech dostává do popředí zejména u činností financovaných soukromým i veřejným sektorem a u aktivit veřejného sektoru, kde se střetává logika daně z přidané hodnoty s pravidly veřejných rozpočtů. Článek ukazuje, proč se v judikatuře Soudního dvora Evropské unie opakovaně objevuje kritérium „pravidelného příjmu“ a proč není totožné ani s úplatou (protiplněním), ani se ziskem v ekonomickém smyslu. Na vybraných rozsudcích článek demonstruje tři sporné body: (i) vztah příjmu a zisku, (ii) poplatek versus úplata, (iii) prolínání subjektu a předmětu daně z přidané hodnoty. Závěrem navrhuji praktický test použitelný v české aplikační praxi a navrhuji určité změny *de lege ferenda*.



**prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.,**

*Katedra finančního práva  
a finanční vědy, Právnická  
fakulta Univerzity Karlovy*

## Úvod

Pojem ekonomické činnosti představuje jeden ze základních stavebních kamenů daně z přidané hodnoty. Určuje, kdo vystupuje jako osoba povinná k dani a kdy je možné uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. V českém prostředí získal po novele zákona o dani z přidané hodnoty účinné od 1. dubna 2019<sup>1</sup> zvýšenou pozornost zejména aspekt „získávání pravidelného příjmu“. Zároveň se v posledních letech prohlubuje judikatorní diskuse o tom, jak vykládat ekonomickou činnost u osob z veřejného sektoru a u činností financovaných z veřejných prostředků. Cílem tohoto článku je systematizovat argumenty, které se objevují v rozhodnutích Soudního dvora Evropské unie a v odborné debatě, a nabídnout srozumitelný text použitelný v české aplikační praxi.

Metodologicky text kombinuje systematický a teleologický výklad směrnice o dani z přidané hodnoty<sup>2</sup> a zákona o dani z přidané hodnoty<sup>3</sup> s analýzou judikatury Soudního dvora Evropské unie a českých správních soudů. Článek vychází z mého příspěvku předneseného na daňové konferenci Právnické fakulty Univerzity Karlovy<sup>4</sup> a z navazující panelové diskuse, v níž vystoupili zejména Ondřej Babuňek a Ondřej Fasora. Vybrané praktické postřehy z diskuse jsou v textu využity jako interpretační a aplikační impulzy.<sup>5</sup>

## 1. Normativní rámec

Podle čl. 9 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty se za ekonomickou činnost považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání příjmu z něj. Ustanovení § 5 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty používá obdobná slova, neboť ekonomickou činností je podle tohoto ustanovení činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby za účelem získávání pravidelného příjmu. Systémově je třeba u jednotlivého plnění odlišit (i) podmínku subjektu, tj. zda osoba jedná jako osoba povinná k dani, od (ii) podmínky předmětu, tj. zda jde o dodání zboží, nebo o poskytnutí služby za úplatu.

Ve veřejném sektoru navíc vstupuje do hry čl. 13 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty, který vylučuje z postavení osoby povinné k dani stát a další veřejnoprávní jednotky jednající jako orgány veřejné moci, a to i tehdy, vybírají-li „poplatky, příspěvky nebo

1 Zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

2 Směrnice Rady 2006/112/ES, ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, v platném znění.

3 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

4 Konference Daňové právo 2025: Daň z přidané hodnoty, Právnická fakulta Univerzity Karlovy, Praha, 2. a 3. října 2025; nepublikovaný přepis a prezentace autora.

5 Při tvorbě tohoto článku byl využit jazykový model Chat GPT, a to zejména k formulaci návrhu textu na základě přepisu vystoupení autora a dalších panelistů na konferenci.

platby“ v souvislosti s těmito činnostmi. Ustanovení směrnice je promítnuto v § 5 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého stát, kraj, obec ani jiná veřejnoprávní osoba se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i v případech, kdy v souvislosti s těmito činnostmi vybírají poplatky nebo jiné úhrady.<sup>6</sup>

Právě napětí mezi pojmy „příjem“ a „úplata“ v posledních letech akcentují některé rozsudky Soudního dvora Evropské unie (viz níže), které při posuzování ekonomické činnosti zohledňují výši úplaty a její financování. Z hlediska české praxe je přitom zásadní, zda se tím mění dosavadní výklad, podle něhož je pro ekonomickou činnost rozhodující samotná existence příjmu, nikoliv ziskovost či srovnání s podnikatelským chováním.

Český zákonodárce po novele zákona o dani z přidané hodnoty účinné od 1. dubna 2019 výslovně vymezil ekonomickou činnost v § 5 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty jako činnost skutečnou „za účelem získávání pravidelného příjmu“. Terminologicky tak přešel od dříve akcentované „soustavnosti“. V aplikační praxi by to však nemělo vést k nechtěnému posunu významu, neboť pravidelný příjem je třeba číst jako zkratku pro příjem plynoucí na pokračujícím základě (s objektivními znaky opakovatelnosti), nikoliv jako požadavek ziskovosti nebo podnikatelského nastavení jeho příjemce.

## 2. Vybraná judikatura Soudního dvora EU

### 2.1. Starší judikatura

Výklad ekonomické činnosti je v judikatuře Soudního dvora Evropské unie konzistentně založen na dvou navazujících otázkách: (a) zda je daný subjekt osobou povinnou k dani (tedy zda samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 směrnice o dani z přidané hodnoty), a (b) zda konkrétní transakce představuje dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu (čl. 2 směrnice o dani z přidané hodnoty). Starší judikatura zdůraznila, že úplata předpokládá přímou vazbu mezi poskytnutým plněním a obdrženým protiplněním<sup>7</sup> a že aktivita bez takové vazby zpravidla nepodléhá dani z přidané hodnoty. Současně však platí, že ekonomická činnost (a tedy postavení osoby povinné k dani) nemůže být redukována na pouhou existenci zisku, relevantní je objektivní povaha činnosti a její zasazení do hospodářského života<sup>8</sup>.

Z metodologického hlediska je důležité, že ekonomická činnost může vznikat již v přípravné fázi a že příjem či tržba nemusí být

v okamžiku posuzování ještě realizována. Soudní dvůr dovodil, že i přípravné akty (např. pořízení aktiv) jsou součástí ekonomické činnosti, pokud směřují k budoucím plněním v rámci ekonomické činnosti (typicky zdanitelným plněním, ale i plněním osvobozeným s nárokem na odpočet daně)<sup>9</sup>, a že ani prověření profitability zamýšleného projektu samo o sobě nebrání tomu, aby šlo o ekonomickou činnost.<sup>10</sup> Naopak některé činnosti, byť generují příjmy, mohou zůstat mimo ekonomickou sféru, pokud jde pouze o správu vlastního majetku bez srovnatelného tržního chování.<sup>11</sup> Tato východiska jsou klíčová i pro práci s kritériem „pravidelného příjmu“, neboť nejde o test ziskovosti, ale o skutečnost, že činnost je vykonávána způsobem srovnatelným s účastníky relevantního trhu.

Dále rozeberu některé klíčové rozsudky Soudního dvora Evropské unie z posledních 15 let.

### 2.2. C-219/12 Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaehr (fotovoltaické zařízení)

Ve věci Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaehr Soudní dvůr Evropské unie posuzoval provoz fotovoltaického zařízení na obytném domě, kdy vyrobené množství elektřiny bylo trvale nižší než spotřeba provozovatele, avšak část produkce byla dodávána do sítě za úplatu. Soud zdůraznil, že pro závěr o ekonomické činnosti je nepodstatné, zda je cílem dosažení zisku. Rozhodující je využívání majetku za účelem získávání příjmu. Tento přístup tradičně sloužil jako argument proti „ziskovému“ testu.

Pro praxi je na rozsudku cenné zejména to, že Soudní dvůr Evropské unie pracuje s kategorií příjmu na pokračujícím základě a výslovně neváže ekonomickou činnost na pozitivní hospodářský výsledek. V situacích, kdy je činnost nastavena tak, aby generovala opakované příjmy (např. prostřednictvím dlouhodobých smluv), je obvykle splněn materiální předpoklad pravidelného příjmu, i když se investice vrací pomalu nebo může být ztrátová. Tento přístup je důležitý při posuzování projektů s dotacemi či regulovanými cenami, ziskovost sama o sobě není rozhodující kritérium.<sup>12</sup>

### 2.3. C-520/14 Gemeente Borsele (školní doprava)

Ve věci Gemeente Borsele obec organizovala školní dopravu. Příspěvek rodičů platila jen část uživatelů a pokrýval přibližně 3 % nákladů, zatímco zbytek byl financován z veřejných prostředků.

6 K tomu blíže viz BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O. a TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-436-4.

7 Srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. března 1994, Tolsma, C-16/93.

8 Srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 1. dubna 1982, Hong-Kong Trade Development Council, 89/81.

9 Srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 14. února 1985, Rompelman, C-268/83.

10 Srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 29. února 1996, INZO, C-110/94.

11 Srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust, C-155/94.

12 Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 20. června 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaehr, C-219/12.

Soudní dvůr Evropské unie uzavřel, že obec neprovozuje ekonomickou činnost. V bodě 33 rozsudku zdůraznil, že takový rozdíl může naznačovat, že příspěvek má spíše povahu poplatku než úhrady za službu.

Rozsudek Gemeente Borsele je v praxi často interpretován jako „případ tří procent“, je však vhodné zdůraznit, že nejde o numerický prahový test. Rozhodující je, zda příspěvek adresátů představuje skutečnou protihodnotu za službu (v tržním smyslu), nebo spíše regulační prvek při realizaci veřejné služby. Rozsudek přesto poskytuje užitečné vodítko, že čím menší je podíl příspěvku na nákladech a čím výraznější je veřejnoprávní a dotační rámec, tím opatrněji je třeba s kategorizací ekonomické činnosti pracovat.<sup>13</sup>

## 2.4. C-604/19 Gmina Wrocław (přeměna práva užívání na vlastnictví)

Ve věci Gmina Wrocław šlo o přeměnu práva užívání pozemku na plné vlastnické právo stanovenou vnitrostátním právem za úhradu obci. Soudní dvůr Evropské unie dospěl k závěru, že obec jedná jako osoba povinná k dani, pokud jde o činnost umožňující získávání pravidelného příjmu, a nikoli jako orgán veřejné moci, s výhradou ověření vnitrostátním soudem. Rozsudek lze vnímat jako potvrzení, že existence odměny a povaha transakce mohou vést i u obce k postavení osoby povinné k dani.

Rozsudek zároveň ukazuje, že ani veřejnoprávní rámec či obligatorní povaha určitého postupu nevylučují ekonomickou činnost automaticky. Podstatné je, zda mezi osobami existuje právní vztah, v jehož rámci se poskytuje plnění za úplatu, a zda osoba jedná jako osoba povinná k dani. V českém prostředí je tento závěr využitelný zejména tam, kde obec či jiný veřejnoprávní subjekt poskytuje službu za úplatu stanovenou (alespoň rámcově) veřejným právem. Nicméně povaha regulace sama o sobě ještě neodpovídá na otázku, zda jde o ekonomickou činnost.<sup>14</sup>

## 2.5. C-616/21 Gmina L. (odstraňování azbestu)

Ve věci Gmina L. obec organizovala odstranění azbestu z nemovitých věcí obyvatel. Náklady byly hrazeny z veřejných zdrojů, obyvatelé nehradili žádnou částku. Soudní dvůr Evropské unie uzavřel, že obec nejedná v rámci ekonomické činnosti, neexistuje příjem od uživatelů a financování z veřejných prostředků samo o sobě nezakládá plnění za protiplnění. Případ je důležitý také tím, že Soudní dvůr Evropské unie výslovně oddělil otázku existence zdanitelného plnění od otázky ekonomické činnosti.

Pro posouzení ekonomické činnosti byl v případě Gmina L. rozhodující zejména celkový ekonomický obraz, činnost byla hrazena z veřejných prostředků, přičemž obec nenesla typické podnikatelské riziko a nevystupovala jako poskytovatel služeb na trhu. Rozsudek je proto často citován v souvislosti s aktivitami, které jsou primárně realizací veřejné politiky a pouze sekundárně zahrnují účast adresátů formou symbolické či regulační úplaty.<sup>15</sup>

## 2.6. C-612/21 Gmina O. (instalace systémů z obnovitelných zdrojů)

Ve věci Gmina O. obec prostřednictvím dodavatele pořizovala a instalovala systémy využívající energii z obnovitelných zdrojů pro obyvatele. Obyvatelé hradili maximálně čtvrtinu nákladů, zbytek byl financován z veřejných prostředků. Soudní dvůr Evropské unie dovodil, že taková činnost nepředstavuje dodání zboží či poskytnutí služby podléhající dani z přidané hodnoty, pokud nesměřuje k získávání pravidelného příjmu a platby obyvatel pokrývají pouze malou část nákladů. Ve významném bodě 38 rozsudku soud uvedl, že podstatný rozdíl mezi náklady a vybranými částkami může naznačovat, že příspěvky mají spíše povahu poplatku než odměny a že situace neodpovídá přístupu podnikatele snažícího se pokrýt náklady a dosáhnout marže, obec nese pouze riziko ztráty bez vyhlídek na zisk. Osobně považují tento rozsudek za překvapivý.

Rozhodnutí ve věci Gmina O. jde totiž ještě dále než rozhodnutí ve věci Gmina L., a i když domácnosti hradily část nákladů, Soudní dvůr Evropské unie přihlédl k tomu, že projekt byl podstatně financován dotací, obec nevykonávala činnost s cílem vstoupit do soutěže s tržními dodavateli a finanční tok od domácností neměl povahu tržní ceny.<sup>16</sup>

## 3. Analytická část aneb tři sporné body

### 3.1. „Pravidelný příjem“ nebo „zisk“

Základní otázkou je, zda lze „pravidelný příjem“ vykládat tak, že implikuje podnikatelskou racionalitu a možnost dosažení zisku. Z rozsudku Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr plyne, že zisk není podmínkou ekonomické činnosti. Naopak věci Gmina O. a částečně i Gemeente Borsele operují s argumentem absence vyhlídky na zisk a se srovnáním s hypotetickým podnikatelem.

Je namístě odlišovat dvě roviny: (i) ziskovost jako kritérium ekonomické činnosti (které by bylo v rozporu s linií rozsudku Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr), a (ii) ziskovost či krytí nákladů jako indicie pro posouzení, zda platby skutečně představují odměnu za plnění, resp. zda je činnost vykonávána za úplatu. Druhá rovina je podle mého názoru obhajitelnější. Argumentovat je možné

13 Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. května 2016, Gemeente Borsele, C-520/14.

14 Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 25. února 2021, Gmina Wrocław, C-604/19.

15 Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 30. března 2023, Gmina L., C-616/21.

16 Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 30. března 2023, Gmina O., C-612/21.

i rozsudky Nejvyššího správního soudu týkajícího se uplatňování daně z přidané hodnoty u internetových spolků. Nejvyšší správní soud judikoval, že „hlavní činnost stěžovatele fakticky spočívala v poskytování služeb (internetového připojení) za úplatu. Mezi stěžovatelem, jakožto poskytovatelem služby, a jeho formálními členy jako zákazníky (odběrateli služby) existoval právní vztah, v jehož rámci docházelo k vzájemnému poskytování plnění – služby a úplaty za službu. Úplata za internetové připojení ve výši 300 Kč měsíčně představovala skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci a byla mezi nimi přímá souvislost. Nejvyšší správní soud podotýká, že již samotný fakt soustavného poskytování služby za úplatu způsobem obdobným běžnému komerčnímu poskytování služby podnikateli na tomtež relevantním trhu je zpravidla dostatečným indikátorem podnikatelské činnosti ‚spolku‘. O vedlejší podnikatelské (obecně výdělečné) činnosti fakticky neziskového subjektu lze uvažovat, pokud její nastavení a způsob realizace budou odlišné od podnikatelských subjektů“.<sup>17</sup>

### 3.2. „Poplatek“ nebo „úplata/protiplnění“

Judikatura v některých rozhodnutích používá pojem „poplatek“ jako protiklad k úplatě nebo k protiplnění. V českém právním prostředí je „poplatek“ tradičně spojován s veřejnoprávními platbami daňového charakteru (správní poplatky, místní poplatky apod.) a měl by být protikladem úplaty v soukromoprávním smyslu. Pro věcné posouzení je však rozhodující, zda mezi plněním a úplatou existuje přímá vazba a právní vztah, v jehož rámci je plnění poskytnuto. Níže výše úplata sama o sobě nemusí přímou vazbu vylučovat, může však signalizovat, že úplata neslouží jako protihodnota za konkrétní plnění, ale má spíše participační, motivační či regulační charakter.

### 3.3. Prolínání čl. 2 a čl. 9 směrnice

Je třeba upozornit na to, že zejména rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věcech Gmina O. a Gmina L. (viz výše) hodnotí ekonomickou činnost (čl. 9) současně optikou zdanitelného plnění za úplatu (čl. 2). Toto nepovažují za šťastné. Z metodologického hlediska je žádoucí zachovat dvoukrokový test: (1) existuje dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu a (2) tato činnost je vykonávána v rámci ekonomické činnosti, tj. s cílem získávat příjem na pravidelném základě. U činností financovaných kombinací veřejných zdrojů a příspěvků uživatelů je nutné pečlivě posoudit, zda veřejné financování vstupuje do protihodnoty (dotace k ceně) a zda příspěvky uživatelů jsou skutečně cenou za plnění, nebo jen marginálním příspěvkem bez vazby na rozsah služby.

## 4. Dopady pro českou praxi a aplikační vodítka

Pro české právní prostředí má diskuse praktický význam zejména u obcí, příspěvkových organizací a dalších jednotek veřejné-

ho sektoru, které poskytují služby financované zčásti z dotací a zčásti z příspěvků uživatelů (typicky doprava, odpady, environmentální programy, energetická opatření, kulturní a sportovní služby). V návaznosti na judikaturu lze navrhnout následující čtyřkrokový test:

- Krok 1: Identifikovat právní vztah a přímou vazbu mezi plněním a platbou. Zkoumat, zda je platba individualizovaná protihodnota za konkrétní plnění, nebo spíše obecný příspěvek.
- Krok 2: U dotaci posoudit, zda jde o dotaci k ceně (součást protiplnění) nebo o obecné financování činnosti. Pokud dotace nevstupuje do ceny a uživatel neplatí, zpravidla chybí plnění za protiplnění.
- Krok 3: Posoudit, zda je aktivita zaměřena na získávání příjmu na pravidelném základě. Zisk není podmínkou, ale struktura financování a nastavení cen mohou být indicií, zda jde o činnost srovnatelnou s trhem.
- Krok 4: U subjektů veřejné moci vyhodnotit, zda jedná jako orgán veřejné moci. I při vybírání plateb může jít o činnost mimo daň z přidané hodnoty, pokud jde o výkon veřejné správy bez konkurenčního prostředí, naopak u činností hospodářské povahy může být obec osobou povinnou k dani.

Numerické prahy (např. 3 % nebo 25 %) samy o sobě nemohou sloužit jako tvrdé pravidlo, vždy by se měly hodnotit všechny konkrétní skutečnosti a okolnosti. Přesto lze z judikatury vyčíst, že čím marginálnější je platba uživatele ve vztahu k nákladům a čím více je aktivita konstruována jako program veřejné podpory, tím spíše bude závěr směřovat k absenci zdanitelného plnění či ekonomické činnosti.

### 4.1. Judikatura českých soudů

V judikatuře českých soudů lze v posledních letech pozorovat snahu vykládat § 5 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty v souladu s čl. 9 směrnice o dani z přidané hodnoty a judikaturou Soudního dvora Evropské unie, tedy bez ztotožnění „pravidelného příjmu“ se ziskem nebo s pravidelnou úplatou.

Městský soud v Praze v rozsudku výslovně cituje důvodovou zprávu k novele zákona o dani z přidané hodnoty účinné od 1. dubna 2019 a uvádí, že primárním znakem ekonomické činnosti je dosažení pravidelného příjmu, zatímco soustavnost či opakovanost je znakem relevantním, nikoliv však definičním. Tento přístup je prakticky důležitý u modelů, které na první pohled působí jednorázově, ale jsou nastaveny tak, aby generovaly příjem na pokračujícím základě (splátky, paušály, dlouhodobé tarify apod.).<sup>18</sup>

17 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. září 2024, č. j. 5 Afs 233/2023-64, příp. i další rozsudky tohoto soudu (č. j. 3 Afs 284/2022-99 nebo 6 Afs 92/2022-51).

18 Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. května 2025, č. j. 10 Af 18/2024-50.

Nejvyšší správní soud navazuje obdobně a připomíná, že ekonomická činnost podle směrnice a zákona není totožná s pojmem podnikání a že rozhodující je soustavný výkon činnosti za úplatou a její tržní charakter. Pro praxi je podstatné, že soudy zdůrazňují potřebu detailního zjištění skutkových okolností a odmítají mechanické testy založené pouze na formální nálepce (dotace, poplatek nebo veřejná služba) bez ohledu na reálné toky hodnoty a chování subjektu.<sup>19</sup>

## 4.2. Praktické otázky

Níže uvádím orientační praktické otázky, které by si měl každý při posuzování konkrétní činnosti a plnění v jejím rámci z hlediska možného uplatňování daně z přidané hodnoty položit. Je však potřebné zdůraznit, že u každého případu je nutné dobře pracovat s celkovým ekonomickým obrazem a s právním základem konkrétního vztahu.

- Jde u veřejnoprávního subjektu o výkon veřejné správy, nebo o činnost vykonávanou za obdobných podmínek jako soukromé subjekty?
- Je činnost srovnatelná s činností subjektů na trhu, popř. může být v soutěži s tržními poskytovateli?
- Nese ten, kdo činnost vykonává, podnikatelské riziko (náklady, odpovědnost, nejistota poptávky), nebo je riziko eliminováno dotací?
- Je činnost nastavena tak, aby generovala příjem na pravidelném základě (opakování, faktická připravenost, dlouhodobé smlouvy)?
- Má platba příjemce povahu skutečného protiplnění (tržní ceny), nebo jde spíše o regulační platbu nebo poplatek?
- Existuje mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, jehož podstatou je vzájemná výměna plnění?

## 5. Postřehy z panelové diskuse a otevřené otázky

Navazující panelová diskuse na konferenci potvrdila, že největší interpretační napětí nevzniká v jasných případech (typická podnikatelská aktivita vs. čistý výkon veřejné moci), ale na jejich rozhraní. Veřejné projekty spolufinancované adresáty, symbolické poplatky, dotační programy a situace, kdy je ekonomický obsah plnění překrýván veřejnoprávní terminologií, to jsou problematické případy, kdy nemusí být jasné, zda a jak se má daň z přidané hodnoty uplatňovat. Níže shrnuji hlavní impulzy z diskuse, které mohou být pro praxi užitečné.

- Dotazy z pléna otevřely zejména hraniční případy u fyzických osob, kdy může jít o správu majetku nebo o ekonomickou činnost. V diskusi se opakovaně zdůrazňovalo, že rozhodují konkrétní skutkové znaky, a to aktivní vyhledávání

zákazníků, marketing, rozsah a opakovatelnost transakcí, organizace a míra profesionalizace.

- U dotačních projektů je potřeba analyzovat, kdo nese ekonomické riziko a jak se tvoří cena. Pokud je činnost realizována bez typického podnikatelského rizika a bez tržní cenotvorby, je pravděpodobnější závěr o neekonomické činnosti.
- I formálně nazvaný poplatek může být v materiálním smyslu úplatou, pokud jde o skutečnou protihodnotu konkrétního plnění, naopak příspěvek může zůstat pouze spolufinancováním veřejné politiky.
- Znak „pravidelného příjmu“ má být čten jako indicie účasti na hospodářském životě, nikoliv jako požadavek ziskovosti.
- Dalo by se s trochou nadsázky říct, že případ Gemeente Borsele „není matematika“, částka hrazená příjemci (v rozsudku často citovaných 3 %) je pouze jedním z indikátorů, klíčový je kontext (veřejná služba, financování, riziko, srovnatelnost s trhem).

V diskusi se objevila i myšlenka, zda by nebylo vhodné důsledněji odlišovat úplatu od příjmu a vyvarovat se praxe, kdy se obě kategorie v argumentaci zaměňují. To má význam i pro komunikaci se subjekty veřejného sektoru, kterým je třeba jasně vysvětlit, že posouzení ekonomické činnosti není hodnocením toho, zda jde o podnikání nebo ne, ale pouze určením, zda daná činnost spadá do systému daně z přidané hodnoty a s jakými důsledky.

## Náměty de lege ferenda a závěr

*Pro futuro* se nabízí úvaha, zda české znění § 5 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, zejména akcent na získávání pravidelného příjmu, nepůsobí v kombinaci s judikaturou Soudního dvora Evropské unie interpretační napětí. Pokud by se v praxi začal prosazovat ziskový test, bylo by žádoucí výslovně potvrdit, že ziskovost není podmínkou ekonomické činnosti a že úvahy o krytí nákladů mají sloužit pouze jako indicie pro otázku existence protiplnění a tržní povahy činnosti.

*De lege lata* je však možné dosáhnout souladu eurokonformním výkladem, ekonomická činnost je dána, pokud je činnost objektivně zaměřena na získávání příjmu. Veřejné financování či absence zisku sama o sobě nevyklučuje uplatňování daně z přidané hodnoty, pokud jsou naplněny podmínky plnění za protiplnění a subjekt jedná jako osoba povinná k dani.

Mohu uzavřít tím, že hlavní výzvou do budoucna je udržet systematickou čistotu mezi předmětem daně (zdanitelné nebo osvobozené plnění za úplatu) a subjektem daně (ekonomická činnost) a současně formulovat prakticky použitelná kritéria pro případy smíšeného financování. ■

19 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. listopadu 2024, č. j. 10 Afs 145/2024-113.

# Uplatnění DPH u náhrady škody

## Ozvěny Konference daňové právo z 3. října 2025

Institut náhrady škody patří v praxi plátců DPH i jejich poradců k oblastem, v nichž se nejvýrazněji střetává soukromoprávní kvalifikace plnění s jeho daňovým posouzením. Platby označované jako náhrada škody se objevují v širokém spektru obchodních vztahů – od odpovědnosti za vady, přes kompenzace při ztrátě či zničení zboží, až po platby související s předčasným ukončením smluvních vztahů. V těchto situacích pravidelně vyvstává otázka, zda se jedná o plnění stojící mimo předmět daně z přidané hodnoty, nebo zda již představují úplatu za dodání zboží či poskytnutí služby ve smyslu předpisů o DPH.



**Mgr. Ing. Petr Toman,**  
daňový poradce č. 3466,  
viceprezident KDP ČR

Pojem „náhrada škody“ je přitom v daňové i smluvní praxi používán značně nejednotně. Nežádka jsou jím označovány i platby, které svou povahou představují jiné právní instituty, typicky smluvní pokuty, odstupné nebo různé formy paušálních kompenzací. Tyto platby jsou navíc často detailně předvídaný a upraveny již ve smluvní dokumentaci, včetně stanovení jejich výše a podmínek uplatnění, zejména pro případ porušení či předčasně ukončení smlouvy. Vedle toho do hry vstupují i obdobné právní instrumenty zejména nároky spojené s odpovědností za vady.

S náhradou škody souvisí rovněž další zásadní otázka DPH, a to zachování nároku na odpočet, zejména pak v případech, kdy je náhrada poskytována za zničený, ztracený či odcizený majetek, u něhož byl při pořízení nárok na odpočet uplatněn.

Cílem tohoto textu je zejména na základě relevantní judikatury Soudního dvora EU, závěrů Koordinačních výborů a vybraných typových situací z praxe vymezit hranici mezi náhradami škody stojícími mimo předmět DPH a platbami, které již představují úplatu za zdanitelné plnění, a upozornit na praktická rizika spojená s jejich nesprávnou kvalifikací. Stejně tak dále ve vybraných situacích stručně analyzujeme podmínky zachování nároku na odpočet u plnění, která byla škodou dotčena.

## 1. Obecný rámec DPH a náhrady škody

Právní předpisy o DPH neobsahují zvláštní úpravu náhrad škody. Daňové posouzení těchto plateb je tak nutno provádět výhradně prostřednictvím obecných pravidel upravujících předmět daně a pojem zdanitelného plnění. V tomto kontextu hraje klíčovou roli judikatura Soudního dvora Evropské unie, doplněná správní praxí reprezentovanou i závěry Koordinačních výborů Komory daňových poradců ČR.

Výchozím testem pro posouzení daňového režimu jakékoli platby je otázka, zda se jedná o zdanitelné plnění (dodání zboží či poskytnutí služby) uskutečněné osobou povinnou k dani za úplatu v rámci její ekonomické činnosti. Skutečnost, že určitá platba má svůj původ primárně v odpovědnostním, sankčním či kompenzačním vztahu, sama o sobě její zdanění nevylučuje. Rozhodující je vždy posouzení, zda mezi zaplacenou částkou a konkrétním plněním existuje přímá souvislost. Posouzení ekonomické reality platby vyžaduje zohlednění celkového kontextu smluvního vztahu mezi stranami, včetně účelu platby, její vazby na původní plnění a role, kterou daná platba v rámci tohoto vztahu plní. V praxi se tak může ukázat, že platba formálně označovaná jako náhrada škody ve skutečnosti představuje protihodnotu za určité plnění, například za tolerování předčasně ukončení smlouvy nebo za možnost neplnit původní smluvní závazky.

Materiální přístup k posuzování obsahu transakcí je v českém právním řádu výslovně podpořen i zásadou přednosti skutečného stavu před stavem formálně právním („substance over form“), zakotvenou v § 8 odst. 3 daňového řádu. V oblasti DPH má tento princip zásadní význam právě při posuzování plateb, které jsou sice označovány jako náhrady škody, avšak svou ekonomickou funkcí se blíží úplatě za plnění.

Klíčovým kritériem pro určení, zda je konkrétní platba předmětem DPH, je existence přímé vazby mezi plněním a protiplněním. Tato přímá vazba je dána tehdy, pokud zaplacená částka představuje protihodnotu za konkrétní, individualizované plnění poskytnuté určitému příjemci. Teprve neexistuje-li na straně příjemce žádné identifikovatelné plnění ani spotřeba, je zpravidla namísto uvažovat o platbě stojící mimo předmět DPH. Judikatura Soudního dvora EU tento princip konstantně zdůrazňuje již od historických rozhodnutí (např. C-16/93 *R.J. Tolsma* nebo starší C-102/86 *Apple and Pear*).

Judikatura Soudního dvora EU hraje při posuzování daňového režimu plateb označovaných jako náhrada škody klíčovou roli. Vzhledem k absenci zvláštní právní úpravy v předpisech o DPH byla právě judikaturou postupně vymezena kritéria, na jejichž základě je nutno rozlišovat mezi platbami stojícími mimo předmět daně a platbami, které již představují úplatu za zdanitelné plnění. Zároveň je však třeba zdůraznit, že přístup Soudního dvora EU v této oblasti prošel postupným vývojem a některé závěry starší judikatury byly v návaznosti na novější rozhodnutí modifikovány nebo fakticky překonány.

### 1.1. Vývoj přístupu SDEU k náhradám, sankcím a kompenzacím

Již i starší judikatura Soudního dvora EU vycházela z potřeby posuzovat skutečnou podstatu právního vztahu, v jehož rámci je určita platba poskytována. Typickým příkladem je rozhodnutí ve věci C-62/92 *Lubock Fine*, v němž Soudní dvůr EU posuzoval odstupné vyplacené nájemci za zkrácení doby nájmu. Dospěl přitom k závěru, že se nejedná o částku stojící mimo režim DPH, ale o úplatu za změnu smluvních podmínek (dřívější ukončení smlouvy a předání nemovitosti), která má podléhat stejnému daňovému režimu jako původní nájem.

Podobný materiální přístup lze vysledovat i v taktéž historickém rozhodnutí C-222/81 *BAZ Bausystem AG*, týkajícím se předčasného ukončení smlouvy, na základě které byla část plnění (stavební práce) provedena a odběratel byl (na základě soudního rozhodnutí) povinen hodnotu nedokončených prací včetně navýšení odpovídajícímu úroku za dobu po stanovení částky vzniklé „škody“ ze strany společnosti Bausystem AG uhradit. Soudní dvůr odlišil úrok představující navýšení platby při předčasném ukončení smlouvy (stojící mimo předmět DPH) od samotné platby odpovídající provedeným pracím a tuto platbu považoval za úplatu za zdanitelné plnění, a to i přesto, že projekt nebyl dokončen.

Pozdější judikatura se však od tohoto pojetí dočasně (či možná zdánlivě) odchýlila, zejména v rozhodnutí C-277/05 *Société thermale*, které se týkalo propadnutí zálohy.

Následný vývoj však ukazuje návrat k přísnému materiálnímu posuzování ekonomické funkce plateb. V novější judikatuře se Soudní dvůr EU soustředí především na otázku, zda konkrétní platba představuje protihodnotu za určité plnění, a to bez ohledu na její formální označení či právní kvalifikaci podle vnitrostátního práva.

Judikatura v těchto věcech je poměrně obsáhlá a zahrnuje různé konkrétní situace, ať již týkající se předčasného ukončení dlouhodobě poskytovaných služeb (rozhodnutí C-295/17 *MEO* a C-43/19 *Vodafone Portugal*), nevyužitých letenek (C-289/14 *Air France-KLM, Hopl-Brit Air*) či plateb při odstoupení od smlouvy (C-622/23 - *rhtb: projekt gmbh*).

K jednotlivým rozhodnutím viz také níže.

## 1.2. Přímá vazba mezi plněním a protiplněním

Opakujícím se motivem judikatury Soudního dvora EU je požadavek existence přímé vazby mezi poskytnutým plněním a obdrženou platbou. Naplnění takového požadavku pak musí prvotně vycházet z existence vůbec nějakého plnění a právního vztahu mezi dvěma stranami. Jak již bylo poukázáno výše, je v tomto ohledu novější judikatura Soudního dvora EU poměrně přísná a nachází plnění i v situacích, kdy by bylo možno si takové plnění v minulosti představit pouze obtížně.

Vazba mezi takovým plněním a poskytnutou platbou je pak dána tehdy, pokud lze identifikovat konkrétní plnění poskytnuté určitému příjemci a současně existuje přímá souvislost mezi tímto plněním a zaplacenou částkou. Soudní dvůr EU dlouhodobě dovozuje, že uplatnění DPH předpokládá existenci identifikovatelného plnění poskytnutého za úplatu v rámci právního vztahu, přičemž právě takové plnění představuje spotřebu, na niž je daň z přidané hodnoty zaměřena. Není-li takové plnění dáno, nelze zpravidla hovořit o zdanitelném plnění.

## 2. Řešení konkrétních situací

### 2.1. Předčasné ukončení smlouvy, propadnutí zálohy a storno poplatky

Platby hrazené v souvislosti s porušením smluvních povinností nebo s předčasným ukončením smluvních vztahů patří v současné judikatuře Soudního dvora EU k nejcitlivějším oblastem z pohledu DPH. V praxi jsou tyto platby často označovány jako náhrada škody, odstupné, storno poplatky nebo propadlé zálohy. Z daňového hlediska je však vždy rozhodující jejich skutečná vazba na původní smluvní plnění a jejich ekonomická funkce.

Judikatura Soudního dvora EU v této oblasti prošla v posledních letech výrazným vývojem.

Starší rozhodnutí C-277/05 *Société thermale* posuzovalo uplatnění DPH v případě, kdy společnost přijímala zálohy na budoucí služby (rezervace pobytu). V případě, kdy byla rezervace zrušena, přijatá záloha nebyla zákazníkovi vrácena. Ze záloh pak společnost neodváděla příslušnou DPH s tím, že se jedná o náhradu škody spojenou se zrušením rezervace. Soudní dvůr EU pak této argumentaci přisvědčil, když sice připustil, že lze identifikovat určité činnosti na straně společnosti (uzavření rezervační smlouvy, zdržení se uza-

vření smlouvy s jiným zájemcem), avšak přímou vazbu mezi těmito plněními a přijatou zálohou neshledal (i s poukazem na fakt, že rezervace nevzniká úhradou zálohy, ale již uzavřením smlouvy). Argumentoval zejména, že „nevratná záloha netvoří protiplnění za autonomní a individualizované protiplnění“. Soudní dvůr EU tak připustil, že určité platby související s neuskutečněním plnění mohou stát mimo předmět DPH.

Novější judikatura však směřuje k přísnějšímu materiálnímu posuzování a k širšímu pojetí pojmu úplaty.

V případě C-295/17 *MEO* se jednalo o situaci, kdy společnost uzavírala dlouhodobé smlouvy o poskytování telekomunikačních služeb (za výhodnějších podmínek než u smluv krátkodobých). Zároveň však v případném předčasném odstoupení od smlouvy ze strany zákazníka (nebo z důvodu mu přičitatelnému) požadovalo uhrazení plné výše hodnoty sjednaných služeb do minimální doby vázanosti, bez ohledu na to, že tyto služby nebudou čerpány.

Obdobně také v rozhodnutí C-43/19 *Vodafone Portugal* se jednalo o odstoupení ze strany zákazníka od telekomunikačních smluv uzavřených na další období, kdy však částka při předčasném ukončení byla stanovena na základě hodnoty výhod získaných zákazníkem, které nebyly k datu ukončení smlouvy z důvodu jejího nedodržení ekonomicky uhrazeny.

V obou případech vycházel Soudní dvůr EU z úvahy, že z hlediska hospodářské reality, která je základním kritériem pro použití společného systému DPH, má částka splatná v případě předčasného ukončení smlouvy výpovědi zaručit hospodářskému subjektu smluvně stanovenou minimální odměnu za uskutečněné plnění. Proto všechny obdržené částky v této souvislosti musí být považovány za součást odměny obdržené tímto hospodářským subjektem za uvedené služby. Úhrada při odstoupení od smlouvy tak není ani dobrovolná a nahodilá, ani stěží kvantifikovatelná a nejistá a představuje tedy zdanitelnou úplatu za poskytnuté plnění (službu).

Ke stejnému závěru došel Soudní dvůr EU i v případě C-242/18 *Unicreditleasing*, kdy se jednalo o předčasné ukončení smlouvy o finančním leasingu.

Recentní judikatura tak opakovaně dovodila, že platby hrazené při předčasném ukončení smlouvy mohou představovat součást sjednané ceny za původní plnění, a tedy úplatu podléhající DPH. Rozhodující přitom není, zda je platba podle vnitrostátního práva kvalifikována jako sankce, odstupné či náhrada škody, ale zda ve skutečnosti představuje protihodnotu za určité plnění. Takovým plněním může být například tolerování předčasného ukončení smluvního vztahu, vzdání se práva na další plnění nebo možnost neplnit smluvní závazky po zbytek sjednané doby.

Soudní dvůr EU v této souvislosti zdůrazňuje, že skutečnost, že k původně sjednanému plnění nedojde nebo dojde pouze částečně, sama o sobě nevyklučuje existenci zdanitelného plnění. Pokud

je platba předvídatelná, smluvně upravená a ekonomicky spjata s původním plněním, může být považována za součást sjednaného protiplnění, a to i tehdy, je-li aktivována v důsledku porušení smluvních povinností jednou ze stran.

Z tohoto pohledu není pro účely DPH rozhodující ani skutečnost, zda je platba označena jako paušální náhrada škody nebo zda její výše odpovídá skutečně vzniklé újmě. Podstatné je, zda na straně plátce existuje identifikovatelné plnění nebo spotřeba.

K problematice nevratných záloh a obdobných plateb se pak Soudní dvůr EU vrátil ještě ve spojených případech C-250/14 a C 289/14 *Air France KLM a Hop! Brit Air*, kdy posuzoval situaci zaplacených, avšak z důvodu na straně cestujícího nevyužitých letenek. I v tomto případě pak přisvědčil závěru, že úhrada těchto letenek představuje úplatu za poskytnuté plnění (právo cestujícího na využití konkrétní individualizovatelné služby) a vystavení letenek tak představuje plnění podléhající DPH bez ohledu na skutečnost, zda taková letenka bude využita.

Po rozboru obecných principů DPH a judikatury Soudního dvora EU vyvstává otázka, zda lze v těchto situacích ještě identifikovat platby, které by bylo možné považovat za skutečné náhrady škody stojící mimo předmět DPH. Současná judikatura vychází z toho, že daň z přidané hodnoty dopadá na plnění představující spotřebu, přičemž rozhodující je existence přímé vazby mezi plněním a protiplněním. Skutečná náhrada škody, která by nebyla předmětem DPH, proto musí představovat výlučně reparaci vzniklé újmy, aniž by byla spojena s poskytnutím jakéhokoli zboží, služby nebo s tolerováním určitého jednání či stavu na straně příjemce platby. V oblasti smluvních vztahů, kde jsou kompenzační mechanismy často předem upraveny a ekonomicky zapracovány do cenotvorby, je však naplnění těchto podmínek spíše výjimečné.

Možnému rozporu mezi novější a dřívější judikaturou se Soudní dvůr EU (byť dle mého názoru nepříliš přesvědčivě) vyjádřil v dalším rozhodnutí C-622/23 *rhtb: projekt gmbh*, týkajícím se opět předčasného ukončení smlouvy spočívající v poskytnutí (stavebních) prací z důvodu na straně objednatele a povinnosti zaplatit náhradu (soudně stanovenou) ve výši celkové sjednané ceny po odečtení ušetřených nákladů. V tomto případě Soudní dvůr přisvědčil názoru, že tato částka musí být považována za odměnu za poskytnuté služby, která podléhá DPH. Ohledně možného rozporu se starší judikaturou reprezentovanou rozhodnutím C-277/05 *Société thermale* pak Soudní dvůr konstatoval, že v dřívějším případě neexistovala přímá souvislost mezi poskytnutou službou a protiplněním, jelikož rezervace pokoje nepředstavuje dostatečně autonomní a individualizovatelnou službu. V později posuzovaném případě však je dle názoru Soudního dvora EU individualizovaná služba možno jednoznačně identifikovat.

Lze proto uzavřít, že platby hrazené při předčasném ukončení smluv, propadnutí záloh nebo jako storno poplatky budou ve světle současné judikatury Soudního dvora EU velmi často kvalifikovány jako úplata za zdanitelné plnění. Pouhé označení takové platby jako náhrady škody nemůže samo o sobě vést k jejímu vylouče-

ní z předmětu DPH a v praxi nezaručuje její nezdanění. Situaci, kdy by bylo možno uvažovat o nezdanění takové platby, by pak bylo možno shledat pouze v případech, kdy původní plnění nebylo specifikováno dostatečně přesně a jednalo se spíše o ukončení smlouvy s určitým rámcovým, přesně nevymezeným „plněním“ bez jeho individualizace.

## 2.2. Náhrada při vadném dodání zboží

Plnění z titulu náhrady škody v případech vadného dodání zboží nastupuje až subsidiárně k právům z odpovědnosti za vady ve smyslu občanského práva (§ 1925 NOZ). Odběratel má primárně k dispozici nároky z vadného plnění a teprve tehdy, pokud tyto nároky nepokrývají vzniklé následky vady, může se domáhat náhrady škody. Tato systematika má významný dopad i na daňové posouzení jednotlivých plateb z pohledu DPH.

Základním východiskem je skutečnost, že odpovědnost za vady je neoddělitelně spjata s původním dodáním zboží, které již bylo předmětem DPH. Řešení vad proto zpravidla nepředstavuje samostatné, na původní transakci nezávislé plnění, ale formu nápravy původního zdanitelného plnění. Z hlediska DPH je proto nezbytné rozlišovat jednotlivé způsoby řešení vad podle jejich ekonomické podstaty a jejich vztahu k původní dodávce zboží. Některými aspekty této problematiky se zabýval i Koordinační výbor 367/04.04.12, jehož závěry jsou i přes změnu právní úpravy dle mého názoru použitelné z velké části i v současné době.

### a) Sleva z ceny

Poskytnutí slevy z ceny představuje z pohledu DPH úpravu základu daně u původního zdanitelného plnění. Sleva reflektuje skutečnost, že původně sjednaná cena neodpovídá hodnotě skutečně dodaného plnění. Jedná se o korekci původního plnění, která se promítá do snížení základu daně a daně na výstupu.

Na straně odběratele vzniká povinnost snížit uplatněný nárok na odpočet daně v období, ve kterém se dozvěděl (nebo dozvědět měl a mohl) o skutečnostech rozhodných pro provedení opravy základu daně. Tato povinnost může vzniknout i dříve, než je vystaven nebo obdržen opravný daňový doklad.

### b) Náhradní dodávka zboží

Poskytnutí náhradního zboží namísto vadného plnění je nutno posuzovat v návaznosti na původní dodání. Ekonomicky se jedná o dodání plnění, které mělo být poskytnuto již v rámci původní transakce. Pokud je náhradní dodávka uskutečněna bez další úplaty, nejde o samostatné zdanitelné plnění podléhající DPH, ale o součást původního plnění krytou původně sjednanou cenou.

V takovém případě proto zpravidla nedochází ke změně základu daně ani k samostatnému zdanění náhradní dodávky. Náhradní plnění je třeba vnímat jako dokončení původního zdanitelného plnění v souladu se smluvními ujednáními a právními předpisy.

### c) Oprava vadného zboží

Daňové posouzení opravy vadného zboží závisí především na tom, kdo opravu provádí a za jakých podmínek. Pokud opravu provádí původní dodavatel v rámci odpovědnosti za vady a bez nároku na další úplatu, jedná se o součást původního zdanitelného plnění. Oprava v tomto případě nepředstavuje samostatnou službu, ale zajištění řádného splnění původního závazku.

Odlíšná situace nastává tehdy, pokud je oprava provedena třetí osobou na základě objednávky odběratele a náklady na tuto opravu jsou následně dodavatelem kompenzovány. V takovém případě je nutno samostatně posoudit daňový režim jak samotné opravy, tak i související platby mezi dodavatelem a odběratelem.

V úvahu může přicházet posouzení kompenzace jako slevy z původní dodávky, případně jako úplaty za službu poskytnutou odběratelem dodavateli spočívající v zajištění opravy či řádného dokončení původního plnění. Rozhodující je vždy celkový rámec dohody mezi stranami, zásadní roli pak může hrát i rozdělení odpovědnosti za vady takové opravy. Významným faktorem může být rovněž poměr hodnoty provedených oprav k hodnotě původní dodávky, neboť v krajních případech by kompenzace mohla převýšit původní hodnotu plnění a celková hodnota plnění by tak dosáhla záporných hodnot.

### d) Náhrada další škody související s vadou

Vedle samotného odstranění vady či poskytnutí slevy může v souvislosti s vadným plněním vzniknout i další, tzv. sekundární škoda, například poškození jiného majetku, ušlý zisk v důsledku přerušování výroby nebo jiné provozní ztráty. Platby poskytované jako kompenzace takové škody je nutno posuzovat odděleně od řešení vady samotné.

Z hlediska DPH je rozhodující, zda se jedná o čistou reparaci vzniklé újmy bez poskytnutí jakéhokoli protiplnění, nebo zda existuje přímá vazba mezi platbou a určitým plněním na straně příjemce. Vzhledem k subsidiární povaze nároku na náhradu škody v těchto případech půjde zpravidla o platby stojící mimo předmět DPH, vždy je však nutno hodnotit konkrétní okolnosti.

## 2.3. Krádež zboží

Další významnou typovou situací jsou případy ztráty, krádeže nebo zničení zboží. Z pohledu DPH je v těchto případech klíčové rozlišovat, zda k takové události dochází bez jakékoli náhrady, nebo zda je vzniklá škoda kompenzována, a dále posoudit povahu případného právního vztahu mezi dotčenými osobami. Těmito otázkami se zabývala jak judikatura Soudního dvora EU, tak i správní praxe, zejména v rámci Koordinačního výboru Komory daňových poradců (621/09.10.24).

## a) Krádež zboží bez náhrady

V případě ztráty nebo krádeže zboží bez náhrady nedochází ke zdanitelnému plnění, neboť není splněna základní podmínka dodání zboží, tedy převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Pachatel krádeže se nestává osobou oprávněnou se zbožím nakládat jako vlastník, ale pouze jeho neoprávněným držitelem. Krádež proto nemůže být považována za převod zboží mezi poškozovým a pachatelem a nespadá pod pojem „dodání zboží“ ve smyslu předpisů o DPH.

Tento závěr odpovídá judikatuře Soudního dvora EU, zejména rozsudku ve věci C-435/03 *British American Tobacco / Newman Shipping* týkajícího se uplatnění DPH v případě odcizených cigaret, kdy krádež byla řádně zdokumentována a nahlášena policejním orgánům. Soudní dvůr EU zde výslovně konstatoval, že krádež zboží nepředstavuje zdanitelné plnění.

## b) Krádež zboží s náhradou

Jiná situace může nastat v případech, kdy je škoda způsobená krádeží nahrazena, a to ať již pachatelem, nebo jinou odpovědnou osobou. V takových případech je nutno posoudit, zda poskytnutá náhrada představuje čistou reparaci škody, nebo zda existuje přímá vazba mezi platbou a určitým plněním.

K této otázce se Soudní dvůr EU vyjádřil ve specifickém kontextu neoprávněného odběru elektřiny v rozsudku C-677/21 *Fluvis Antwerpen*. Soudní dvůr dovodil, že pokud mezi „pachatelem“ a původním vlastníkem vznikne právní vztah, v jehož rámci dochází k dodání zboží, a současně existuje přímá souvislost mezi tímto plněním a poskytnutým protiplněním ze strany „pachatele“ či třetí osoby, může se jednat o zdanitelné plnění. V takovém případě je nerozhodné, zda k původnímu odebrání zboží došlo protiprávně nebo bez souhlasu vlastníka; rozhodující je existence právního vztahu zakládajícího převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, a to i tehdy, pokud tento vztah vzniká na základě právního předpisu.

Lze se domnívat, že obdobná situace může nastat nejen u dodávek elektřiny regulovaných zvláštními právními předpisy, ale i v praxi například při krádežích zboží v maloobchodě, kdy pachatel přistižen a následně uhradí hodnotu odcizeného zboží, přičemž právo nakládat se zbožím na něj přechází. V takovém případě může být splněna podmínka existence dodání zboží za úplaty.

Ve stejném duchu nakonec pokračuje rozhodovací praxe evropských orgánů i v současné době (byť se může jednat i o poskytnutí některých služeb) – například v nedávném rozhodnutí Tribunálu T-643/24 *Credidam* se Tribunál zabýval mimo jiné uplatněním DPH z poplatku kolektivnímu správci autorských práv, kdy k použití autorských děl docházelo bez jeho souhlasu. Přestože v takovém případě poplatky činily trojnásobek částky, která by byla hrazena při využití děl se souhlasem správce (je tedy zřejmý určitý sankční charakter), Tribunál v kontextu a za citace již dřívějších rozhodnutí Soudního dvora EU uvedl, že daň z přidané hodnoty

se v takovém případě vztahuje na celou odměnu. Značnou podporou pro toto rozhodnutí pak bylo, že příslušný zákonný předpis v takovém případě konstruoval vznik právního vztahu mezi držitelem autorských práv a uživatelem těchto děl.

Zcela odlišná situace však nastává tehdy, kdy je zboží odcizeno nebo ztraceno a vzniklá škoda je uhrazena odpovědnou osobou, aniž by došlo ke vzniku právního vztahu zakládajícího převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Typicky se může jednat o případy hmotné odpovědnosti za svěřené zboží nebo o situace, kdy je zboží odcizeno třetí osobě, které bylo svěřeno například k uskladnění nebo přepravě. V těchto případech absentuje právní vztah, na jehož základě by bylo možné dovodit dodání zboží, a poskytnutá náhrada tak nepředstavuje zdanitelné plnění. Pro tento závěr není rozhodné, zda náhrada odpovídá plné výši škody, nebo pouze její části.

Stejně tak v případech, kdy je vzniklá škoda nahrazena ze strany pojišťovny, nejsou závěry v oblasti DPH vyplacením pojistného plnění dotčeny.

## c) Uplatnění nároku na odpočet při krádeži zboží

V souvislosti s krádeží zboží vyvstává rovněž otázka, zda na straně vlastníka zboží zůstává zachován nárok na odpočet DPH uplatněný při jeho pořízení, nebo zda vzniká povinnost provést vyrovnání či úpravu odpočtu. Již výše uvedený Koordinační výbor, respektive závěr Generálního finančního ředitelství, na tuto otázku dává odpověď pouze odkazem na dřívější Informaci Generálního finančního ředitelství k uplatňování zákona o DPH při vyrovnání odpočtu daně dle § 77 odst. 2 písm. c) a úpravě odpočtu dle § 78e zákona o DPH ze dne 16. 6. 2017. Tato informace pak potvrzuje, že v případě řádně zdokumentovaných krádeží by povinnost provést vyrovnání či úpravu odpočtu zpravidla neměla vznikat, a to ani v případech, kdy krádež nepředstavuje z hlediska „poškozeného“ zdanitelné plnění. „Poškozenému“ při splnění podmínek uvedených v informaci tak zůstává zachován původně uplatněný nárok na odpočet i přesto, že zboží k uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění přímo použito nebylo. Tento přístup odpovídá i ustálené judikatuře Soudního dvora EU, počínaje rozhodnutím ve věci C-110/94 *INZO*, které nepodmiňuje uplatnění/zachování nároku na odpočet skutečným použitím majetku pro stanovené účely, ale jeho prokazatelným pořízením za účelem takového využití.

V případech, kdy by však „krádeží“ bylo zdanitelné plnění poskytnuto, Generální finanční ředitelství akcentuje obecnou povinnost plátce (v tomto případě tedy osoby, které v rámci „krádeže“ bylo plnění poskytnuto) zkoumat splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet, zejména pak použití takto přijatého zdanitelného plnění pro jeho ekonomickou činnost. K tomuto Generální finanční ředitelství uvádí: „Vznik nároku na odpočet daně u osoby poskytující náhradu za odcizené zboží je podmíněn splněním zákonných podmínek stanovených v § 72 ZDPH. V tomto kontextu upozorňujeme, že nárok na odpočet u přijatého zdanitelného nevzniká, pokud

*plátce není schopen prokázat, k jakému účelu bylo dané zboží použito. Z toho vyplývá, že osoba poskytující náhradu za odcizené zboží musí nejen prokázat, že přijala zdanitelné plnění (v podobě zboží), ale také, jak takové plnění (zboží) použila.“*

### 3. Závěr

Náhrada škody představuje z pohledu daně z přidané hodnoty oblast, v níž se v posledních letech výrazně prosazuje posun od formálního posuzování právních institutů k hodnocení jejich skutečné ekonomické podstaty. Judikatura Soudního dvora Evropské unie jednoznačně potvrzuje, že samotné označení platby jako náhrady škody není pro účely DPH rozhodující.

Rozhodujícím kritériem zůstává existence přímé vazby mezi plněním a protiplněním a identifikovatelná spotřeba na straně příjemce platby. Pokud je platba ekonomicky spjata s určitým plněním, například s tolerováním určitého jednání nebo s možností předčasně ukončit smluvní vztah, bude zpravidla kvalifikována jako úplata za zdanitelné plnění, a to bez ohledu na její smluvní či zákonné označení.

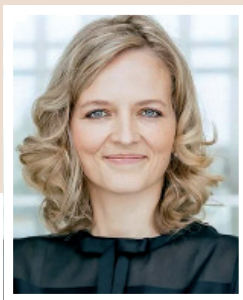
Prostor pro kvalifikaci plateb jako skutečných náhrad škody stojících mimo předmět DPH se tak v důsledku vývoje judikatury postupně zužuje. To se projevuje zejména v oblasti smluvních vztahů, kde jsou kompenzační mechanismy často předvídatelné, smluvně upravené a zapracované do ekonomického modelu transakce.

Za platby, které mohou i nadále obstát jako náhrady škody stojící mimo předmět DPH, lze považovat především kompenzace nahodilých a nepředvídatelných škodných událostí, u nichž nelze identifikovat žádné plnění ani spotřebu na straně příjemce. Typicky se může jednat o náhrady škody způsobené náhodnou událostí nebo protiprávním jednáním třetí osoby, pokud poskytnutá kompenzace nepředstavuje protihodnotu za řádné plnění.

Pro praxi plátců DPH a jejich poradců z toho plyne potřeba zvýšené obezřetnosti při kvalifikaci plateb označovaných jako náhrady škody a důsledného posuzování jejich ekonomické funkce. Správné uchopení těchto principů je nezbytné nejen pro správné stanovení daňové povinnosti, ale i pro prevenci daňových sporů a minimalizaci souvisejících daňových rizik. ■

# DPH u transakcí se spojenými osobami: Aktuální vývoj, judikatura SDEU a přetrvávající nejasnosti

Problematika uplatnění DPH u transakcí mezi spojenými osobami je dlouhodobě předmětem diskusí napříč odbornou veřejností v EU. V posledních letech došlo k významným posunům v interpretaci pravidel v rámci snah o jejich harmonizaci napříč členskými státy. Klíčovou roli v tomto procesu sehrály expertní skupiny v Evropské komisi (EK) a především pak Soudní dvůr EU (SDEU).



**Ing. Ivana Krylová,**  
daňový poradce č. 3951,  
Ernst & Young, s. r. o.

**Tento článek vychází z mé prezentace a vystoupení na konferenci Daňové právo 2025 (v rámci odborného panelu věnovaného DPH u transakcí se spojenými osobami), pořádané Katedrou finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy. Moderátorem panelu byla JUDr. Jana Fuksová, LL.M. (KPMG), členy diskusního panelu Mgr. Lucie Karpíšková (EY) a Ing. Vítězslav Kapoun (GFŘ).**

V článku shrnuji klíčové aspekty problematiky, nastiňuji ideový konflikt mezi principy DPH a daně z příjmů v oblasti převodních cen a také rekapituluji relevantní judikaturu SDEU. Na závěr upozorňuji na některé nezodpovězené otázky, kterým je třeba věnovat zvýšenou pozornost.

## 1) Konflikt daňových principů

### DPH versus daň z příjmů

Konflikt mezi DPH a daní z příjmů v oblasti převodních cen a jejich úprav je patrný. Daň z příjmů přistupuje k převodním cenám z „globální“ perspektivy. Cílem je, aby spojené osoby vykázaly za zdaňovací období zdanitelný zisk (nebo ztrátu) v souladu s principem tržního odstupu. V některých případech tak může rezignovat na přiřazení úpravy přímo ke konkrétní převodní ceně.

Naproti tomu DPH je striktně transakční daň, aplikovaná na konkrétní plnění – dodání zboží nebo poskytnutí služby –, kdy se místo plnění, základ daně, sazba, nárok na odpočet atd. posuzují pro každé jednotlivé plnění zvlášť.

Úpravy převodních cen pro účely daně z příjmů se tak automaticky nepromítají do DPH – vždy je nutné testovat, zda konkrétní úprava představuje změnu úplaty za identifikovatelné plnění poskytnuté mezi konkrétními stranami. SDEU konzistentně opakuje, že pro existenci zdanitelného plnění je nezbytná úplata, přímá vazba mezi touto úplatou a poskytnutým plněním, jakož i právní vztah mezi stranami, v jehož rámci je plnění uskutečňováno. To může svádět k závěru, že úpravy převodních cen obecně spadají mimo předmět DPH.

### Základ daně a pokaždé jinak

Rozdíly jsou patrné i z definic základů daně pro daň z příjmů a pro DPH, případně vyměřovacího základu pro clo a potažmo základu daně u dovozu. Každá z těchto fiskálních úprav sleduje odlišné cíle. U daně z příjmů je to spravedlivé rozdělení zisku (či ztráty) mezi jednotlivé spojené osoby a případně i jurisdikce. DPH usiluje o zdanění konkrétního plnění obvykle v zemi spotřeby. Clo, kromě primárního fiskálního cíle, také chrání vnitřní trh a slouží jako nástroj obchodní politiky.

### Základ daně pro daň z příjmů

Princip tržního odstupu (arm's length principle) je klíčový koncept daně z příjmů v oblasti převodních cen, na kterém se shodují nejen členské státy OECD, podle kterého by ceny sjednané mezi spojenými osobami měly odpovídat cenám, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pokud se tyto ceny liší, a tento rozdíl není uspokojivě doložen, zákon o daních z příjmů požaduje upravit základ daně o zjištěný rozdíl.

Podle Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy se převodní ceny stanovují zejména pomocí některé z pěti základních metod, případně jejich kombinací. Nejvhodnější metoda se vybírá na základě funkční a rizikové analýzy. Tradiční transakční metody (metoda srovnatelné nezávislé ceny, metoda ceny při opětovném prodeji nebo metoda nákladů a přírůžky) srovnávají přímo cenu nebo náklady a marži konkrétní transakce s podobnými transakcemi mezi nezávis-

lými subjekty. Pokud neexistuje dostatek srovnatelných dat, ale lze analyzovat celkovou rentabilitu, volí se zpravidla ziskové metody (transakční metoda čistého rozpětí nebo transakční metoda rozdělení zisku).

Převodní ceny se pak korigují pomocí úprav (tzv. true-up / true-down), které mají za úkol dostat cenu transakce, případně zisk nebo ztrátu, do mantinelů tržního rozpětí.

O ziskových metodách lze – s jistou nadsázkou – říci, že se pronevěřují poslání stanovit převodní ceny, neboť určení cen konkrétních transakcí (zboží a/nebo služeb) nemají v popisu práce. Úpravy převodních cen stanovené pomocí těchto metod proto vyvolávají o to větší pochybnosti ohledně jejich přímé vazby na úplatu za konkrétní zboží nebo službu pro účely DPH.

### Základ daně pro DPH – obecně, a to i mezi spojenými osobami

Pro DPH je obecně základem daně vše, co má dodavatel obdržet jako peněžité nebo nepeněžité protiplnění (tj. úplatu) za konkrétní dodání zboží nebo poskytnutí služby. Toto základní pravidlo platí i pro transakce mezi spojenými osobami.

### Základ daně pro DPH – ve specifických případech mezi spojenými osobami

U spojených osob vstupují do hry zvláštní pravidla stanovení základu daně ve výši obvyklé ceny v situacích, kde je spojený vztah kombinován s omezeným nárokem na odpočet daně. Volně dohodnutá cena mezi těmito osobami by mohla vést k neoprávněné daňové výhodě. Cílem je zabránit podhodnocení či nadhodnocení úplaty a tím narušení neutrality DPH.

### Vyměřovací základ pro clo a základ daně pro DPH u dovozu

Mozaiku rozdílů zpestřuje ještě celní úprava. Clo se stanoví z vyměřovacího základu pro clo (tzv. celní hodnota), což je obecně cena skutečně zaplacená nebo splatná za zboží prodané pro vývoz do EU, upravená o další položky, jako jsou provize, licence nebo přepravní náklady do místa vstupu. Tato celní hodnota tvoří základ pro výpočet cla a vstupuje do základu daně pro DPH u dovozu. Situaci komplikuje, že následné úpravy převodních cen nejsou celní správou automaticky akceptovány jako důvod pro změnu celní hodnoty, což nemusí vést ani ke změně daňového základu pro DPH u dovozu.

### Materiály na úrovni Evropské komise a doporučení expertních skupin

EK vydala několik pracovních dokumentů, v nichž expertní skupiny analyzovaly problematiku úprav převodních cen mezi spojenými osobami a jejich dopad do DPH (viz schéma). Expertní skupina pro DPH doporučila ignorovat veškeré úpravy převodních

cen, pokud probíhají mezi podnikateli s plným nárokem na odpočet. EK však tento zjednodušující, byť pragmatický závěr nepřijala. Byla si vědoma absence opory v komunitárním právu. Pokyn Výboru pro DPH k (ne)uplatňování DPH u převodních cen nakonec nebyl vydán.

### Materiály na úrovni Evropské komise

#### VAT Committee

■ Pracovní dokument č. 923 (28. 2. 2017)



#### VAT Expert Group

■ Pracovní dokument č. 65



■ Pracovní dokument č. 945 REV (19. 4. 2018)



■ Pracovní dokument č. 71 REV2 (18. 4. 2018)  
Doporučení:  
úpravy u B2B s plným nárokem na odpočet mimo předmět DPH



... guideline nevydán!

## 2) Režimy uplatnění DPH u převodních cen a jejich úprav

Způsob uplatnění DPH lze rozdělit do tří základních kategorií, kdy cena (nebo její úprava):

- se váže na konkrétní podkladové plnění, které je předmětem daně,
- představuje úplatu za jiné samostatné plnění,
- je mimo předmět DPH.

### (i) Vazba na podkladové plnění

Pro tuto kategorii je stěžejní vazba převodní ceny na konkrétní podkladové plnění – dodání zboží nebo poskytnutí služby. Cena musí představovat skutečné protiplnění a být takto stranami vnímána. Nekvalifikují se ceny dohodnuté pouze tzv. „na papíře“. Mezi stranami transakce musí existovat právní vztah – zdroj je musí být mezi stranami skutečně převedeny, případně musí alespoň vzniknout právní nárok na protiplnění. Korekce je prováděna pomocí opravného daňového dokladu (daňový dobropis či vrubopis).

Typickým reprezentantem je roční true-up nebo true-down, který je smluvně stranami definován jako korekce ceny dodaného zboží nebo poskytnuté služby za stanovené období.

Problematická je situace, kdy platbu nebo její část hradí poskytovateli plnění jiná strana než skutečný příjemce plnění – tzv. koncept platby třetí strany. Pokud mezi poskytovatelem plnění a osobou, která poskytovateli platí, neexistuje jednoznačně vydefinované protiplnění, kterému by bylo možné platbu přičíst, bude tato platba zpravidla posouzena jako součást základu daně za plnění poskytnuté skutečnému příjemci. Osoba, která platbu hradí, nemá nárok na odpočet – plnění nepřijala. Příkladem může být kompenzace ztrátových dodávek realizovaných dceřinou společností na základě instrukce od mateřské společnosti.

V této souvislosti stojí za povšimnutí vývoj a zvraty v letité kauze Eli-Lilly (např. 6 Afs 125/2022), v níž Nejvyšší správní soud nakonec přisvědčil tvrzení společnosti, že platby přijaté od mateřské společnosti nepředstavovaly platbu třetí strany za dodávky zboží zákazníkům v ČR (pozn. zdanitelné v ČR), ale úplatu za marketingové služby a služby distribuce poskytnuté mateřské společnosti (pozn. v režimu přenesené daňové povinnosti s místem plnění mimo ČR).

### (ii) Samostatné plnění

Druhá kategorie pokrývá situace, kdy platba z titulu úpravy převodních cen ve skutečnosti reflektuje úplatu za jiné, samostatné plnění, než jsou primární uskutečněné dodávky zboží nebo poskytnutí služeb.

Může se jednat například o platby z titulu převzetí specifického rizika uvnitř skupiny, za poskytnutí garance, za rezervaci disponibilní kapacity, za koordinaci skupinových funkcí, pokud nejsou reflektovány v ceně primárních dodávek zboží či služeb a další.

Rizikové jsou situace, kdy dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb vrací část marže svému odběrateli za dosažení určitých výsledků. Nemusí být zcela zřejmé, zda se jedná o změnu ceny původního plnění (tj. slevu) nebo o úplatu za samostatné, výsledkově orientované plnění poskytnuté odběratelem.

Obchodování v regulovaných odvětvích vnáší do problematiky další anomálie. Pokud regulatorní předpisy například zakotví minimální nebo maximální cenu výrobku, bývají následné úpravy převodních cen mnohdy dorovnávány skrze konstrukci přijetí nebo poskytnutí nejrůznějších typů plnění (často schovaných pod marketingové služby nebo služby podpory trhu). Takové konstrukce bývají náchylnější k napadení ze strany správce daně.

### (iii) Bez vazby – mimo předmět DPH

Třetí skupinu tvoří úpravy, které postrádají přímou vazbu na konkrétní plnění a nesplňují tak definici úplaty pro účely DPH.

Může se jednat o jednostranné korekce nařízené mateřskou společností, kdy nedochází k reálné kompenzaci zdrojů mezi protistranami.

Jako příklad lze uvést i úpravy vzniklé na základě daňové kontroly převodních cen, kdy správce daně jednostranně upraví zisk spojené osoby, aniž by byl ruku v ruce změněn smluvní vztah a/nebo sjednané protiplnění mezi těmito osobami.

Do této kategorie spadají i úpravy převodních cen provedené po lhůtě pro vyměření DPH. Předmětem DPH nebudou ani úpravy mezi členy skupiny DPH, kdy se veškeré vzájemné transakce pro účely DPH ignorují.

### 3) Judikatura SDEU a nevyjasněné otázky

Z pohledu uplatnění DPH u převodních cen panovalo před SDEU několik let bezvětrí. Vydání několika rozsudků v posledním roce lze proto označit tak trochu za daňový svátek.

Ale popořádku. Vůbec první významný rozsudek v této oblasti přinesl případ *C-621/10 Balkan and Sea*. SDEU v něm potvrdil přímý účinek Směrnice o DPH co do nemožnosti členských států rozšířit aplikaci obvyklé ceny u transakcí mezi spojenými osobami nad rámec situací uvedených ve Směrnici.

Po několika letech následoval rozsudek *C-529/16 Hamamatsu*. SDEU dovodil, že v případě úpravy převodních cen směrem dolů s použitím transakční metody rozdělení zisku není změna celní hodnoty možná. Přestože se rozsudek týkal celní problematiky, absence rozsudků v oblasti DPH z něj učinila vděčný objekt „konspirací“ i v této oblasti.

V případě *C-527/23 Weatherford Atlas* stojí za povšimnutí závěry SDEU k odpočtu DPH, konkrétně ohledně nutnosti prokázat přijetí služeb v deklarovaném rozsahu, pokud jsou stejné služby poskytovány a rozúčtovávány více společností podle určeného klíče. Nejde tento požadavek SDEU nad rámec obecných principů DPH, kdy základem daně u osob s plným nárokem na odpočet je vždy cena skutečně sjednaná? Znamená to, že nárok na odpočet u přijaté služby nemusí být automaticky obhajitelný, pokud mateřská společnost tutéž službu zároveň fakturuje i jiným spřízněným společností v rámci koncernu? Je riziko nižší, pokud se na přijatou službu uplatní režim přenesení daňové povinnosti (což byla mimochodem také situace v daném případě)?

Další střípek do mozaiky rozsudků SDEU představuje případ *C-808/23 Högkullen AB*. Holding poskytoval dceřiným společností s omezeným nárokem na odpočet nejrůznější manažerské služby. Uplatňoval si plný nárok na odpočet, který byl výrazně vyšší, než kolik odváděl z poskytnutých služeb na výstupu. Služby na výstupu oceňoval metodou nákladů a přírážky, přičemž mezi tyto náklady nezapočítával některá přijatá plnění. Dle správce daně se naopak jednalo o jedinou unikátní službu, u níž má být základ daně stanoven ve výši celkových nákladů na poskytnutí služby. Generální advokátka ve svém stanovisku zpochybnila uplatnitelnost předchozí judikatury SDEU k tzv. aktivním holdingům, co se týká širokého přístupu k uplatnění nároku na odpočet v této situaci. SDEU se však k jejím pochybnostem nijak nevyjádřil a omezil se na konstatování, že jednotlivé služby na výstupu lze principiálně ocenit zvlášť dle cen srovnatelných služeb na trhu. Velkou disproporcí mezi daní na vstupu a daní na výstupu SDEU vůbec neřešil. Závěry SDEU lze proto interpretovat různě. SDEU se nemusí (a nejspíš ani nemá) vyjadřovat nad rámec otázek položených národním soudem. V praxi tomu tak ale vždy není, zvlášť když pochybnost vznáší a rozebírá samotný generální advokát. Alternativně se lze domnívat, že mezi soudci nepanovala k problematice širší shoda. Interpretovat rozsudek ve smyslu, že SDEU svou nerekací potvrdil plný nárok na odpočet u tzv. aktivních holdingů, by mohlo být příliš optimistické.

Rozsudek SDEU *C-726/23 Arcomet Towercranes* způsobil doslova senzaci. SDEU se zabýval situací, zda úprava převodních cen může představovat úplatu za jiné samostatné plnění. Dcera byla zapojena do transakcí s nespřízněnými stranami, přičemž ziskové rozpětí bylo stanovené v záporných, až kladných hodnotách dle dokumentace k převodním cenám. Matka stahovala z dcery přebytečný zisk nebo ztrátu. V této souvislosti uzavřela s dcerou smlouvy o poskytování služeb oběma směry. SDEU přisvědčil, že platba z titulu požadovaného snížení ziskovosti představuje úplatu za službu poskytnutou matkou. Odměna stanovená transakční metodou čistého rozpětí není dle SDEU nahodilá. SDEU se už ale nezabýval režimem DPH u možného obráceného toku, který by mohl nastat – tj. pokud by dcera dosáhla nadměrné ztráty a naopak by sama fakturovala matce. Je v takovém případě redukce vzájemně definovaných plnění na jedinou službu, poskytnutou podle toku požadované korekce, vůbec správná? Pokud SDEU nezpochybňuje existenci souběžného poskytování služeb od matky k dceři a od dcery k matce (na základě uzavřených smluv), nejedná se spíše o barter s doplatkem? Posoudil by SDEU situaci stejně, pokud by smlouvy na poskytování služeb mezi spojenými osobami byly formulovány odlišně nebo uzavřeny vůbec nebyly? Velmi nebezpečné jsou situace, kdy podkladová transakce chybí, přesto v praxi vídáme, že správci daně na uplatnění DPH trvají.

Na své rozuzlení čeká případ *C-603/24 Stellantis Portugal*. Spor se týká uplatnění DPH u úprav převodních cen automobilů mezi spojenými osobami z titulu přenesení nákladů na jejich opravy na výrobce. Jak víme z předchozí judikatury SDEU, i přenesení nákladů může založit poskytnutí samostatného zdanitelného plnění pro účely DPH. Bude proto zajímavé sledovat, zda SDEU nakonec přijme závěry navržené generální advokátkou, která bojuje za smluvní volnost, byť sama předesílá, že stanovení převodních cen je více záležitostí víry než zákona. Na závěry si musíme počkat do vydání rozsudku SDEU.

### Závěrem

Transakce mezi spojenými osobami zůstávají jednou z nejdynamičtějších oblastí DPH. SDEU ve své nedávné judikatuře potvrzuje, že existence vazby mezi převodními cenami (a jejich úpravami) a konkrétními uskutečněnými plněními hraje zásadní roli při posuzování, zda transakce podléhá či nepodléhá DPH. Některé otázky zůstávají nezodpovězeny, jiné se vynořily. Přístupy jednotlivých členských států se mnohdy rozcházejí. S vyřešením některých hádanek si budeme muset počkat zřejmě do dalších rozsudků SDEU. Pokud se interpretace časem ustálí, dnešní nevhodné daňové ošetření může být předmětem budoucích doměrků. Na nezájem ze strany daňové správy si přitom oblast převodních cen stěžovat nemůže. Nová vláda již před svým jmenováním deklarovala, že v oblasti převodních cen nehodlá polevit, spíše naopak. ■

**Nastavení převodních cen by mělo jít vždy ruku v ruce s pečlivým ošetřením z pohledu DPH.**

# Česká e-fakturace jako reakce na ViDA?<sup>1</sup>



**JUDr. Bc. Pavel Martiník,  
Ph.D.,<sup>2</sup>**

*advokát, Katedra finančního práva a finanční vědy PF UK*

## Úvod

Evropská unie dlouhodobě usiluje o modernizaci systému správy daně z přidané hodnoty („DPH“) tak, aby reflektoval vývoj stále více digitalizované ekonomiky a umožňoval správcům daně jednotlivých členských států pracovat s údaji o daňově relevantních transakcích rychleji a efektivněji. V této souvislosti se ústřední reformní iniciativou stal legislativní balíček DPH v digitálním věku („ViDA“)<sup>3</sup>. Ten si klade za cíl zlepšit výběr DPH a omezit podvody, ale také zjednodušit dodržování předpisů pro osoby povinné k dani působící ve více členských státech.

V jenom z minulých čísel Bulletinu KDP se tomuto tématu věnovala Ing. Ivana Krylová. Ta ve svém článku<sup>4</sup> poskytla stručný přehled legislativního pozadí ViDA, jejich politických motivů a třípilířové struktury reformy – (i) digitální výkaznictví založené na elektronické fakturaci, (ii) opatření týkající se platformové ekonomiky a (iii) opatření snižující potřebu vícenásobných registrací k DPH. Tento článek tak určitým způsobem na přehledový článek Ing. Krylové navazuje a některým aspektům souvisejícím s balíčkem ViDA se věnuje více do hloubky. Namísto obecného popisu této digitální reformy se tak soustředí na úpravu pro elektronické daňové doklady vydávané pro vnitrostátní plnění, jejichž právní úpravu balíček ViDA také ovlivní.

Politické důvody pro přijetí balíčku ViDA jsou spojeny se strukturálními nedostatky současného modelu správy DPH. Zejména směrnice ViDA<sup>5</sup> uvádí, že rozvoj digitální ekonomiky odhalil limity stávajícího rámce DPH, včetně nedostatečné schopnosti plně využívat data generovaná elektronicky, a že je třeba přizpůsobit povinnosti v oblasti podávání příznání k DPH, aby bylo možné řešit jak podvody v oblasti DPH, tak nové obchodní modely zejména digitálních platform. Rozsah této výzvy ilustrují odhady rozdílu v DPH uvedené v odůvodnění směrnice (včetně odhadů podvodů v rámci Evropské unie („EU“) s „missing traderem“, tedy chybějícím obchodníkem). Komise zároveň charakterizuje ViDA nejen jako balíček opatření proti podvodům, ale také jako reformu s měřitelnými fiskálními přínosy, včetně odhadu dodatečných příjmů z DPH, které umožní klíčová opatření balíčku.

Z pohledu osob povinných k dani a koneckonců i daňových poradců ale nejdůležitějším aspektem ViDA není politický narativ odůvodňující její zavedení, ale praktická změna v mechanismu správy DPH. Kontrola plnění povinností souvisejících s DPH v přeshraničním obchodu B2B se totiž má přesunout od periodického souhrnného vykazování k digitálnímu vykazování na úrovni transakcí, podloženému standardizovanou strukturovanou elektronickou fakturací. Souběžně s tím se část platformové ekonomiky řeší přerozdělením povinností v oblasti DPH (logika domnělého dodavatele pro určité sektory) a zátěž spojená s přeshraniční registrací se snižuje prostřednictvím rozšířených konceptů „jednotného kontaktního místa“.

Tento článek se pak spíše než na evropský rozměr balíčku ViDA soustředí na jeho potenciální tuzemské dopady v oblasti e-fakturace a na to, jaký režim e-fakturace, který známe z jiných členských států EU, by byl vhodný pro tuzemsko. Dochází tak ke komparaci zahraničních právních úprav, jejich kategorizaci a následné analýze vhodnosti daných řešení. Vzhledem k rozsahu článku jde o ana-

1 Při přípravě tohoto článku byla použita umělá inteligence, a to zejména při vyhledávání cizojazyčných zdrojů (ChatGPT) a překladech (DeepL).

2 JUDr. Bc. Pavel Martiník, Ph.D., je advokátem a jediným společníkem advokátní kanceláře Martiník advokátní kancelář, s. r. o., odborným asistentem na katedře finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy a poradcem dlouhodobě působícím v Poslanecké sněmovně Parlamentu ČR, kde se věnuje otázkám spojeným s digitální ekonomikou, kryptoaktivy a umělou inteligencí.

3 Do balíčku ViDA patří směrnice Rady (EU) 2025/516, ze dne 11. března 2025, kterou se mění směrnice 2006/112/ES („směrnice ViDA“) a dále pak nařízení Rady (EU) 2025/517 ze dne 11. března 2025, kterým se mění nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o ujednání o správní spolupráci v oblasti DPH potřebná pro digitální věk, a prováděcí nařízení Rady (EU) 2025/518 ze dne 11. března 2025, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o požadavky na informace u některých režimů DPH.

4 KRYLOVÁ, I. Digitální budoucnost DPH: Jak ViDA mění pravidla hry. Bulletin Komory daňových poradců ČR. 2025, č. 1/2025, s. 33–36. ISSN 1211-9946.

5 Viz bod (1) a bod (4) preambule ke směrnici ViDA: „Rozvoj digitální ekonomiky [...] není uzpůsoben novým digitálním obchodním modelům a neumožňuje plně využívat údaje, které digitalizace vytváří.“ ... „Tato pravidla by měla zajistit, že správcům daně budou poskytovány informace podle jednotlivých plnění, které umožní klíčové porovnávání údajů, lepší kontrolní možnosti správců daně a odradí od nedodržování předpisů, a zároveň se sníží náklady na dodržování předpisů pro podniky působící v různých členských státech a odstraní se překážky v rámci vnitřního trhu.“

lýzu přehledovou, kdy její závěry bude možné použít pro diskusi o případné reformě výkaznictví v oblasti DPH. Vedle toho tato analýza poslouží také jako praktické srovnání režimů e-fakturace v jednotlivých členských státech.

Rád bych se nicméně před analýzou jednotlivých režimů zamyslel nad dopady na plátce daně. Může se totiž zdát, že na některé plátce e-fakturace nedopadá vůbec. Typicky může takovýto dojem nastat u plátců, kteří se věnují B2C obchodům. Mám nicméně za to, že tento závěr je zcela nesprávný. I tito podnikatelé totiž mají ve většině případů dodavatele, kteří jsou plátcí DPH. V takovém případě se tak budou muset bez ohledu na své zákazníky a svůj business model stát součástí systému elektronické fakturace.

## Zahraniční koncepty e-fakturace

Jedním z klíčových prvků nového balíčku ViDA je povinnost pro povinné osoby vydávat při přeshraničních transakcích daňové doklady, které budou splňovat danou technickou specifikaci. Evropský zákonodárce nicméně revoluci nedokonal. Dle současného znění balíčku ViDA totiž nebude nutné vydávat daňové doklady prostřednictvím technického rozhraní správce daně tak, jak je to již dnes v některých členských státech EU, ale postačí právě dodržení technické specifikace elektronických daňových dokladů. Otázkou tak je, zda Evropská komise neměla jít cestou jiného režimu a inspirovat se v některých členských státech, kde již mají e-fakturaci dlouhodobě zavedenou.

Lze charakterizovat, že v EU momentálně existují tři režimy vydávání daňových dokladů v rámci e-fakturace:

- 1) **Vydávání daňových dokladů v rámci systému, který je provozovaný správcem daně.**
- 2) **Zasílání daňových dokladů správci daně ve lhůtě po jejich vydání.**
- 3) **Stanovení technických náležitostí pro elektronické daňové doklady.**

Toto rozdělení rámcově odpovídá i rozdělení zpracované Evropskou komisí<sup>6</sup> a citované v reportu OECD<sup>7</sup>.

Plné důsledky elektronizace správy DPH tak pocítí všichni plátcí bez rozdílu, přičemž ilustrativní je níže uvedený příklad z Belgie, kde se stala e-fakturace k 1. lednu 2026 povinná pro vnitrostátní plnění, a to vedlo k ukončení činnosti některých podnikatelů, byt působili v segmentu B2C.

Zavedení e-fakturace, ať už v rámci balíčku ViDA, nebo pro vnitrostátní plnění, tak může vést ke značným ekonomickým dopadům,

a proto je nutné mít před zavedením tohoto systému zanalyzovány jeho přínosy i negativa.

## Vydávání daňových dokladů v rámci systému, který je provozovaný správcem daně

Prvním systémem, na který se zaměřím, je vydávání dokladů v rámci prostředí správce daně. Pro platné vydání daňového dokladu je v tomto režimu nutné jej vydat přímo prostřednictvím aplikace správce daně nebo API zpřístupněného správcem daně. Tento systém existuje například v Polsku nebo Itálii.

V prvně jmenované zemi platí, že za datum vydání daňového dokladu se považuje datum, kdy jsou potřebná data zaslána do systému Krajowy System e-Faktur („KSeF“). Pokud data nejsou do tohoto systému odeslána, jedná se o neplatně vydaný elektronický daňový doklad, neboť nedisponuje datem vydání.

V Itálii pak existuje systém Sistema di Interscambio („SdI“), který představuje platformu pro vydávání daňových dokladů pro vnitrostátní plnění. Pokud daňový doklad není odeslán do tohoto systému a během pěti dní neprojde kontrolou, považuje se za nevydaný. V této souvislosti je také zajímavá povinnost vystavit daňový doklad do 12 dní od uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž za datum tohoto vydání se považuje právě odeslání do systému SdI.

Mám za to, že tento systém může nejlépe předcházet podvodům v oblasti DPH, respektive aspoň nejlépe snížit rizika, neboť správce daně má prakticky v reálném čase možnost zakročit proti případnému nestandardnímu jednání jednotlivých daňových subjektů. Zjevnou nevýhodou pro plátce jsou technické nároky kladené na plátce daně. Takováto nucená elektronizace kladená na plátce, respektive jejich statutární orgány nebo daňové poradce, může být likvidační, zejména pokud se jedná o osoby s nedostatečnou IT gramotností.

## Zasílání daňových dokladů správci daně ve lhůtě po jejich vydání

Plátcí mají v těchto jurisdikcích povinnost zaslat správci daně data, která obsahuje daňový doklad, a to v určené lhůtě po jeho vydání. Jedná se například o Španělsko, kde je nutné data správci daně zaslat obvykle do 4 dní od vydání příslušného daňového dokladu.

Vedle toho je tento systém zaveden podle mého názoru také v Rumunsku. V tomto členském státě má plátce v rámci vnitrostátní

6 Viz EUROPEAN COMMISSION (Directorate-General for Taxation and Customs Union). *VAT in the Digital Age: Final Report. Volume 1: Digital Reporting Requirements online*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2022 cit. 25. 1. 2026. ISBN 978-92-76-54594-1. DOI: 10.2778/541384. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/818e4799-0967-11ed-b11c-01aa75ed71a1/language-en> <https://doi.org/10.2778/541384>.

7 Viz str. 16, OECD. *Tax Administration 3.0 and Electronic Invoicing: Initial Findings online*. Paris: OECD, 2022 cit. 25. 1. 2026. DOI: 10.1787/2ffc88ed-en. Dostupné z: [https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-3-0-and-electronic-invoicing\\_2ffc88ed-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-3-0-and-electronic-invoicing_2ffc88ed-en.html) a <https://doi.org/10.1787/2ffc88ed-en>.

transakce mezi plátcí povinnost nahrát daňový doklad do systému Centrul Național pentru Informații Financiare („CNIF“), a to ve lhůtě do 5 dní od data vystavení daňového dokladu, v každém případě vždy do 5 dní od zákonné povinnosti lhůty pro vystavení daňového dokladu, která je nejpozději do 15. dne následujícího měsíce po uskutečnění zdanitelného plnění. Neodeslání e-faktury do systému CNIF ve stanovené lhůtě je potom považováno za přestupek, za který hrozí pokuta mezi LEI 1000 –10 000, dle typu pachatele. Neodeslání elektronického daňového dokladu do národního systému CNIF je pak potrestáno pokutou ve výši 15 % hodnoty daňového dokladu.

Pokud se jedná o přínos tohoto modelu v českých podmínkách, mám za to, že nedosahuje srovnatelného potenciálního pozitivního efektu jako předchozí model, neboť daňové doklady jsou zasílány správci daně se zpožděním, a jejich zaslání správci daně tak nemusí podmiňovat jejich platnost.

Na druhou stranu požadavky na technické vybavení u daňových subjektů jsou prakticky stejné a obecně tak tento systém považuji za méně vhodný než využití technického rozhraní správce daně pro vydání e-faktur, neboť nepřináší takové výhody jako první způsob a ve vztahu k technologiím klade prakticky shodné nároky.

## Stanovení technických náležitostí pro elektronické daňové doklady

Posledním režimem je pouhé stanovení technických náležitostí pro elektronické daňové doklady. V tomto systému tak nestačí odeslat PDF, ale musí se jednat o soubor splňující náležitosti požadované legislativou. Jde například o Belgii, kde navíc musí dojít k doručení elektronického daňového dokladu prostřednictvím decentralizované sítě Peppol tak, aby se zvýšila auditní stopa, a předešlo se tak antedatování elektronických daňových dokladů nebo jiných podvodů s nimi.

Mám za to, že tento přístup, kterým se vydává i ViDA, je nejméně šťastný, a to hned ze dvou důvodů. Prvním důvodem je to, že podle mého názoru půjde daňové doklady antedatovat, a tedy zůstane možnost určitých daňových podvodů. I v případě, že by tomu tak nebylo, správce daně bude beztak reagovat na případná nestandardní jednání daňových subjektů s větším zpožděním než v předchozích dvou případech.

Druhým problémem je, že tento systém opět klade významné technické nároky na plátce daně, kteří si musí prakticky ve všech případech osvojit poměrně komplexní IT dovednosti. To může vést až ke konci podnikání, jako se tomu stalo na začátku tohoto roku

*České podnikatelské prostředí se bude muset na strukturovanou e-fakturu a rychlejší transakční reporting u přeshraničních B2B vztahů připravit bez ohledu na to, zda a v jaké formě bude zavedena domácí B2B e-fakturace.*

v Belgii, kde podle zpráv v českých médiích ukončila činnost podnikatelka, která provozovala B2C kamenný obchod, ale nebyla schopná přijímat elektronické daňové doklady od svých dodavatelů.<sup>8</sup>

Všechny tyto státy jakož i další členské státy, které v mezidobí e-fakturaci zavedou, či ji již zavedly, budou muset již od 1. ledna 2035 uvést tyto své národní režimy do technického souladu s požadavky balíčku ViDA tak, aby vnitrostátní a intrakomunitární fakturace byla technologicky kompatibilní. Na rozdíl od některých autorů<sup>9</sup> však nemám za to, že by jakýkoliv právní předpis přijatý v rámci balíčku ViDA ukládal členským státům povinnost zavést clearance, tedy elektronické schválení vydaného daňového dokladu před jeho platným vydáním správcem daně, či domácí povinnou e-fakturaci pro všechny vnitrostátní transakce. Povinná strukturovaná e-fakturace a navazující digitální reporting se však zavádějí pro vymezené (zejména přeshraniční) B2B situace od 1. července 2030.

## Česká cesta

V České republice v současné době systém e-fakturace neexistuje. Pro vykazování tuzemských plnění existuje pouze kontrolní

<sup>8</sup> Jednadvadesátiletá Belgiečanka zavřela po 55 letech krámk, nezvládla povinný přechod na digitální fakturaci. *Novinky.cz* [online]. 2026, 25. ledna 2026 [cit. 2026-01-26]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/clanek/koktej-l-jednadvadesatilet-a-belgiecanka-zavrela-po-55-letech-kramek-nezvladla-povinny-prechod-na-digitalni-fakturaci-40558044>.

<sup>9</sup> Viz např. HANZALOVÁ, L. a HÝNAROVÁ, M. ACCACE. E-invoicing přichází: Jaké změny čekají podnikatele v Česku podle směrnice ViDA? *Accace.cz* [online]. 2025, 11. prosince 2025 [cit. 2026-01-26]. Dostupné z: <https://accace.cz/e-invoicing-v-cesku-podle-smernice-vida/>.

hlášení<sup>10</sup>, které jistě není třeba představovat. V současné době probíhá diskuze o zavedení tzv. e-fakturace, ale v prohlášení nové vlády se tento prvek správy daně neobjevuje, byť obsahuje jak přísliby týkající se DPH, tak správy daní.<sup>11</sup>

Ve vztahu k současné právní regulaci je třeba zmínit ustanovení § 26 odst. 2 a 3 zákona o DPH, které připouští možnost použít daňový doklad v elektronické podobě, pokud s tím souhlasí osoba, pro kterou se uskutečňuje zdanitelné plnění.

Na tyto daňové doklady v elektronické podobě nicméně nejsou v současné době kladeny žádné specifické požadavky oproti dokladům vystaveným v listinné podobě. Jde tak o obecné požadavky kladené ustanovením § 34 zákona o DPH, přičemž se konkrétně jedná o zajištění věrohodnosti jeho původu, neporušenosti jeho obsahu a jeho čitelnost.

V tuzemsku je pak pojem e-faktury spojen s povinností přijímání tohoto elektronického dokumentu ze strany veřejných zadavatelů v případě, kdy se jedná o dokument, který splňuje požadavky směrnice 2014/55/EU<sup>12</sup>.

Je tak otázkou, jakým způsobem se bude situace v tuzemsku dále vyvíjet. Prioritou podle programového prohlášení nové vlády totiž má být namísto řešení další elektronizace správy daně z přidané hodnoty zavedení nové verze systému EET<sup>13</sup>. Mám nicméně za to, že český koncept kontrolního hlášení nemůže vedle evropského reportingu založeného na ViDA dlouhodobě obstát, byť náhradu kontrolního hlášení zatím tuzemští ministři financí nepotvrdili<sup>14</sup>.

Klíčové však je, že i kdyby Česká republika žádnou domácí B2B e-fakturaci nezavedla, bude muset reagovat na režim ViDA pro přeshraniční B2B transakce. Směrnice ViDA mimo jiné od 1. července 2030 přestavuje pojetí elektronické faktury (nový čl. 217 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty<sup>15</sup> ve znění směrnice ViDA) a zavádí zásadu, že faktury mají být vystavovány jako elektronické faktury, pro relevantní případy musí e-faktury splňovat evropský standard EN 16931 a syntaxe dle směrnice 2014/55/EU (čl. 218 odst. 2–3 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice ViDA) a standardní e-faktury zásadně nepodléhají akceptaci příjemce (čl. 232 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice ViDA).

Současně se zavádí digitální vykazování (digital reporting) u vymezených přeshraničních transakcí (čl. 262–264 směrnice o spo-

lečném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice ViDA) s tím, že data se mají přenášet transakčně a členské státy musí zajistit elektronické prostředky pro podání; u klíčových toků se reportuje „v okamžiku vystavení“ a v některých situacích nejpozději do 5 dnů (čl. 263 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice ViDA).

Z praktického hlediska tak není otázkou, zda se e-fakturace dotkne českých plátců, ale spíše jakým způsobem a zda Česká republika využije volitelných domácích nástrojů (čl. 271a–271b směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice ViDA) k racionalizaci současného kontrolního hlášení, anebo ponechá vedle sebe více režimů výkaznictví.

## Závěr

Balíček ViDA nepřináší jednotné „clearance“ řešení pro celou Evropskou unii pro e-fakturaci, ale vytváří nový harmonizovaný základ, kdy (i) posiluje právní ukotvení strukturované elektronické faktury a standardizuje ji prostřednictvím EN 16931 (čl. 217 a čl. 218 odst. 2–3 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice ViDA), (ii) pro standardní e-faktury v B2B zásadně odbourává požadavek akceptace příjemcem a (iii) u vymezených přeshraničních B2B toků zavádí transakční digitální reportování s krátkými lhůtami a povinností členských států zajistit elektronické kanály pro podání.

Zároveň balíček ViDA výslovně ponechává členským státům prostor, aby si u vnitrostátních B2B transakcí zvolily, zda a do jaké míry zavedou transakční digitální reporting, a už od účinnosti směrnice umožňuje členským státům vyžadovat domácí e-fakturaci u osob usazených na jejich území. Jinými slovy ViDA sjednocuje přeshraniční standard, ale domácí architekturu nechává v relevantním rozsahu na národních volbách.

Pro Českou republiku z toho plyne dvojitá implikace. Zaprvé, české podnikatelské prostředí se bude muset na strukturovanou e-fakturu a rychlejší transakční reporting u přeshraničních B2B vztahů připravit bez ohledu na to, zda a v jaké formě bude zavedena domácí B2B e-fakturace. Zadruhé, způsob řešení domácí e-fakturace by měl být veden snahou minimalizovat souběh paralelních reportovacích povinností (zejména ve vztahu ke kontrolnímu hlášení) a maximalizovat interoperabilitu s EN 16931 a souvisejícími technickými standardy, které jsou v českém prostředí již známé z B2G oblasti. ■

10 Viz ustanovení § 101 c a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

11 *Programové prohlášení vlády* [online]. 2026, 5. ledna 2026 [cit. 2026-01-25]. Dostupné z: <https://vlada.gov.cz/cz/vlada/programove-prohlaseni/programove-prohlaseni-vlady-224629/>.

12 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/55/EU ze dne 16. dubna 2014 o elektronické fakturaci při zadávání veřejných zakázek.

13 *Programové prohlášení vlády* [online]. 2026, 5. ledna 2026 [cit. 2026-01-25]. Dostupné z: <https://vlada.gov.cz/cz/vlada/programove-prohlaseni/programove-prohlaseni-vlady-224629/>.

14 Například ministr financí Zbyněk Stanjura v roce 2024 uvedl v tiskové zprávě, že: „ViDA [...] časem nahradí souhrnné hlášení a dobrovolně může nahradit i kontrolní hlášení.“ Tisková zpráva nicméně neobsahuje informaci, zda a případně kdy by k tomu mělo dojít.

15 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

# Přeshraniční procesní režimy v oblasti DPH – současný stav a možnosti ke zjednodušení v zájmu podnikatelů a daňové správy



**Mag. Dr. Stefanie Geringer,**  
katedra finančního práva  
Univerzity ve Vídni, katedra  
finančního práva a národního  
hospodářství MUNI\*

## 1. Úvod

Daň z přidané hodnoty (DPH) patří mezi daně, které jsou ve značném rozsahu harmonizovány na úrovni Evropské unie (EU). Harmonizace práva DPH se tradičně věnovala hmotněprávním aspektům, jako jsou předmět daně, osoba povinná k dani a základ daně. Postupem času se však harmonizační snahy zaměřily stále více na procesní aspekty DPH, včetně přeshraničních procesních režimů. Přeshraniční procesní režimy mají za cíl zjednodušit přeshraniční hospodářské aktivity a současně zlepšovat efektivitu daňové kontroly. Ačkoliv k těmto cílům bezpochyby přispívají, mohou samy o sobě představovat zdroj zvýšené zátěže a dodatečných nákladů, a to kvůli rozdílným podmínkám a rozdělení do samostatných procesů.

Tento článek popisuje kroky v harmonizaci procesního práva DPH a vysvětluje roli a význam přeshraničních procesních režimů.

V tomto kontextu ukazuje potenciál a benefity daných režimů, a zároveň upozorňuje na překážky a problémy zvláštních režimů s rozdílnými podmínkami v praxi. Článek rovněž poukazuje na možnosti harmonizace a konsolidace existujících režimů ve společném zájmu podnikatelů a daňové správy.

## 2. Počátky a vývoj procesního práva DPH na úrovni dnešní EU

DPH stála v centru pozornosti evropského zákonodávce již od začátku projektu dnes známého jako „Evropská unie“<sup>1</sup> a to vzhledem k jejímu úzkému propojení s jádrem evropské integrační myšlenky, jímž je vytvoření a zajištění fungování vnitřního trhu s vlastnostmi srovnatelnými s trhem národním.<sup>2</sup> Ve zprávě odborné komise z roku 1962, již předsedal německý ekonom *Fritz Neumark* (takzvaná „Neumarkova zpráva“), byla výslovně formulována potřeba harmonizace daní z obratu z důvodu jejich přímého vlivu na vytvoření cen a následně na podmínky hospodářské soutěže.<sup>3</sup> Na tuto zprávu navázala činnost komise EHS, která vyvrcholila přijetím První a Druhé směrnice o DPH z roku 1967, jež stanovily zásady společného systému DPH.<sup>4</sup>

Tato počáteční harmonizační opatření však byla omezená, co se týká procesní úpravy: Příslušná ustanovení regulovala zejména povinnosti v oblasti fakturace, vedení účetnictví a daňové evidence, podávání daňových přiznání a placení daně, zatímco otázky registrace zůstávaly mimo jejich rámec. Současné příslušné předpisy poskytovaly členským státům značný prostor pro uplatnění ná-

\* Mag. Dr. Stefanie Geringer je výzkumným odborníkem na katedře finančního práva Univerzity ve Vídni a na katedře finančního práva a národního hospodářství Masarykovy univerzity v Brně. Je také daňovou poradkyní v kanceláři BDO Austria a členkou rakouské komory daňových poradců a auditorů (č. 241295).

1 Již v rámci Evropského společenství uhlí a oceli se věnovala takzvaná „Tinbergenova komise“ dopadům daní z obratu na společný trh. Srov. de la FERIA, R. *VAT and the EC Internal Market: The Shortcomings of Harmonisation*. Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper 09/29, s. 2–3. Dostupné z: <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/sitefiles/wp0929.pdf> [2. 2. 2026].

2 Viz čl. 26 Smlouvy o fungování EU (konsolidované znění), Úř. věst. C 202, 7. 6. 2016, s. 47.

3 Viz Komise EHS, *Rapport du comité fiscal et financier*, s. 42. Dostupné z: <https://aei.pitt.edu/33686/1/A220.pdf> [2. 2. 2026].

4 První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. 4. 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, Úř. věst. 71, 14. 4. 1967, s. 1301; Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. 4. 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty, Úř. věst. 71, 14. 4. 1967, s. 1303.

rodních specifík prostřednictvím různých voleb a výjimek, což jim umožňovalo přizpůsobit procesní postupy vlastním potřebám a zájmům. Právní úprava registrace osob povinných k dani byla přijata až v Šesté směrnici o DPH z roku 1977,<sup>5</sup> spolu s ustanoveními o administrativních zjednodušeních a s předchůdcem dnešního čl. 273 směrnice o DPH.<sup>6</sup> Ten umožňuje členským státům ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům.<sup>7</sup> Po zakotvení základních principů správy DPH ve vnitrostátních situacích se evropský zákonodárce zaměřil na úpravu vracení daně osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě či mimo EHS. Příslušnými právními akty byly Osmá a Třináctá směrnice o DPH.<sup>8</sup>

Od té doby přibýly v legislativě EU procesní ustanovení týkající se správy DPH. Procesní právo DPH totiž bylo předmětem mnohých novel, jež měly zejména za cíl upřesnit a modernizovat správu DPH ve světle globalizace a digitalizace hospodářství.<sup>9</sup> Část se týkala existujících procesních úprav, především v oblasti fakturace. Jiné novelty zavedly nové přeshraniční procesní režimy, které lze považovat za nejvýznamnější inovaci procesního práva DPH v EU. Právě jim se bude věnovat tento článek.

### 3. Přeshraniční procesní režimy v oblasti DPH

Výrazem „přeshraniční procesní režimy“ se v tomto článku označují zvláštní procesní režimy v oblasti DPH, jejichž podstatným znakem je účast daňových orgánů alespoň dvou členských států. Článek se zaměřuje na přeshraniční procesní režimy v rozsahu, v jakém se týkají osob povinných k dani (a nepřímo také jejich poradců), přičemž se blíže nevěnuje pravidlům přeshraniční administrativní spolupráce dle nařízení (EU) č. 904/2010.<sup>10</sup>

Zavedení prvního přeshraničního procesu spočívalo v povinném podávání souhrnných hlášení a je úzce spojeno s odstraněním daňových hranic v rámci takzvané Maastrichtské smlouvy. Zrušení kontrol na hranicích členských států vyžadovalo jiný způsob sledování pohybu zboží uvnitř Společenství, a to skrze přeshraniční

system souhrnných hlášení.<sup>11</sup> Souhrnná hlášení je nutné podat navíc k běžným hlášením pro vybrané transakce vůči podnikatelům (tzv. B2B transakce) do jiných členských států.<sup>12</sup> Jedná se o dodání zboží podle čl. 138 směrnice o DPH a, po změně pravidel místa poskytnutí služeb v roce 2010,<sup>13</sup> také o poskytnutí služeb podle čl. 196 směrnice o DPH. Souhrnná hlášení obsahují agregované informace o transakcích s jednotlivými příjemci v příslušném období a takto jsou sdílána mezi členskými státy za účelem kontroly. Povinnost podávání souhrnných hlášení podle práva EU existuje pro dodavatele, zatímco členské státy mají podle směrnice volbu, jestli požadují souhrnná hlášení i od příjemců zboží či služeb.

Světovou novinkou byly i zvláštní režimy jednoho správního místa („One Stop Shop“, „OSS“). Na rozdíl od souhrnných hlášení je použití OSS volitelné. Režimy OSS umožňují osobám povinným k dani deklarovat vybrané transakce s místem plnění DPH v jiných členských státech a odvést odpovídající daně prostřednictvím správce daně v členském státě, ve kterém mají své sídlo, anebo – v případě podnikatelů bez sídla a stálých provozoven v EU – v členském státě identifikace. Tímto způsobem se mohou osoby povinné k dani pro tyto transakce vyhnout registraci v každém členském státě určené. Dějiny OSS začaly pilotním projektem zaměřeným na elektronické služby poskytované podnikateli ze třetích zemí spotřebitelům v EU, potom známým jako „Mini OSS“ či „MOSS“. Ten se zjevně ukázal jako úspěšný, a proto byl tento model krok za krokem rozšiřován a aplikován i na další transakce se spotřebiteli (tzv. B2C transakce). Dnes existují tři typy OSS:

- zvláštní režim pro distanční prodeje zboží uvnitř EU, vnitrostátní dodání zboží přes elektronické platformy, a poskytování služeb podnikatelů s usazením v EU spotřebitelům v EU („EU OSS“, „režim EU“);<sup>14</sup>
- zvláštní režim pro poskytnutí služeb podnikatelů s usazením mimo EU spotřebitelům v EU („Non-EU OSS“, „režim mimo EU“); a
- zvláštní režim pro dovoz zboží v rámci distančního prodeje zboží, jejichž hodnota nepřesahuje 150 EUR („Import OSS“ či „IOSS“, „dovozní režim“).<sup>15</sup>

5 Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), Úř. věst. L 145, 13. 6. 1977, s. 1.

6 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1.

7 Srov. GERINGER, S. United in Diversity: Historical Explanations for the Limited Harmonisation of VAT Procedural Law in the EU. In: HARRIS, P., de COGAN, D. (eds.): *Studies in the History of Tax Law Vol 12*. Oxford: Hart Publishing, 2025, s. 297–298.

8 Osmá směrnice Rady ze dne 6. 12. 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku, Úř. věst. L 331, 27. 12. 1979, s. 11; Třináctá směrnice Rady ze dne 17. 11. 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství, Úř. věst. L 326, 21. 11. 1986, s. 40.

9 Srov. GERINGER, S. United in Diversity: Historical Explanations for the Limited Harmonisation of VAT Procedural Law in the EU. In: HARRIS, P., de COGAN, D. (eds.): *Studies in the History of Tax Law Vol 12*. Oxford: Hart Publishing, 2025, s. 316–317.

10 Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. 10. 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, Úř. věst. L 268, 12. 10. 2010, s. 1.

11 Komise EHS, *Proposal for an amendment to the proposal for a Council Directive supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC – Transitional arrangements for taxation with a view to establishment of the internal market*, COM(90) 182 final, s. 28–29 [dokument neexistuje v české verzi].

12 Výjimky se aplikují v případě, že podnikatelé jsou považováni za spotřebitele za účelem přeshraničních transakcí (např. malé podniky).

13 Skrze směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. 2. 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby, Úř. věst. L 44, 20. 2. 2008, s. 11.

14 Vzhledem k distančním prodejům a poskytování služeb se aplikuje vůči podnikatelům se sídlem v EU hodnotová hranice ve výši 10 000 eur.

Od 1. července 2028 se bude aplikovat čtvrtý OSS zaměřený na přemístění zboží do jiného členského státu EU. Půjde o první režim OSS, který se nebude týkat B2C transakcí. Současně se bude rozšiřovat oblast použití EU OSS na všechna vnitrostátní dodání zboží a dodání zboží podle čl. 36, 37, 38 a 39 směrnice o DPH. Jedná se o opatření směrem k jediné registraci DPH v EU („Single VAT Registration“) v rámci iniciativy „DPH v digitálním věku“ („VAT in the Digital Age“, „ViDA“).<sup>16</sup>

Pozoruhodné je, že další přeshraniční procesní režimy rovněž fungují na principech OSS. Tyto principy se takto obdobně uplatňují pro režim vrácení daně týkající se podnikatelů se sídlem v jiných členských státech EU zavedený směrnicí 2008/9/ES<sup>17</sup> a pro nový přeshraniční zvláštní režim pro malé podniky.<sup>18</sup> Použití režimu směrnice 2008/9/ES je povinné, pokud, jednoduše řečeno, podnikatel nemá ani usazení, ani povinnost k registraci za účelem DPH v příslušném členském státě. V případě usazení či povinné registrace v členském státě totiž musí žádat o vrácení daně v běžném národním daňovém řízení. Přeshraniční režim pro malé podniky je spojen s možností aplikovat příslušné osvobození od DPH od roku 2025 i na transakce s místem plnění v jiných členských státech než v členském státě usazení. Malé podniky, které chtějí toto osvobození využívat i přeshraničně, se musí do režimu registrovat a v jeho rámci každý kvartál podávat hlášení správci daně v členském státě usazení, jenž funguje jako jednotné kontaktní místo.

ViDA přinese i další – a dosud poslední – změnu v oblasti přeshraničních procesních režimů v oblasti DPH. Od 1. července 2030 bude namísto souhrnných hlášení vyžadováno podávání digitálních výkazů. Na rozdíl od souhrnných hlášení se digitální výkaznictví zaměří na jednotlivé transakce a podle ustanovení EU se bude týkat dodavatelů i příjemců zboží či služeb. Členské státy však budou mít možnost osvobodit příjemce od povinnosti předkládat digitální výkazy.<sup>19</sup>

#### 4. Je na čase přemýšlet o harmonizaci a konsolidaci přeshraničních procesních režimů?

Přeshraniční procesní režimy DPH přinesly nepochybně výrazné výhody. Zejména umožňují osobám povinným k dani deklarovat vybrané transakce a odvést odpovídající daň v členském státě, v němž mají své sídlo. Současně tyto režimy přispívají i ke zjednodušení kontroly v rámci správy daně.

Je však důležité zdůraznit, že dnešní přeshraniční procesní režimy jako celek zjevně zvyšují komplexitu daňového systému. Jednotlivé přeshraniční procesní režimy DPH se totiž mezi sebou výrazně liší a jejich požadavky nejsou jednotné. V některých režimech například hraje klíčovou roli usazení osoby povinné k dani, zatímco v jiných nikoli. Období, za která se podávají hlášení, se taktéž může lišit – může jít o měsíc, kvartál, anebo období mezi třemi měsíci až jedním rokem. Ačkoliv jsou lhůty pro podávání hlášení momentálně spíše jednotné, bude se situace stávat složitější se zavedením digitálního výkaznictví, které počítá s výrazně kratší lhůtou pěti dnů. Rovněž určení příslušného správce daně není jednotné. V závislosti na konkrétním režimu může jít o jeden nebo více daňových orgánů, a to v členském státě usazení, odeslání a/nebo určení. Stejně tak se může lišit i lhůta pro vystavení daňových dokladů, neboť mimo oblast souhrnných hlášení a budoucího digitálního výkaznictví nedošlo v této oblasti k plné harmonizaci. Uvedené příklady ilustrují praktické výzvy v oblasti tax compliance spočívající zejména v nutnosti sledovat a správně aplikovat různé podmínky jednotlivých režimů tak, aby byly příslušné hlášení a podání učiněny řádně a včas.

Tyto požadavky se navíc mohou dále lišit i mezi jednotlivými členskými státy v oblastech, ve kterých směrnice o DPH ponechává členským státům více než jednu možnost implementace. Patří sem například období pro podávání souhrnných hlášení nebo lhůty pro vystavování daňových dokladů. Tyto rozdíly představují další výzvy výše popsaného typu.

Situaci dále komplikují institucionální faktory. Jednotlivé režimy fungují odděleně, což mimo jiné znamená, že může být nutné podávat stejné informace přes různé formuláře či platformy.

V současnosti probíhá intenzivní debata o reformě správy DPH, která se často zaměřuje na harmonizaci a případně i částečnou centralizaci na úrovni EU.<sup>20</sup> Zdá se však, že v těchto diskusích zatím chybí širší debata o potenciálu zjednodušení existujícího stavu. Pozitivně lze hodnotit možnost deklarovat přemístění zboží do jiného členského státu prostřednictvím režimu OSS, nebo zavedení harmonizovaného systému digitálního výkaznictví namísto dosavadních fragmentovaných systémů souhrnných hlášení. Stejně důležité by však bylo usilovat o to, aby osoby povinné k dani nemusely sledovat a aplikovat požadavky stále většího počtu zvláštních režimů, z nichž každý má svá specifika.

15 Detailně k vývoji zvláštních režimů jednoho správního místa GERINGER, S. United in Diversity: Historical Explanations for the Limited Harmonisation of VAT Procedural Law in the EU. In: HARRIS, P., de COGAN, D. (eds.): *Studies in the History of Tax Law Vol 12*. Oxford: Hart Publishing, 2025, s. 309–310.

16 Viz směrnice Rady (EU) 2025/516 ze dne 11. 3. 2025, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o pravidla DPH pro digitální věk, Úř. věst. Řada L, 25. 3. 2025.

17 Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. 2. 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě, Úř. věst. L 44, 20. 2. 2008, s. 23.

18 Právním základem na úrovni EU je směrnice Rady (EU) 2020/285 ze dne 18. 2. 2020, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o zvláštní režim pro malé podniky, a nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o správní spolupráci a výměnu informací za účelem sledování správného uplatňování zvláštního režimu pro malé podniky, Úř. věst. L 62, 2. 3. 2020, s. 13.

19 Srov. GERINGER, S. United in Diversity: Historical Explanations for the Limited Harmonisation of VAT Procedural Law in the EU. In: HARRIS, P., de COGAN, D. (eds.): *Studies in the History of Tax Law Vol 12*. Oxford: Hart Publishing, 2025, s. 307.

20 Viz např. LEJEUNE, I. *Au secours de la TVA: It Is Time for a True Union VAT System to Benefit Businesses, Member States and the EU Budget*. *International VAT Monitor*. 2024, roč. 35, č. 6, s. 261.

Tabulka: Přehled vybraných požadavků stávajících a budoucích přeshraničních procesních režimů DPH relevantních pro osoby povinné k dani se sídlem v EU (sestaven autorkou)

	Souhrnná hlášení	Vracení daně dle směrnice 2008/9/ES	EU OSS	IOSS
<b>Usazení (případně kritérium bránící používání zvláštního režimu)</b>	–	Sídlo ekonomické činnosti, stálá provozovna, bydliště, místo, kde se podnikatel obvykle zdržuje	Sídlo ekonomické činnosti, stálá provozovna	–
<b>Období hlášení</b>	Měsíc (kvartál)	3 měsíce až 1 rok (obecně)	Kvartál	Měsíc
<b>Lhůta hlášení</b>	Do konce následujícího měsíce	Do 30. 9. následujícího roku	Do konce následujícího měsíce	Do konce následujícího měsíce
<b>Příslušný/é úřad/y</b>	Členský stát odeslání/určení	Členský stát usazení	Členský stát usazení	Členský stát usazení
<b>Lhůta pro vystavování faktury</b>	Do 15. dne následujícího měsíce	Národní předpisy	Národní předpisy	Národní předpisy
	<b>Zvláštní přeshraniční režim pro malé podniky</b>	<b>OSS pro přemístění zboží do jiného členského státu (od 1. 7. 2028)</b>	<b>Digitální výkaznictví (od 1. 7. 2030)</b>	
<b>Usazení (k určení členského státu identifikace)</b>	Sídlo ekonomické činnosti	–	–	
<b>Období hlášení</b>	Kvartál	Měsíc	(Spojeno s jednotlivou transakcí)	
<b>Lhůta hlášení</b>	Do konce následujícího měsíce	Do konce následujícího měsíce	Do 5. dne od vystavování faktury / od konce příslušné lhůty	
<b>Příslušný/é úřad/y</b>	Členský stát usazení	Členský stát usazení	Členský stát odeslání/určení	
<b>Lhůta pro vystavování faktury</b>	Národní předpisy (případně se aplikují zjednodušení)	–	Do 10 dnů od dodání či poskytnutí / od platby před dodáním či poskytnutím	

V tomto směru existuje značný potenciál ke snížení administrativní zátěže a souvisejících nákladů. Zákonnodárce EU by mohl zvážit cestu ke zjednodušení a případně i propojení různých typů OSS. Dále by se mohlo vyplatit prověřit možnost integrace zvláštního režimu pro vracení daně dle směrnice 2008/9/ES do EU OSS. Některé iniciativy směřují správným směrem: Evropská komise nedávno zadala studii, jejímž cílem bylo analyzovat potenciál reformy společného systému DPH. Část studie se přitom věnovala tématu integrace přeshraničního režimu vracení daně do EU OSS.<sup>21</sup> Lze doufat, že ze studie vyplynou konkrétní návrhy změn – konečně ve společném zájmu podnikatelů i daňové správy.

## 5. Závěr

Opatření spojená s přeshraničními procesními režimy DPH měla za cíl snížit náklady a administrativní zátěž podnikatelů působících v přeshraničním obchodě. Navzdory obecnému pozitivnímu vývoji se však ukazuje tendence řešit existující překážky prostřednictvím izolovaných procesních režimů, což činí správu DPH nadále složitou. V této souvislosti se proto jeví jako vhodné uvažovat o konsolidaci současného právního stavu, aby přeshraniční procesní režimy DPH využily svůj veškerý potenciál ke zjednodušení přeshraničního obchodu. ■

21 Viz PETITJEAN, S. European Commission Study Revives VAT Agency Idea. *Tax Notes International*. 28. 4. 2025, č. 118, s. 578–9.

# Kemwater v praxi

Pokud hovoříme o problematice důsledků judikatury ve věci Kemwater,<sup>1</sup> v ústředí problematiky vnímám prokazování hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v podobě přijetí plnění o osoby v postavení plátce DPH.



**Mgr. Václav Čepelák,**  
daňový právník, člen litigačního  
oddělení BDO Legal s. r. o.

Tato oblast je v odborných kruzích stále předmětem živých diskuzí a dokládá to i odborná publikační činnost, jak starší, tak z poslední doby. Aktuálně lze jen v Bulletinu Komory daňových poradců vzpomenout na dva články z loňského roku věnující se tomuto tématu: **Nárok na odpočet DPH a deklarovaný dodavatel**<sup>2</sup> nebo **Deklarovaný dodavatel v daních z příjmů a dani z přidané hodnoty**<sup>3</sup>. Nebudu proto opakovat teze uvedených zdrojů, ale budu z nich a z jejich znalosti naopak vycházet, popř. na ně odkazovat.

Na úvod jen shrňme, že dle judikatorní linie „Kemwater“ může plátce DPH pro obhájení svého nároku na odpočet daně z hlediska přijetí plnění od plátce DPH prokázat buď to, že mu plnění dodal právě ten dodavatel (plátce DPH), který je uveden na daňovém dokladu (tj. tzv. deklarovaný dodavatel), nebo že mu plnění dodala jiná osoba – skutečný dodavatel (odlišný od toho původně deklarovaného), který je buď konkrétně identifikován a jeho totožnost je tedy známa, nebo plnění přijal od neidentifikované osoby, která ale vzhledem k okolnostem případu musela být při tomto dodání v postavení plátce DPH.

Cílem tohoto článku je zamyšlení se nad skutečnou praktickou možností plátce daně, který přijal plnění, prokázat, že mu toto plnění dodala osoba v postavení plátce DPH, v situaci, kdy je zpochybně původní dodavatel – uvedený na daňovém dokladu, který

má odběratel k dispozici a který správci daně v rámci prokazování svých daňových povinností předložil, a hlavně, o němž odběratel dle svého přesvědčení do té doby legitimně věřil, že to byl právě on, kdo mu předmětná plnění dodal.

Pro rozptýlení možných pochybností bych rád hned v úvodu zdůraznil, že tento článek nemá směřovat k jakékoliv obhajobě podvodných či jinak nezákonných jednání, jako jsou fiktivní fakturace či vědomá účast na daňovém podvodu. Inspirace k tvorbě článku vzešla z praktických zkušeností a z dostupné judikatury, kdy v praxi často dochází k prokázání skutečné existence plnění a jeho klíčových parametrů, není konstatována existence podvodného řetězce<sup>4</sup>, ovšem z důvodu neprokázání podmínky přijetí zdanitelného plnění od osoby v postavení plátce DPH je nárok na odpočet DPH příjemci plnění stejně odejmut.

*„Má-li jít o (přijaté) zdanitelné plnění, musí být uskutečněno plátcem daně. Jde tak o jednu z okolností, která je předmětem prokazování naplnění podmínky vzniku nároku na odpočet daně. Rozhodovací praxe přitom ukázala, že ne vždy dojde k prokázání konkrétní osoby poskytující plnění (dodavatele zboží či poskytovatele služby).“<sup>5</sup>*

Z tohoto hlediska se judikatura ve věci Kemwater ukázala pro příjemce plnění jako pozitivní a podporující jejich nároky a postavení. Nicméně v kontextu celého komplexu zákonných a dále judikaturou rozvedených pravidel prokazování nároku na odpočet DPH může být aplikace judikatorní linie Kemwater v praxi mnohdy velmi omezená a k tomu často staví plátce daně, prokazujícího své nároky, do „schizofrenní“ situace.

## Důkazní břemeno: hmotněprávní podmínky vs. podvod

Jeden z klíčových aspektů dané problematiky se týká rozložení důkazního břemene mezi správce daně a plátce daně. **V rámci dokazování hmotněprávních podmínek** nároku na odpočet DPH

1 Základem této judikatorní linie „Kemwater“ jsou zejm. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20 a na něj navazující rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208.

2 OUDES, F., Bulletin Komory daňových poradců č. 2/2025

3 ROZEHNAL, T., PAPULOVÁ, M., ŠVANCARA, D., Bulletin Komory daňových poradců ČR č. 4/2025.

4 Samozřejmě otázka zkoumání splnění hmotněprávních podmínek předchází možnému prokazování zaviněného zapojení do daňového podvodu, nicméně zde chce autor akcentovat, že se často jedná např. o případy, kde ani není správcem daně učiněn závěr o existenci podvodného řetězce jako takového. A není tím ani myšleno, že by správce daně musel ne/existenci podvodného řetězce daňovému subjektu při prokazování hmotněprávních podmínek sdělovat.

5 MÁLEK, O. Osvobození od DPH při dodání zboží do EU ve světle rozsudku Kemwater ProChemie. Daně a finance, 2023, č. 1–4, s. 15.

platí základní rozložení důkazního břemene při správě daní, a tedy že plátce je povinen prokázat veškeré skutečnosti, které povinné uvádí v daňovém tvrzení a v dalších podáních, přičemž „*je-li správce daně relevantně zpochybněna, či dokonce vyvrácena věrohodnost daňových dokladů, které daňový subjekt k prokázání jím tvrzených skutečností správci daně předložil, důkazní břemeno nese stále daňový subjekt. [...] Zároveň platí, že není povinností daňových orgánů předestřít vlastní verzi skutkového děje, jejich povinností je prokázat, že o souladu případu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby*“.<sup>6</sup>

Přičemž k prokázání těchto *vážných a důvodných pochyb* správce daně nemusí prokázat odlišný skutkový průběh, ovšem je „*povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno*“.<sup>7</sup>

To v praxi znamená, že plátce daně předkládá správci daně důkazy, v první řadě daňový doklad ke konkrétnímu přijatému plnění, následně i smlouvy, objednávky, předávací protokoly, potvrzení o platbách, o dopravě atd., a správce daně proti tomu staví své pochybnosti, pramenící například z nesouladu mezi jednotlivými doklady, z nesouladu mezi doklady a tvrzenými skutečnostmi, a v případech vedeného prokazování dodavatele v postavení plátce DPH v praxi bývají významným zdrojem pochybností i okolnosti čistě na straně osoby dodavatele.

„*Osoba dodavatele je však z hlediska prokazování nároku komplikovanější, protože problémy se koncentrují právě u ní, tedy mimo sféru daňového subjektu. [...] Základní zdroj pochybností správce daně poté vychází z osoby dodavatele. Nejčastějším spouštěčem kontrolní činnosti bývá nekontaktnost takové osoby, tj. nemožnost jednat s jejími představiteli, často spojená s existencí tzv. virtuálního sídla. S těmito skutečnostmi pak jde ruku v ruce nepodávání daňových tvrzení, popř. jejich podávání, avšak následná nemožnost jejich prověření*“.<sup>8</sup>

K tomu dodejme, že odnětí odpočtu na DPH nelze postavit čistě jen na nedosažitelnosti osoby dodavatele. „*Vážné a důvodné pochyby nesmí vycházet čistě z nekontaktnosti osoby dodavatele, naopak musí být „vytuzeny“ dalšími zjištěními, která ve svém souhrnu umožní oprávněně po daňovém subjektu vyžadovat určitou míru obezřetnosti, tj. existenci dalších důkazních prostředků*“.<sup>9</sup>

Konstrukce pochybností správce daně, na jejichž základě je schopen odejmout plátcovi odpočet na DPH pro neprokázání naplnění hmotněprávní podmínky v podobě přijetí plnění od osoby v postavení plátce DPH, se obsahově podstatným způsobem překrývá se skutečnostmi a pochybnostmi, které správce daně prokazuje v případě snahy o prokázání nedbalostního zapojení plátce do podvodného řetězce na DPH. Ovšem zatímco v případě prokazování nedbalostního zapojení do podvodu na DPH leží důkazní břemeno ohledně této skutečnosti na správci daně, tj. nestačí mu prokázat jen pochybnosti o skutkovém stavu; pak v případě prokazování hmotněprávní podmínky přijetí plnění od plátce DPH stačí správci daně prokázat své „pochybnosti“, tj. zpravidla existenci určitých rozporů. Přičemž nezapomeňme, že v případě prokazování daňového podvodu musí správce daně nejdříve prokázat existenci samotného podvodu. „*Odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení plátce daně do daňového podvodu vyžaduje silnější argumentační úsilí správce daně*<sup>10</sup>, a to tak, aby bylo na trestně právním standardu prokázáno, že plátce daně se zapojil do daňového podvodu, nebo o tomto zapojení mohl a měl vědět“.<sup>11</sup>

**Odepření nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání dodavatele v postavení plátce DPH je tak pro správce daně podstatně jednodušší. Přičemž do velké míry stojí na totožných prokazovaných skutečnostech.**

## Pochybnosti zjištěné ex post a role správce daně

V praxi se setkáváme s případy, kdy plátce daně přijímá plnění od konkrétního dodavatele, provede ověření, že je dodavatel řádně vedený v registru plátců DPH, že není nespolehlivým plátcem, že zveřejnil účty pro účely DPH a na tyto účty mu plátce-odběratel hradí platby za přijatá plnění. Smluvní vztah má nastavený standardně jako u jiných dodavatelů. Dotčená přijatá (a uskutečněná) plnění obě strany vykazují ve svých kontrolních hlášeních – jinak by byl odběratel velmi brzy kontaktován svým správcem daně, který by začal nesoulady v kontrolních hlášeních řešit. Takto probíhá smluvní vztah a přijímání plnění a uplatňování daňových odpočtů často mnoho měsíců nebo několik let, přičemž příjemce plnění dle svého přesvědčení legitimně věří, že přijímá zdanitelná plnění od tohoto svého deklarovaného dodavatele.

6 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2025, č. j. 4 Afs 185/2024-46.

7 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2021, č. j. 7 Afs 44/2021-29 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86.

8 Deklarovaný dodavatel v daních z příjmů a dani z přidané hodnoty, ROZEHNAL, T., PAPULOVÁ, M., ŠVANCARA, D., in Bulletin Komory daňových poradců ČR č. 4/2025.

9 Deklarovaný dodavatel v daních z příjmů a dani z přidané hodnoty, ROZEHNAL, T., PAPULOVÁ, M., ŠVANCARA, D., in Bulletin Komory daňových poradců ČR č. 4/2025.

10 Fakticky dochází k přenesení důkazního břemene o existenci skutečností pro odmítnutí nároku na odpočet DPH na správce daně. K tomuto blíže SEJKORA, T. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, s. 109 a násl.

11 MÁLEK, O. *Ozvěny rozsudku SDEU ve věci Kemwater ProChemie*. Daně a finance, 2022, č. 1–4, s. 17. *Usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020, Vikingo, ve věci C-610/19*.

Následně ale začne tuto daňovou povinnost prověřovat správce daně a v rámci toho se plátce (příjemce plnění) od správce daně dozví, že jeho dodavatel např. se správcem daně nekomunikuje, neplní si své daňové povinnosti, nemá v evidenci ČSSZ žádné zaměstnance, nemá v majetku nemovité věci ani vozidla, na jeho bankovních účtech probíhaly nestandardní pohyby apod. Často se jedná o prověřování činěná až po ukončení obchodní spolupráce plátce s jeho dodavatelem a plátce (příjemce plnění) po ukončení spolupráce může rovněž narazit na nekontaktnost statutárního orgánu dodavatele, nedosažitelnost dalších osob dříve vystupujících za dodavatele, na skutečnost, že se dodavatel po ukončení spolupráce s ním stal nespolehlivým plátcem (nespolehlivou osobou), a podobně.

Přitom se ale jedná o případy, kdy správce daně nekonstatuje daňový podvod, ale prokazují se čistě hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH. V řízení je například typicky prokázáno, že se předmětná zdanitelná plnění skutečně udála (prokázána fakticitou plnění), platby byly realizovány na bankovní účty, plátce (příjemce plnění) se setkal se členem statutárního orgánu a podepsali smlouvu a byl v pravidelném kontaktu s provozními pracovníky vystupujícími jménem jeho deklarovaného dodavatele.

A správce daně své pochybnosti o tom, že dodavatelem nebyl deklarovaný dodavatel, na jejichž základě odejme plátci nárok na odpočet daně, zakládá a z podstatné míry pokazuje právě zjištěními ohledně deklarovaného dodavatele, která nebyla a reálně ani nemohla být v době obchodní spolupráce plátci (příjemci plnění) dostupná nebo která neplatila v čase, kdy probíhalo dodání zdanitelných plnění, popř. to ještě dále podpoří formálními nedostatky spolupráce (nedodržení písemných smluvních ujednání).

V tuto chvíli se situace při prokazování nároku na odpočet DPH velmi zřetelně podobá situaci, kdy správce daně (po prokázání existence podvodného řetězce na DPH) plátci daně prokazuje nedbalost při zapojení se do podvodného řetězce. Ovšem jak bylo popsáno výše, s nižšími důkazními nároky kladenými na správce daně a bez výslovně předpokládané možnosti vyvinění se ze strany plátce daně cestou prokázání přijetí dostatečných preventivních opatření, když v rámci podvodů na DPH bylo judikaturou již opakovaně popsáno, že „subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu“.<sup>12</sup>

Z tohoto hlediska vnímám procesní postavení plátce při prokazování splnění hmotněprávních podmínek u nároku na odpočet daně neodůvodněně slabší než v případě, kdy je prokazováno jeho nedbalostní zapojení do podvodu na DPH. Lze namítnout,

že si tyto situace v žádném případě nekonkurují, neboť případné prokazování daňového podvodu a zaviněné účasti na něm přichází v úvahu až tehdy, kdy jsou hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH prokázány. **Nicméně to, co v praxi vnímám jako problematické, je fakt, že jsou výše uvedené skutečnosti, plátci daně dříve neznámé, přičítány při prokazování hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně k tíži plátci-odběrateli stejně intenzivně jako v případě prokazování zapojení do podvodu na DPH. Domnívám se, že by mělo být prokazování hmotněprávních podmínek více „neutrální“ a „objektivní“. Správce daně by přitom měl být méně vyšetřovatelem a žalobcem a více nezávislým arbitrem zohledňujícím pochybnosti striktně ve prospěch plátce daně.**

Můj dojem ze zažitých dokazování však je opačný, správce daně, vědom si nezákonného jednání dodavatele zdanitelných plnění, velmi striktně přičítá odběrateli k tíži vše, co je možné. Ten se tak ze svého pohledu a přesvědčení nezaviněně dostává do situace, kdy je mu odňat (nepřiznán) nárok na odpočet daně, neboť si nezajistil dostatečnou „auditní stopu“. Přičemž se od správce daně pak dozvídá, že pokud si nevytvořil skutečně precizní auditní (důkazní) stopu uskutečnění daných plnění, nemohl už od počátku očekávat, že v případě zpochybnění ze strany správce daně svůj nárok na odpočet daně obhájí.

Tento postoj správce daně v zásadě nachází zastání u správních soudů, když i „Nejvyšší správní soud shrnuje, že mají-li údaje uvedené na daňovém dokladu obstat jako odraz skutkového stavu i přes pochybnosti, které k určité transakci důvodně vyslovil správce daně, musí být podpořeny dalšími provedenými důkazy, které správcem daně nebyly zpochybněny, například těmi, které tvoří výše popsanou auditní stopu dané transakce. Nedisponuje-li daňový subjekt takovými důkazními prostředky, resp. neprokáže-li správnost uvedených údajů, nelze mu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty přiznat“.<sup>13</sup> Přičemž správní soudy se navíc pochopitelně nerady pouštějí do detailního přezkoumávání důkazů, v kterýchžto detailech se ale někdy skrývá klíč k pochopení podstaty „příběhu“ dané kauzy. Navíc když jakýkoliv hodnotitel vnímá, že se dodavatel zřejmě dopustil nějakého porušování svých daňových povinností, a proto už je a priori pocitově nespravedlivé nárok na odpočet z plnění od něj přijatých přiznat. Byť není konstatován daňový podvod ani jakékoliv vědomé zapojení plátce-odběratele do „nekalé“ činnosti jeho dodavatele.

Z praxe dále vnímám, že otázky tzv. „na pomezí“ jsou hodnoceny v neprospěch plátce. Například „pokud daňový subjekt s jistotou hraničící se 100% neprokáže, že předmětná plnění opakovaně poskytovala stejná osoba (dodavatel), tak správci daně nic nebrání neuznat nárok na odpočet DPH z titulu nesplnění jedné z hmotněprávních podmínek (deklarovaného dodavatele) s argumentací, že dodávky zboží nebo služeb byly poskytnuty několika osobami, přičemž ani jedna nebyla v po-

12 Rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2025, č. j. 1 Afs 266/2024-101 nebo rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 7. 2006, spojené věci C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel, a ze dne 21. 6. 2012, spojené věci C-80/11 a C-142/11, Mahagében.

13 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2025, č. j. 5 Afs 101/2024-47.

stavení plátce DPH (nepřekročila zákonný limit pro povinnou registraci). Ostatně právě takový přístup zaujal NSS již v několika rozsudcích<sup>14,15</sup>

Dle zkušenosti je právě otázka dodání plnění jednou (totožnou) osobou téměř neprokazatelná a při její obhajobě v praxi nepomáhají ani argumenty, že průběh dodávek byl stejný, hradilo se na stejný účet (mimořádně patřící deklarovanému dodavateli) atd.

Samozřejmě vše, co výše popisují, je otázkou zcela individualizovaných skutečností a dokazování vedených v konkrétních případech, které nelze zcela zobecnit a činit z nich závěry v odborném článku. Na uvedeném jsem chtěl demonstrovat postupy, ať už procesní, či myšlenkové, které se do dokazování promítají a činí na plátce daně velmi vysoké nároky, které jsou v praxi podstatně akcelerované skutečnostmi, které plátce neznal nebo nemohl ovlivnit. V praxi jsou pak klienti velmi překvapeni, jak obtížné je naplnění hmotněprávních podmínek za těchto okolností z jejich strany prokázat.

## Schizofrenní situace

Pod tíhou dvou již výše odkazovaných klíčových rozsudků ve věci Kemwater<sup>16</sup> nastala před několika lety doba, kdy správní soudy začaly houfně vracet případy prokazování dodavatele v postavení plátce DPH zpět do (odvolacího) daňového řízení s tím, že musí správce daně plátcí daně umožnit tvrdit a prokázat alternativního dodavatele v postavení plátce DPH. Judikatura uznává, že plátce daně může své tvrzení, kdo mu plnění dodal, během řízení změnit. Ovšem pak se musí plátce zcela vzdát svého předchozího tvrzení ohledně osoby dodavatele.

Jak vyložila judikatura správních soudů, „[z] rozsudku ve věci Kemwater ProChemie nelze dovozovat možnost daňového subjektu uplatňovat alternativní tvrzení o tom, jak se mohly posuzované transakce uskutečnit. Rozsudek pouze dává možnost daňovému subjektu reagovat na dosavadní skutková zjištění, která vedou k závěru, že deklarovaný dodavatel nebyl skutečným dodavatelem, a změnit svá tvrzení tak, že skutečným dodavatelem je osoba jiná, za specifických okolností dokonce osoba neznámá, avšak prokazatelně plátce daně“<sup>17</sup>

Taková změna tvrzení navíc dle judikatury nemůže nastat bez vnějšího podnětu. „Ani z rozsudku B2 Energy však nelze dovodit, že by daňový subjekt mohl bez jakékoliv indicie nově zcela změnit svá tvrzení. Optikou tohoto rozhodnutí lze případ toliko odlišně právně posoudit. Vrátit věc až do daňového řízení je namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje nějaká skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění.“<sup>18</sup>

To, že plátce daně může měnit své tvrzení ohledně osoby dodavatele pouze v situaci, kdy k tomu je dána nějaká významná „indicie“, nečiní dle mého názoru v praxi problém, neboť je zřejmé, že plátce, který dle svého přesvědčení legitimně věří, že přijal zdanitelné plnění od konkrétního dodavatele (tj. toho deklarovaného na daňovém dokladu), nebude svá tvrzení bez dalšího jen tak měnit.

**Problematickou je však pro takového plátce situace, kdy vyjdou najevo „indicie“, že jeho deklarovaný dodavatel neměl na sebe evidované dostatečné personální a materiální záležitosti atd., a je tedy otázkou, zda mohl plnění skutečně poskytnout, a tedy že to naopak mohl být jiný než deklarovaný dodavatel, kdo plnění ve skutečnosti poskytl.**

Přitom, jak bylo uvedeno výše, plnění se v těchto případech prokazatelně udála, a i deklarovaný dodavatel tato konkrétní plnění vykázal ve svých kontrolních hlášeních. Ovšem dle indicií a pochybností možná někdo „na pozadí“ fungování dodavatele zkusil skutečný stav.

V praxi se tyto „indicie“ plátce DPH (příjemce plnění) dozví od správce daně a mají povahu výše popsaných zjištění ohledně deklarovaného dodavatele, která nebyla v době obchodní spolupráce plátcí (příjemci plnění) dostupná nebo která neplatila v čase, kdy probíhalo dodání zdanitelných plnění. Tyto indicie jsou v rámci dokazování hmotněprávních podmínek nároku na odpočet u odběratele správcem daně do řízení vneseny jako zdroj pochybností správce daně, resp. jako skutečnosti tyto pochybnosti prokazující.

Nejsou to tak skutečnosti, na jejichž základě by správce daně byl nucen pro unesení svého důkazního břemene provádět další dokazování či „vyšetřování“ toho, jak se plnění prokazatelně uskutečnilo.

Plátce daně, který dle svého přesvědčení legitimně věří, že přijal zdanitelné plnění od svého dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu, je tak ve skutečně složité situaci – doteď dle svého přesvědčení legitimně věřil, že přijal zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele. Správce daně poukázal na nová zjištění, která tuto verzi zpochybňují, ale zcela neprokazují jiného plátce jako dodavatele, přičemž sám odběratel prokazující nárok na odpočet nemá pravomoci k tomu, aby vedl další vyšetřování a mohl tak přinést důkazní prostředky pro obhajobu svých tvrzení jasným a prokazatelným poukázáním na jinou konkrétní osobu dodavatele. Přičemž současně jsou jeho možnosti iniciovat další dokazování správcem daně značně limitované – když to hodně zjednoduší, nárokově může plátce v podstatě jen navrhnout svědky a sám předkládat důkazní prostředky.

14 Viz např. rozsudky NSS ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-50, ze dne 18. 8. 2022, č. j. 2 Afs 331/2018-85, a ze dne 7. 7. 2023, č. j. 4 Afs 227/2022-54.

15 Nárok na odpočet DPH a deklarovaný dodavatel, OUDES, F., Bulletin Komory daňových poradců č. 2/2025.

16 Rozsudek soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20 a na něj navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208

17 Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 8. 2024, č. j. 31 Af 49/2022–103.

18 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022–115.

Plátce tak nemůže s určitostí ukázat na jiného dodavatele. Avšak pod tíhou zjištění správce daně připouští, že pokud by nedodal plnění jeho deklarovaný dodavatel, mohl by to být fakticky někdo jiný.

**V tuto chvíli ale plátce doplácí na výše popsané důkazní břemeno tížící při prokazování hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH právě tohoto plátce. Judikatura mu sice dává možnost prokázat jiného dodavatele, ale musel by se zcela vzdát verze, které doteď dle svého přesvědčení legitimně věřil a byla pro něj prokazatelná, jen na podkladě pochybností správce daně (byť slovy judikatury „prokázaných pochybností“).**

Jelikož stále hovoříme o situaci, kdy se plnění tak, jak je plátce vykázal ve svém daňovém přiznání, skutečně událo, pak se nelze tomtuto plátcovi divit, že si snaží stále držet tuto „svoji“ variantu odpovídající skutečnosti, a snaží se ji prokázat. Jak by také mohl být nucen vymýšlet si variantu jinou nebo domýšlet, kdo mohl být nějakým jiným skutečným dodavatelem, o čemž nemá buď vůbec žádné, nebo z dosavadního řízení možná určité mlhavé indície. Bez opravdu velmi precizní „auditní stopy“ mu však tento postoj může uškodit.

Jak to ostatně např. konstatoval Nejvyšší správní soud v případě stěžovatelky, která trvala na prokázání svého na dokladech deklarovaného odběratele a „... po celé daňové i soudní řízení tvrdošijně trvala na tom, že prokázala dodání řepkového oleje deklarovaným odběratelům. Svůj postoj nezměnila ani v návaznosti na rozsudek SDEU ve věci B2 Energy, přestože ji Nejvyšší správní soud vyzval, aby se k němu vyjádřila. Nepřipustila, že by jakékoli třetí subjekty (např. ty, které figurovaly na CMR listech, či měly nějaký vztah k deklarovaným odběratelům) mohly být možnými odběrateli komodity. Za takové tvrzení pak v návaznosti na konstantní argumentaci žalobkyně nelze považovat ani vyjádření ze dne 21. 5. 2024, v němž odkázala na osoby označené na CMR listech v kolonce „odběratel“; v daňovém řízení totiž fakticky popřela, že by se mohlo jednat o skutečné odběratele zboží. Daňové orgány přitom žalobkyni umožnily, aby objasnila, kdo zboží skutečně odebral, jakkoliv zastávaly jiný právní názor, než který plyne z citované judikatury.“<sup>19</sup>

**Takové „umožnění“ tvrdit alternativu reality, v níž plátce věří, tak nemusí být v kontextu výše uvedeného pro plátce žádnou výhodou, protože sám nemůže „vyšetřit“ zastřenou verzi reality. A „tvrdošijné trvání“ na deklarovaném dodavateli se mu může rovněž ve výše uvedeném kontextu vymstít.**

Přítom ještě připomeňme, že ani ke své verzi, které upřímně věří, nemůže plátce nabídnout „alternativu“ pro případ, že by byly pochybnosti správce daně pravdivé. Může pouze „přepnout“ argumentaci na odlišného dodavatele a v tu chvíli se musí dosavadního tvrzení zcela vzdát. Jak uvedl Nejvyšší správní soud, „[Z] rozsudku ve věci Kemwater ProChemie nelze dovozovat možnost daňového subjektu uplatňovat alternativní tvrzení o tom, jak se mohly posuzované transakce uskutečnit“.<sup>20</sup> „Důkazní břemeno může stěžovatelka jen stěžít unést tím, že paralelně tvrdí různé, vzájemně protichůdné verze obchodního případu. [...] Jestliže stěžovatelka tvrdí, že v daňovém řízení předložila ve vztahu k prokázání přijetí lodě Amel právě od společnosti MM GT-Racing značné množství důkazních prostředků a své důkazní břemeno unesla, tvrzení, že skutečným dodavatelem lodi Amel byl Martin Matzke, je s prvotní verzí zjevně rozporné.“<sup>21</sup>

V právě odkazovaném případě Nejvyšší správní soud podobnost s judikaturou Kemwater sice neshledal: „Situace obdobná těmto podstatným skutkovým okolnostem případu Kemwater však v nyní projednávané věci nenastala. Stěžovatelka se, ve zjevné časové souvislosti s judikaturou ve věci Kemwater, pokusila „nabídnout“ možného jiného dodavatele, aniž by bylo zřejmé, jak mohlo k dodání touto osobou, za jinak nezměněných okolností, vůbec dojít.“<sup>22</sup>

Nicméně je nutné si opět položit výše uvedenou otázku: jak precizně je plátce daně schopen doložit (prokázat) alternativního dodavatele plnění, pokud v době probíhající obchodní spolupráce o tomto dodavateli nevyvstávaly žádné pochybnosti, dokonce dodavatel svým jménem uskutečnění plnění přiznával a vykazoval v kontrolních hlášeních. Ovšem současně je dle nových informací možné, že se někdo na pozadí fungování dodavatele dopustil nezákonného jednání a popř. po ukončení spolupráce společnost dodávající plátci své zboží nebo služby přestane fungovat – a jejich vzájemnou spolupráci před správcem daně nepotvrdí. Navíc se plátce uplatňující nárok na odpočet od správce daně dozví, že už za fungování spolupráce se „uvnitř“ jeho dodavatele děly nestandardní věci (ne/pohyby na bankovních účtech, absence formálního materiálně-technického zázemí atd.), **ale už stěžít se dozví, kdo tedy byl oním organizátorem, který vše prováděl a řídil a mohl tak plnění sám dodat.**

## Příklad dopadů důkazního břemene a dělitelnost plnění

I pokud výše popsaná konkrétní osoba stojící za dodavatelem z dokazování správce daně vyplyne, nezapomeňme na výše uvedenou poznámku o dělitelnosti plnění: téměř každé plnění je dělitelné

19 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022–115. Na tento rozsudek odkazují s ohledem na judikaturou dovozenou použitelnost závěrů plynoucích z rozhodnutí Kemwater na osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, neboť správce daně i soud jsou povinni respektovat názor zaujatý SDEU, který vztáhl možnost prokázat jiného dodavatele v postavení osoby povinné k dani při uplatnění nároku na odpočet DPH přiměřeně také na podmínky osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu odběrateli v postavení osoby povinné k dani.

20 Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 8. 2024, č. j. 31 Af 49/2022–103.

21 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022–115.

22 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022–115.

– i v jednom kamionu může být dovezeno zboží od mnoha různých dodavatelů, byť bylo fakturováno naráz; poskytnuté služby, byť denně se opakující za stále stejných podmínek a poskytované totožnými pracovníky dodavatele, mohly být poskytnuty nesečtnou paletou dodavatelů, kteří se ve velmi krátkých intervalech při poskytování střídali atd. Alespoň tak to v praxi zpravidla vidí správce daně. Přičemž neunesení důkazního břemene plátcem-odběratelem v těchto případech končí neprokázáním dodání jednou osobou, popř. omezeným množstvím osob, které by tak vzhledem k objemu, resp. ceně plnění musely překročit limit pro plátcovství DPH.

**Právě přístup k výkladu dělitelnosti plnění je velmi názorným příkladem aspektu, u něhož cítím, že by si měl být správce daně vědom toho, že v tu chvíli neprokazuje podvod na DPH a zaviněné zapojení do něj. Měl by proto být ve svém hodnocení co nejobektivnějším arbitrem a vnímat danou situaci v kontextu všech zjištěných okolností a z pohledu nejpravděpodobnějšího skutkového děje.**

**V praxi se však v těchto případech spíše setkávám s intenzivně zpochybňujícím oponentním postojem správce daně vůči plátcovi-odběrateli, až příliš akcentujícím důkazní břemeno na straně odběratele v kontrastu s dělitelností plnění, který je zřejmě založený i na kontextu přesvědčení správce daně o nezákonném jednání jeho dodavatele.**

Současně však v praxi tento přístup „semele“ i odběratele. A byť může mít správce daně sebelépe prokázané nějaké nezákonné jednání dodavatele – v jiném, jeho vlastním řízení (typicky si např. sám dodavatel uplatnil fiktivní plnění na vstupu), nemělo by to být důvodem tvrdého přístupu k dokazování daňových povinností jiného daňového subjektu, byť obchodního partnera.

Podstatně jinak bych situaci vnímal, pokud by se po prokázání hmotněprávních podmínek zjistilo, že se dodavatel dopustil podvodu na DPH a správce daně by tento podvod prokázal, včetně ne-

dbalostního zapojení plátce-odběratele. Přičemž nárok na odpočet by byl odběrateli odepřen, pokud neprokáže, že přijal dostatečná opatření k tomu, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil.

Přitom by paradoxně důkazy o nedbalostním zapojení do podvodu byly pravděpodobně do velké míry totožné s těmi, na kterých správce daně staví své pochybnosti ohledně dodání plnění osobou v postavení plátce DPH (např. virtuální sídlo dodavatele, jeho nekontaktnost a neplnění si daňových povinností, hotovostní platby, nedodržování písemných smluvních ujednání, chybějící objednávky apod.).

Ovšem to se již pohybuje v prokazování daňového podvodu, kladoucím vyšší nároky na správce daně ohledně zjištění a prokázání skutkového stavu. Není to situace prokazování hmotněprávních podmínek, kdy správce daně svými pochybnosti nasvítí „bílá místa“ a nechá na plátcovi, aby je buď prokazatelně zaplnil, nebo je mu odpočet daně odepřen.

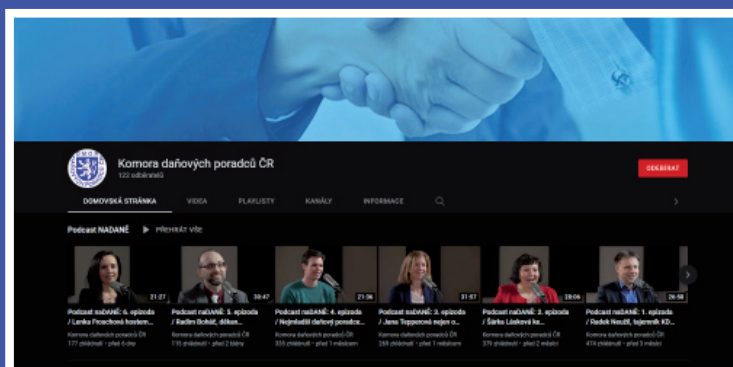
## Závěr

Velmi dobře si uvědomuji, že každé daňové řízení je individuální a má své unikátní a specifické rysy. Každé správně vedené dokazování je komplexní záležitostí s mnoha vrstvami a nelze je reprodukovat či vykládat ve zjednodušených zkratkách. Cílem tohoto článku proto v žádném případě nebylo ukazovat na jedinou možnou pravdu nebo konkrétní řízení. Tento článek jsem napsal za účelem konfrontovat určité z mého pohledu širší a problematické tendence hodnocení důkazů ze strany správců daně, a dále upozornit plátce na některé „procesní pasti“, které na ně mohou při prokazování nároků na odpočet DPH číhat, i když se sami snaží velmi pečlivě plnit své daňové povinnosti a vyhnout se jakémukoliv nezákonnému či nekalému jednání. Zároveň jsem chtěl poukázat na fakt, že na první pohled k plátcovi daně velmi vstřícné možnosti prokazování dodavatele plynoucí z judikatury Kemwater mohou být v každodenní praxi ne zcela jednoduše aplikovatelné a mají svá významná úskalí. ■

# Podcast NADANĚ



Podcast můžete sledovat nejen na Komorovém [YouTube kanále](#), ale také na svých oblíbených platformách [Apple Podcast](#), [Spotify](#), [Google Podcast](#).



# Zneužití práva v daňových vztazích: kdy končí daňová optimalizace a nastupuje daňový či trestní postih?



**JUDr. Ondřej Trubač, Ph.D., LL.M.,**  
partner, Bříza & Trubač, advokátní kancelář



**JUDr. Radka Čihulková,**  
advokátní koncipientka,  
Bříza & Trubač, advokátní kancelář

## Úvod

Zásada zákazu zneužití práva je historicky spjata především se soukromým právem, v němž je výslovně zakotvena v ustanovení § 8 občanského zákoníku,<sup>1</sup> podle něhož zjevné zneužití práva nepoživá právní ochrany. Tato zásada však není výlučně vnitrostátním konstruktem, nýbrž je přijímána i na mezinárodní úrovni, konkrétně v článku 17 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, který vylučuje výkon práv směřující k potlačení práv a svobod jiných.<sup>2</sup>

Zákaz zneužití práva představuje jeden ze základních korektivů lidského jednání, a tím i limit zásady legální licence, podle níž může každý činit vše, co není zákonem výslovně zakázáno.<sup>3</sup> Společně se zásadou poctivosti zakotvenou v § 6 občanského zákoníku plní funkci prostředku *ultima ratio*, jehož cílem je zabránit tomu, aby jednání, které je navenek formálně v souladu s objektivním právem, vedlo k výsledkům zjevně nespravedlivým, odporujícím smyslu a účelu právní úpravy.<sup>4</sup>

Institut zneužití práva slouží v tomto kontextu k řešení kolize dvou základních zásad právního státu, a to zásady právní jistoty a zásady materiální spravedlnosti. Zatímco zásada právní jistoty chrání legitimní očekávání daňových subjektů, že jednání v souladu s literou zákona povede k předvídatelným daňovým důsledkům,

zásada materiální spravedlnosti brání tomu, aby se právo stalo pouhým nástrojem k dosažení výsledků, které zákonodárce nezamýšlel. Právě tato kolize je řešena prostřednictvím zákazu zneužití práva jako korektivu.

V souvislosti s rozšířením tohoto principu rovněž do roviny veřejného práva se však projevilo, že převzetí principů, které jsou v soukromém právu akceptovatelné a veskrze žádoucí, může představovat konflikt se základními principy fungování veřejného práva, zejména se zásadou legality a s požadavkem předvídatelnosti zásahů veřejné moci.

Postupem času se v rovině správní i soudní praxe prosadila myšlenka, že zneužití může být nejen soukromé subjektivní právo, ale rovněž veřejné subjektivní právo, včetně práv daňových. Správci daně tak začali určité jednání daňových subjektů posuzovat prizmatem zákazu zneužití práva, a to v situacích, kdy se daňový subjekt formálně pohyboval v mezích platné právní úpravy. Jednalo se o případy, kdy přestože daňový subjekt postupoval v souladu s literou zákona, jeho jednání bylo následně posouzeno jako zneužití práva, neboť jeho skutečný účel neodpovídal smyslu a cíli příslušných daňových ustanovení.

Aplikovatelnost zásady zneužití práva má svůj původ zejména v judikatuře Soudního dvora Evropské unie, který v rozsudku *Halifax*

1 Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník („OZ“).

2 „EÚLP“.

3 Viz čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod („LZPS“) a čl. 2 odst. 4 Ústavy.

4 Srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 1. 6. 2018, sp. zn. 26 Cdo 626/2018.

formuloval obecný princip zákazu zneužití práva v daňové oblasti, a to ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění.<sup>5</sup> Soudní dvůr zde dovodil, že i při formálním splnění podmínek stanovených právními předpisy nelze přiznat daňovou výhodu, pokud by její přiznání bylo v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou a pokud je z objektivních okolností zřejmé, že hlavním účelem jednání daňového subjektu bylo získání této výhody. Aby tedy bylo možné dovodit zneužití práva, musí být kumulativně<sup>6</sup> splněny dvě podmínky: (i) ekonomická činnost musí postrádat jiné objektivní vysvětlení než získání daňové výhody; přičemž (ii) přiznání této výhody by popíralo účel aplikovatelné právní úpravy.

Myšlenka zákazu zneužití práva se souběžně prosazovala rovněž v české daňové judikatuře. Východiskem pro uplatnění principu zneužití práva byl rozsudek již z roku 2005, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že daňové právo nelze vykládat izolovaně pouze podle jeho jazykového znění a že je třeba přihlížet k jeho účelu. Nejvyšší správní soud zde výslovně zdůraznil, že daňový subjekt sice může volit různé zákonné alternativy, a přirozeně není nucen si zvolit takovou, která vede k jeho vyšší daňové zátěži, avšak nesmí tak činit způsobem, který by zcela popíral smysl daňové úpravy, respektive který není v souladu s rozumným uspořádáním společenských vztahů.<sup>7</sup> Z uvedeného vyplývá, že při posuzování zneužití práva se výrazně uplatňuje teleologický výklad právních norem. Nejvyšší správní soud tento přístup opakovaně potvrzuje, neboť ve svých rozsudcích zdůrazňuje, že rozhodující je skutečný ekonomický obsah a účel posuzovaného jednání, nikoli jeho formální právní konstrukce.

Tento postup, jakož i následné výslovné zakotvení zákazu zneužití práva do daňového řádu, bylo ze strany části odborné veřejnosti podrobováno intenzivní kritice. Zásada zneužití práva je dle těchto názorů využívána jako nástroj k překlenování mezer v právu a nedostatečné či opožděné legislativy, která nestíhá reagovat na jednání daňových subjektů.<sup>8</sup> Ačkoli je na základě právní teorie obecně přijímáno, že adresáti práva mohou jednat *secundum et intra legem*, tj. způsobem objektivním právem nezakázaným, na základě judikatury Nejvyššího správního soudu, která byla následně potvrzena rovněž Ústavním soudem, je tento

obecně přijímaný princip v těchto případech relativizován. Ústavní soud přitom vymezil zneužití práva (*abusus iuris*) jako chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného. Jelikož objektivní právo nezná chování zároveň dovolené i nedovolené, plyne ze zásady *lex specialis derogat legi generali*, že zásada zákazu zneužití práva je silnější nežli zásada dovolení daného právem.<sup>9</sup> Uvedené vymezení však současně implikuje, že aplikace zákazu zneužití práva musí být výjimečná a pečlivě odůvodněná, neboť jde o korektiv působící i tam, kde se jednání navenek jeví jako souladné s právem.

Dalším důvodem kritiky byla skutečnost, že pojem zneužití práva je abstraktní a jeho výklad bude do značné míry záviset na hodnotových měřítcích a názorech toho kterého soudce či správce daně, v důsledku čehož může docházet k příliš extenzivní aplikaci tohoto institutu.<sup>10</sup> Nejhlásitější kritika poté zaznívala v otázce narušení právní jistoty daňových subjektů. Ve veřejném právu, na rozdíl od práva soukromého, platí striktní zásada legality, tedy, že meze základních práv a svobod mohou být upraveny pouze zákonem a povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích. Vytváření a rozvíjení doktríny zneužití práva výlučně judikaturní cestou proto vyvolávalo otázku, zda nejde o nepřiměřený průlom do zásady legality.<sup>11</sup>

## Zásada zákazu zneužití práva v daňovém řízení

Postupem času začala být zásada zákazu zneužití práva obecně aplikována na přímé i nepřímé daně. Judikaturně dovozené principy byly transponovány do obecného pravidla v čl. 6 směrnice ATAD,<sup>12</sup> jejíž vznik byl iniciován Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj<sup>13</sup> a směřoval proti erozi základu daně a přesouvání zisků.<sup>14</sup> Přijetí ATAD reagovalo na agresivní daňové plánování v rámci vnitřního trhu a vedlo k přijetí koordinovaného postupu na úrovni EU za účelem zvýšení ochrany daňového systému jednotlivých členských států.<sup>15</sup>

Směrnice ATAD byla do české právní úpravy transponována v roce 2019<sup>16</sup> a zavedla do českého daňového systému (i) omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů;<sup>17</sup> (ii) zdanění při přemístě-

5 Srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006, sp. zn. C-255/02, ve věci Halifax.

6 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40.

7 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, sp. zn. 1 Afs 107/2004.

8 ONDRÝSEK, R. § 8 [Hodnocení důkazů]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. Daňový řád. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 61.

9 Usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06.

10 *Dtto*.

11 *Dtto*.

12 Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu.

13 „OECD“.

14 „BEPS“.

15 Informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k problematice ATAD, č. j. 54816/20/7100-40113-207118.

16 Zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, kterým nabyl účinnosti 1. 4. 2019.

ní majetku bez změny vlastnictví;<sup>18</sup> (iii) zdanění ovládané zahraniční společnosti;<sup>19</sup> a (iv) řešení důsledku rozdílné právní kvalifikace.<sup>20</sup> V rámci implementace ATAD byla současně do daňového řádu zavedena obecná zásada zákazu zneužití práva, která byla do té doby aplikována na základě správní a soudní praxe bez výslovného zákonného podkladu. Ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu zní: „*Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*“

Jak vyplývá ze zákonné definice zneužití práva, jedná se o obecnou skutkovou podstatu, která nevypočítává, a to ani demonstrativně, jednání, která za zneužití práva považuje. Pod pojem zneužití daňového práva lze tak řadit nejrůznější praktiky, které si kladou za cíl minimalizovat či eliminovat daňové povinnosti daňového subjektu, přičemž tato dílčí jednání jsou objektivním právem dovolená, nicméně jejich výsledný záměr již v souladu s objektivním právem není. Posouzení určitého jednání jakožto zneužití práva,<sup>21</sup> nebude mít za následek nelegálnost daného jednání, neboť je formálně v souladu s právními předpisy, avšak nebude mu přiznáno daňové zvýhodnění.<sup>22</sup>

## Holdingové struktury jako zneužívající jednání

Holdingové struktury představují v rozhodovací praxi správců daně i soudů jeden z příkladů, v němž může dojít při naplnění specifických předpokladů ke střetu mezi legitimním daňovým plánováním a aplikací zákazu zneužití práva podle § 8 odst. 4 daňového řádu. Nejvyšší správní soud však ve své judikatuře opakovaně zdůrazňuje, že samotné využití holdingového uspořádání ani skutečnost, že taková struktura přináší daňovou výhodu, nemůže být bez dalšího považována za zneužití práva. Rozhodující je vždy posouzení konkrétního skutkového stavu, zejména otázky, zda daňová výhoda představovala převažující účel zvoleného uspořádání.

Dlouhodobým východiskem judikatury Nejvyššího správního soudu je předpoklad, že formální splnění zákonných podmínek daňového osvobození nevyklučuje přezkum z hlediska zneužití práva, avšak správce daně musí unést důkazní břemeno k oběma jeho prvkům – objektivnímu i subjektivnímu.<sup>23</sup> Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu naplnění podmínek daných pří-

slušnými právními předpisy nebyl naplněn účel dané právní úpravy. Subjektivní prvek se hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. **Daňovému subjektu tak lze odepřít nárokové právo z důvodu jeho zneužití pouze tehdy, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné převažující objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem aplikovaných ustanovení.**<sup>24</sup>

V kontextu holdingových struktur to znamená, že správce daně nemusí vystačit s poukazem na účelovost založení holdingu, jeho krátkou existenci nebo absenci rozsáhlé provozní činnosti. Nejvyšší správní soud v této souvislosti opakovaně připomíná, že holdingová společnost může mít legitimní ekonomický smysl i bez vlastní operativní činnosti, například v oblasti konsolidace vlastnických vztahů, centralizace rozhodování nebo dlouhodobého uspořádání skupiny.

Tyto závěry se výrazně promítly do rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, v nichž byl kritizován postup správce daně i krajského soudu, kteří dovedli zneužití práva převážně z časové návaznosti založení holdingové struktury a následné výplaty zisku. Podle NSS časová souvislost a tok peněžních prostředků mohou představovat relevantní indicie, nikoli však samostatný důkaz subjektivního prvku zneužití práva. Rozhodující je, zda správce daně prokázal, že tvrzené ekonomické a organizační důvody struktury jsou pouze formální, či zjevně nevěrohodné.

Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dále zdůraznil, že pokud daňový subjekt uvádí více legitimních důvodů pro vytvoření holdingové struktury, je povinností správce daně se s nimi konkrétně vypořádat. Nestačí jejich paušální odmítnutí s tím, že nejsou „dostatečně přesvědčivé“ nebo že vedle nich existuje daňová výhoda. Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že subjektivní prvek zneužití práva nelze založit na pouhé domněnce o daňové motivaci, pokud správce daně neprokáže, že žádný z tvrzených důvodů – ani jejich kombinace – nemohl představovat reálný a významný účel zvoleného uspořádání.<sup>25</sup>

Na tuto argumentační linii navazuje i rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2025, č. j. 6 Afs 193/2024-54. V tomto případě Nejvyšší správní soud opětovně zdůraznil, že holdingové uspořádání jako takové není atypické ani podezřelé a že vnitroskupinový charakter transakcí

17 Viz § 23e ZDP a § 23f zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („ZDP“).

18 Viz § 23g ZDP, § 22 odst. 1 písm. j) ZDP a § 38zg ZDP.

19 Viz § 38fa ZDP.

20 Viz § 23h ZDP.

21 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 8 Afs 73/2020-43.

22 *Dotto*.

23 Dvousložkový test zneužití práva a kritéria zneužití práva byla poprvé definována Evropským soudním dvorem v rozhodnutí ze dne 14. 12. 2005 ve věci C-110/99 (Emsland-Stärke).

24 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46.

25 *Dotto*.

nemůže být sám o sobě důkazem zneužití práva. Nejvyšší správní soud zde akcentoval, že správce daně musí při posouzení subjektivního prvku zneužití práva vycházet z celkového ekonomického kontextu a nemůže redukovat své hodnocení na skutečnost, že struktura vedla ke snížení daňové povinnosti nebo k efektivnějšímu nakládání se zisky v rámci skupiny. V tomto případě však Nejvyšší správní soud za zneužití práva označil jednání spočívající v umělém vytvoření korporátní struktury, v níž docházelo k opakovanému převodu totožné ekonomické činnosti v krátkém časovém sledu na vícero dalších subjektů účelově vytvořených s cílem vyhnout se plátcovství daně z přidané hodnoty, a tedy zachovat osvobození od daně.<sup>26</sup>

V dalším ze svých rozhodnutí Nejvyšší správní soud rovněž potvrdil závěr o zneužití práva v souvislosti s holdingovou strukturou.<sup>27</sup> V této věci NSS posuzoval sled transakcí, v jehož rámci byly vytvořeny holdingové společnosti, do nichž byly vloženy podíly formou nepeněžitých příplatků mimo základní kapitál, a následně docházelo k výplatám nerozděleného zisku směrem do holdingové společnosti a fyzickým osobám byl vrácen příplatek mimo základní kapitál. Tento postup vedl k tomu, že prostředky, které by při přímé výplatě společníkům podléhaly srážkové dani, byly vyplaceny bez daňového zatížení.

**Nejvyšší správní soud zdůraznil, že při posouzení zneužití práva nelze hodnotit jednotlivé právní kroky izolovaně, ale je nutné posuzovat celé uspořádání jako funkční celek.** Přestože jednotlivé operace formálně odpovídaly zákonným ustanovením, soud dospěl k závěru, že dosažený daňový výsledek byl v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy zdanění výplat společníkům. NSS současně konstatoval, že daňový subjekt nepředložil přesvědčivé a konkrétní ekonomické či organizační důvody, které by vysvětlovaly právě takové uspořádání transakcí nad rámec zřejmého daňového efektu.

Holdingová struktura může být tedy posouzena jako zneužívající **tehdy, pokud slouží primárně jako technický prostředek k obcházení daňové povinnosti a její jednotlivé kroky postrádají samostatný a věrohodně doložený ekonomický význam.** Nejvyšší správní soud zde na rozdíl od případů, v nichž správci daně vytýká mechanické dovozování zneužití práva, shledal, že důkazní břemeno bylo uneseno a že daňový účel posuzovaného uspořádání převažoval nad ostatními tvrzenými motivy. Argumentaci daňového subjektu, že se jednalo o mezigenerační přesun kapitálu a eliminaci podnikatelských rizik, Nejvyšší správní soud odmítl jako nedostačující a obecnou. Přestože tedy důkazní břemeno

ve vztahu k prokázání objektivního i subjektivního prvku leží zásadně na správci daně,<sup>28</sup> uvedené rozhodnutí ponechává prostor otázkám, zda kdyby byl subjekt daně aktivnější ve své obraně, dospěl by správce daně k jinému závěru.

## Zneužití práva z hlediska trestněprávní perspektivy

K doměření daně může dojít z vícero důvodů, přičemž zneužití práva se někdy označuje jako jeden z typů daňového „nepodvodu“.<sup>29</sup> Toto označení však nemusí být vždy přiléhavé, neboť zneužití práva představuje spíše hraniční institut na pomezí přípustné daňové optimalizace a již nedovoleného jednání, jehož účelem je snížení daňové povinnosti v rozporu se smyslem daňových předpisů. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu přitom důsledně rozlišuje mezi zneužitím práva a daňovým podvodem, a to jak z hlediska povahy jednání, tak z hlediska jeho právních následků.<sup>30</sup>

Cílem jednání, které je následně posouzeno jako zneužití práva, není porušovat zákon. Jak vyplývá mimo jiné i z důvodové zprávy k § 8 odst. 4 daňového řádu, smyslem tohoto ustanovení je postihnout případy agresivního daňového plánování, na něž nedopadají jiná zvláštní pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem.<sup>31</sup> Z toho vyplývá, že subjekt, který se dopouští zneužití daňového práva, typicky buď využívá nejasností daňových norem, nebo mezer právní úpravy, a to za účelem získání daňové výhody či snížení daňové povinnosti. Jedná se přitom o snahu daňového subjektu formálně dodržet zákonná ustanovení, avšak využít jejich nastavení ve svůj prospěch. Zcela klíčová je proto skutečnost, že úmyslem daňového subjektu není porušit zákon jako takový.

V těchto případech může správce daně při prokázání objektivního i subjektivního kritéria zneužití práva nepřiznat daňovou výhodu a daňovému subjektu doměřit daň. Skutečnost, že došlo k takovému postupu v daňovém řízení, však zásadně sama o sobě nemá relevanci pro trestní řízení. Závěr o zneužití práva je závěrem daňovým, jehož bezprostředním důsledkem je korekce daňové povinnosti, nikoli automatické založení trestní odpovědnosti. Ostatně je v souladu s ustálenou soudní praxí, že orgány činné v trestním řízení nejsou vázány vyjádřeními správce daně o výši zkrácení určité daně a že výsledky, k nimž v otázce rozsahu daňové povinnosti a jejího nesplnění dospěl v daném řízení správce daně, nelze bez dalšího přejímat do trestního řízení a pouze na jejich podkladě dovozovat trestní odpovědnost, ale naopak mají orgány činné v trestním řízení povinnost samy zjistit skutkový stav věci.<sup>32</sup>

26 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2025, č. j. 6 Afs 193/2024-54.

27 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2024, č. j. 4 Afs 247/2024-49 (DIMEJ Group).

28 MÁLEK, O. Specifika dokazování při správě daní. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2025, 110 s.

29 LICHNOVSKÝ, O. a) Daňové řízení. In: LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., KŘÍSTEK, L. Trestní právo daňové. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 176.

30 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55.

31 Srov. bod 1.6.1 důvodové zprávy k daňovému řádu.

32 Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 1999, sp. zn. 5 Tz 165/98.

Aby mohla být dovozena trestní odpovědnost daňového subjektu, musí být naplněna skutková podstata trestného činu. V otázkách daňových dochází nejčastěji k naplnění skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve smyslu § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, který postihuje jednání, kdy pachatel ve větším rozsahu (tj. v rozsahu větším než 100 000 Kč), zkrátí daň či jinou povinnou platbu, anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb. V souladu se základním interpretačním pravidlem je k založení trestní odpovědnosti nezbytné úmyslné zavinění,<sup>33</sup> což znamená, že pachatel buď daň, clo či jinou podobnou povinnou platbu zkrátit (nebo vylákat výhodu) chtěl, nebo byl přinejmenším srozuměn s tím, že jeho jednáním ke zkrácení daně (či vylákání výhody) dojde. Právě prokázání úmyslu přitom v praxi bývá klíčovým momentem, zda k vyvození trestní odpovědnosti dojde či nikoli.

Zkrácením daně se rozumí její neodvedení, respektive takové jednání, v jehož důsledku je vyměřena daň nižší, nebo k vyměření vůbec nedojde. Jedná se o jakékoli úmyslné jednání spojené s předstíráním, zkrácením nebo zatajováním skutečností významných pro stanovení daňové povinnosti. Zjednodušeně řečeno zkrátit daň je možné jak aktivním jednáním, tak i opomenutím jednání, které měl daňový subjekt povinnost učinit – zejména nepodáním daňového přiznání ze skutečně dosaženého příjmu nebo zdaněné činnosti.

Aby bylo možné dovodit trestní odpovědnost konkrétní osoby, je nezbytné, aby byla naplněna nejenom objektivní stránka trestného činu – tedy, že došlo k jednání, které je vyžadováno trestním zákoníkem, ale rovněž subjektivní stránka trestného činu, kterou je zavinění. Aby mohlo být dovozeno úmyslné zavinění alespoň ve formě nepřímého úmyslu, který trestný čin zkrácení daně vyžaduje, musí být naplněna: (i) **složka vědomostní – tedy že pachatel věděl, že může ohrozit nebo porušit zájem chráněný trestním zákoníkem**; a (ii) **složka volní – tedy že pachatel chtěl daný zájem porušit či ohrozit (tj. zkrátit daň v daném rozsahu)**, přičemž v případě zkrácení daně postačí i tzv. srozumění – smíření se s následkem (tj. že v důsledku jednání daňového subjektu dojde ke zkrácení daně).

Jak ale bylo uvedeno výše, v případě zneužití práva daňový subjekt nechce porušit zákonnou normu, jeho úmysl nesměruje k porušení právního předpisu, ale naopak k jeho formálnímu dodržení, a tudíž zásadně ani nelze dovodit, že by byla naplněna byť jedna ze složek úmyslného zavinění, zejména poté volní složky úmyslu. Proto ani zásadně na základě zneužití práva nelze dovodit trestní odpovědnost daňového subjektu.

Další významnou překážkou trestního postihu je zásada legality, vyjádřená principem *nullum crimen sine lege*. Trestní odpovědnost může být založena pouze na skutkové podstatě výslovně stanovené zákonem, která musí být formulována dostatečně určitě a předvídatelně. Zneužití práva je naproti tomu institutem vymezeným obecně a abstraktně, jehož konkrétní obsah je dotvářen postupně správní a soudní praxí. Takový korektiv může být legitimně použit v daňovém řízení, avšak nemůže bez dalšího sloužit jako základ trestní odpovědnosti. Trestní právo nepřipouští analogii v neprospěch pachatele, ani retroaktivní výklad trestněprávních norem a klade vysoké nároky na předvídatelnost trestní represe.

V této souvislosti je třeba uvést, že komentářová literatura obecně zkrácení daně definuje jako „*jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož je mu jako poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň (clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jiná podobná povinná platba), než jaká měla být vyměřena a zaplácena, nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde*“.<sup>34</sup> V těchto případech jde tedy o poměření (rozdíl) daní, jež měla být vyměřena, a vyměřenou daní. Jako typické případy, kdy je dovozována trestní odpovědnost, lze uvést situace, kdy pachatel zatají příjem nebo uplatní fiktivní náklad<sup>35</sup> nebo kdy pachatel nepravdivě uplatní osvobození od daně<sup>36</sup> nebo slevu na dani. Pro všechny tyto případy je společné, že se zjevně jedná o podvod. Daňový subjekt v daňovém přiznání vědomě uvádí nepravdivé informace a jedná v rozporu s realitou. V těchto situacích je tedy vždy dána protiprávnost – **rozpor s objektivním právem** – jako nezbytný znak trestného činu a předpoklad vzniku trestní odpovědnosti.

V případě zneužití práva je však situace odlišná. Ve skutečnosti je totiž zneužití práva kategorií, která se vztahuje k **subjektivnímu právu**. V případě zneužití práva je *subjektivní* právo vykonáváno v rozporu s cílem sledovaným *objektivním* právem vyjádřeným právní normou v textu právního předpisu. Proto má smysl uvažovat o zneužití práva zejména v odvětvích, která se vztahují k subjektivnímu právu a jeho výkonu – typicky v odvětvích soukromého práva. Zneužití práva se však může projevit též v odvětvích veřejného práva, zejména v právu daňovém (v daňovém právu hmotném uplatňují subjekty práva oprávnění například prostřednictvím úpravy snížení základu daně, osvobození od daně, slevy na dani, nároku na odpočet apod.), či právu procesním (např. prostřednictvím nepřiměřeně dlouhých závěreč-

33 Ve smyslu § 13 odst. 2 TZ.

34 ŠÁMAL, P., PÚRY, F. § 240 [Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby]. In: ŠÁMAL, P. a kol. Trestní zákoník. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 3110, marg. č. 9.

35 Pak jedná pachatel v rozporu s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který upravuje, co má vše zahrnout do základu daně („*Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.*“).

36 Například pachatel v souvislosti s transakcí spočívající v převodu rodinného domu nepravdivě uvede, že má v rodinném domě bydliště, aby splnil podmínky osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, ačkoli v něm bydliště neměl.

ných řečí<sup>37</sup> apod.). Trestní právo hmotné však neupravuje primárně výkon oprávnění (nejedná se o předpis, jehož účelem by bylo přiznat subjektivní oprávnění adresátům právních norem a upravit jejich výkon), ale v zásadě se omezuje na uvedení katalogu trestných činů jako zákazů a na posouzení odpovědnosti za jejich porušení (posouzení viny a uložení trestu). V trestním právu hmotném tak jde primárně o aplikaci *objektivního práva* na skutkový stav, která vyústí buď v rozhodnutí o zproštění viny (tím se právní stav adresáta nemění), nebo v rozhodnutí o vině a uložení trestu (výsledkem čehož je uložení povinnosti podrobit se výkonu trestu). Výsledkem však nikdy není přiznání oprávnění.<sup>38</sup>

Jak vyplývá z výše uvedeného, smyslem trestního řízení je v zásadě posouzení, zda konkrétní jednání subjektu je v rozporu s *objektivním právem*. Současně je interpretace objektivního práva omezena výhradou zákona, resp. principem *nullum crimen sine lege*, z něhož mimo jiné vyplývá, že ačkoli je trestní právo možno interpretovat, není možno jej dotvářet. Aby tedy bylo možno hovořit o trestní odpovědnosti, musí být založen rozpor s objektivním právem. Ačkoli se domníváme, že tento rozpor lze teoreticky založit v případě zneužití daňového práva na následujících úvahách, považujeme tyto za nesprávné či přinejmenším nepřesvědčivé:

- **Teleologická redukce.** Jednou z možností, jak interpretovat a aplikovat objektivní právo, je prostřednictvím teleologické redukce, spočívající v tom, že rozsah právní normy se s ohledem na její účel upraví tak, že se z pravidla stanoví výjimka. Orgán veřejné moci tak objektivní právo částečně dotvoří, z čehož vyplývá, že se však jedná o prostředek dotváření práva, který se ocitá v rozporu s výše popsanou výhradou zákona a zásadou *nullum crimen sine lege*.
- **Zásada zákazu zneužití práva jako součást objektivního práva.** Dalším možným argumentem je tvrzení, že z objektivního práva přímo vyplývá zásada zákazu zneužití práva, která má přednost před dovolením daným zákonem. Nicméně obecné zásady právní nejsou přímo použitelné (jako právní normy), ale používají se při jejich interpretaci či dotváření práva. V trestním právu platí požadavek určitosti právní normy (*nullum crimen sine lege certa*), a tím spíše není možno trestní odpovědnost dovozovat s ohledem na proklamaci obecného právního principu či zásady.

V odborné diskusi se nicméně objevují úvahy o možných výjimečných situacích, v nichž by trestní odpovědnost mohla přicházet v úvahu i u jednání, které bylo současně kvalifikováno jako zneužití práva. Typicky se zmiňuje (i) shodný *modus operandi* jako jednání, které již v minulosti bylo správcem daně a soudní praxí označeno za zneužití práva; nebo (ii) zastírající jednání, tedy situace, kdy daňový subjekt jednáním, jehož cílem bylo získání daňové výhody, zakrýval pravou povahu skutečného ekonomického obsahu.<sup>39</sup>

Pokud by tedy dané jednání nebylo v minulosti soudní a správní praxí již dovozováno jako zneužívající, není možné v souladu se zásadou *nullum crimen sine lege praevia* (a rovněž *certa*) dovést trestní odpovědnost daňového subjektu. I v případě, že by příslušné jednání bylo v minulosti označeno za zneužívající, přetrvává problematika požadavku psaného zákona, neboť pouze zákon může stanovit, co je trestným činem, nikoli judikatura či správní praxe. Rozvíjející se praxe vytváření správních a soudních skutkových typů zneužívajícího jednání tak nevyhnutelně naráží na limity předvídatelnosti a zásady legality v trestním právu.

Ne zcela jednoznačnou se nadto jeví otázka, k jakému okamžiku judikatura či správní praxe musí existovat, resp. k jakému okamžiku musí být subjektu známa. Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je dokonán v okamžiku, kdy platba není zaplacená v zákonem předepsané výši do zákonem stanoveného termínu.<sup>40</sup> Vědomostní složka úmyslu musí existovat k okamžiku, kdy subjekt činí jednání popsané ve skutkové podstatě trestného činu, nicméně i trestný čin zkrácení daně není dílem okamžiku, ale prochází vývojovými stadii a mohou nastat různé situace. První varianta je ta nejjednoznačnější. Jedná se o situaci, v níž judikatura a správní praxe zde existuje již v okamžiku, kdy daňový subjekt vykonává jednání, které by bylo možné považovat za přípravu ke zneužití práva. Jedná se například v případě zmíněných holdingových struktur o samotnou tvorbu korporátní struktury, tedy uzavírání a realizaci transakční dokumentace. Daňový subjekt tedy ví, že jeho jednání je shodné či obdobné s jednáním, které je dlouhodobě soudní a správní praxí považováno za zneužití práva. Následně své jednání dokoná tím, že uplatní příslušnou daňovou výhodu, sníží si základ daně či jiným způsobem sníží svou daňovou povinnost, a to s vědomím, že k této úspoře došlo v důsledku zneužití práva. Takové jednání by, samozřejmě za předpokladu prokázání veškerých znaků skutkové podstaty, a to včetně zavinění, mohlo vést k vyvození trestní odpovědnosti.

Komplikovanější by byla situace, v níž by mezi samotným přípravným jednáním a uplatněním daňové výhody, resp. snížením daně, uplynula delší doba a k tvorbě judikatury či správní praxe by došlo v mezidobí. Tedy, již by byla vytvořena holdingová struktura či učiněno jiné jednání, v jehož důsledku mělo dojít k úspoře na dani, avšak ještě například nebylo podáno daňové přiznání. Z hlediska právní teorie je rozhodující výlučně moment, kdy dojde k trestněprávně relevantnímu jednání, tj. podání daňového přiznání s nesprávně uvedenými údaji (stadium pokusu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby), a následně neuhrazení daně, resp. uhrazení nižší daně (stadium dokonání). Věděl-li by subjekt v okamžiku podání daňového přiznání a následně uhrazení nižší daňové povinnosti, že jeho jednání je považováno za zneužívající, z čistě formalistického hlediska by mohlo dojít k vyvození trestní

37 Avšak v případě trestního práva je otázka možného zneužití práva vysoce kontroverzní a neexistuje na ni ustálený judikaturní ani doktrinární názor.

38 S výjimkou případného přiznání nároku na náhradu škody, nemajetkové újmy či vydání bezdůvodného obohacení poškozenému v rámci adhezního řízení.

39 LICHNOVSKÝ, O. a) Daňové řízení. In: LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., KRÍŠTEK, L. Trestní právo daňové. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 179.

40 Srov. Rozhodnutí Nejvyššího soudu České socialistické republiky ze dne 27. 10. 1978, sp. zn. 11 Tz 68/78.

odpovědnosti. Máme však za to, že v takto krátkém horizontu (mezi přípravným jednáním a jeho dokonáním) nemůže dojít k utvoření ustálené judikatury či správní praxe, přičemž pouze jedno rozhodnutí pro typizaci konkrétního zneužívajícího *modu operandi*, dle našeho názoru, nestačí. Přínejmenším by se jednalo o jednoznačně se nabízející linii argumentace obhajoby v případném řízení.

Ve vztahu k výše uvedené první kategorii případů, tedy shodnému *modu operandi*, by bylo nezbytné prokázat, že daňový subjekt věděl, že dané jednání je jednáním zneužívajícím, a že si byl současně vědom, že tím může dojít k ohrožení řádného stanovení a úhrady daně, přičemž by dále muselo být prokázáno, že byl s tímto následkem minimálně srozuměn. Praxe s sebou přirozeně přináší velkou různorodost případů a málokdy se stane, že by se vyskytly dva zcela totožné skutkové stavy, a tím i shodné zneužívající jednání. Jsme přesvědčeni, že pro dovození vědomosti ohledně *modu operandi* musí být dané jednání shodné v podstatných znacích s jednáním, které již v minulosti bylo za zneužívající označeno. Na rozdíl od daňového řízení musí být v trestním řízení subjektivní stránka prokázána orgány činnými v trestním řízení. Problematika prokazování subjektivní stránky by byla obdobná rovněž ve druhém případě, tedy v případě zastírajícího jednání, kdy by orgány činné v trestním řízení musely jednoznačně prokázat, jaké jednání daňový subjekt zastíral, a že svým postupem chtěl snížit daňovou povinnost v rozporu s právními předpisy, případně že byl s takovým následkem alespoň srozuměn.

Potenciální trestněprávní postižitelnost zneužití práva je tedy z povahy věci problematická hned ze dvou důvodů, kterými jsou (i) rozpor se základními principy trestního práva, zejména se zásadou legality; a (ii) obtížná prokazatelnost, resp. absence subjektivní stránky trestného činu zkrácení daně.

## Závěr

Závěrem lze shrnout, že zákaz zneužití práva by měl v daňových vztazích představovat mimořádný korektiv, jehož smyslem není sankcionovat běžnou daňovou optimalizaci, ale zabránit situacím, kdy se daňový subjekt formálně opírá o literu zákona, avšak převažujícím účelem jeho postupu je dosažení daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového předpisu. Praktická hranice mezi přípustným daňovým plánováním a zneužitím práva se proto odvíjí především od toho, zda má dané uspořádání vedle daňového efektu rovněž věrohodné a doložitelné hospodářské opodstatnění, a zda správce daně unese důkazní břemeno k ob-

jektivnímu i subjektivnímu prvku zneužití práva. Vývoj judikatury zároveň ukazuje, že zneužití práva nelze dovozovat mechanicky z existence daňové výhody, z časové návaznosti kroků či z vnitroskupinového charakteru transakcí; rozhodující je vždy celkový kontext a ekonomická realita posuzovaného jednání. Současně je však nutné upozornit na to, že správní i soudní praxe v otázce zneužití práva se rozvíjí a k aplikaci tohoto korektivu přistupuje v některých případech poměrně extenzivně.

Z hlediska důsledků je podstatné, že zneužití práva je primárně institutem daňového práva, jehož následkem je odepření daňové výhody a doměření daně, nikoli konstatování nelegálnosti samotného jednání. Z toho plyne, že závěr o zneužití práva automaticky neimplikuje trestněprávní postih; trestní odpovědnost může být dovozena pouze tehdy, jsou-li naplněny znaky skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně dle § 240 trestního zákoníku, a současně je prokázáno úmyslné zavinění, alespoň ve formě nepřímého úmyslu. V případech, kdy daňový subjekt jedná s cílem formálně dodržet zákon a využít jeho nastavení ve svůj prospěch, bude požadovaná forma zavinění zásadně absentovat. Trestněprávní rovina by přicházela do úvahy nikoli u „čistého“ zneužití práva, ale spíše tam, kde je jednání spojeno se zastíráním skutečného stavu, zkrácením či zatajováním rozhodných skutečností, případně s dalšími prvky typickými pro daňové podvody. V řadě z těchto případů se již však nebude jednat o zneužití práva, ale o porušení konkrétních ustanovení daňového práva.

Z praktického pohledu tak článek vede ke dvěma doporučením. Zaprvé, daňové subjekty a jejich poradci by měli u transakcí s významným daňovým efektem věnovat mimořádnou pozornost tomu, aby byly od počátku jasně identifikovány a průkazně dokumentovány hospodářské důvody zvoleného uspořádání, a aby byla konzistentní logika jednotlivých kroků; právě absence konkrétního ekonomického vysvětlení bývá v judikatuře klíčovým slabým místem. Zadruhé, při úvahách o možné trestní odpovědnosti je třeba striktně oddělovat korekční mechanismus daňového práva od trestního práva a nepodléhat zjednodušenému závěru, že „agresivní“ daňové plánování je samo o sobě trestné. Hranice trestního postihu leží až tam, kde je vedle doměřené daně prokazatelně přítomen úmysl zkrátit daň či vylákat výhodu, a kde orgány činné v trestním řízení tento úmysl prokážou. V tomto smyslu zůstává zákaz zneužití práva důležitým, ale výjimečným nástrojem daňového práva – a jeho trestněprávní přesah je zcela výjimečný, podmíněný specifickými okolnostmi konkrétní věci. ■

Linked in

Sledujte Komoru daňových poradců ČR  
na sociální síti **LinkedIn**

# Postih podvodů na DPH v ČR, aneb když judikatura nahrazuje zákon

Odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu dnes v české praxi stojí především na judikatuře, nikoli na výslovné zákonné úpravě. Článek proto zkoumá, zda současný judikatorní rámec poskytuje dostatečnou právní jistotu plátcům i správcům daně a zda by jeho základní pravidla neměla být v českém právu jasněji zakotvena.



**JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský,**  
*Specialis s. r. o.,  
advokátní kancelář*



**JUDr. Miroslava Večeř,**  
*Ph.D., LL.M.,  
odborná asistentka, PF UK  
v Praze*

## 1. Úvod

Daň z přidané hodnoty lze pokládat v rámci daňové soustavy za jednu z nejvýznamnějších daní, a to nejen v rámci České republiky, ale rovněž v globálním kontextu. Hlavní důvod je ten, že z hlediska příjmové stránky veřejných rozpočtů se jedná o klíčový zdroj příjmů státního rozpočtu. V této souvislosti je tak rovněž nutné dále zdůraznit úlohu, kterou daň z přidané hodnoty sehrává na úrovni Evropské unie, neboť podíl na jejím výnosu představuje jeden z vlastních zdrojů rozpočtu EU.<sup>1</sup> DPH je tak velmi úzce spjata nejen se státními příjmy, ale přímo souvisí také s prosperitou ekonomiky v celoevropském kontextu.<sup>2</sup> Význam této daně jde tak ruku v ruce s legislativou směřující k potírání daňových podvodů a k zabránění ztrátám v oblasti daňových příjmů státu. Systém DPH je nastaven tak, že dává správcům daně prostřednictvím daňových přiznání náhled do tržeb jednotlivých poplatníků. DPH má značný vliv jak na spotřebu, tak na produkci, výrobu a ekonomické aktivity.<sup>3</sup>

Z důvodu vysokého fiskálního přínosu není s podivem, že tato daň se stala terčem daňových podvodů. A to nejenom v České republice, ale napříč celou Evropskou unií. Boj proti podvodům se tak stal prioritním zájmem všech členských států.

Identifikovat podvod na DPH může být často značně obtížné. Z hlediska definice podvodu na DPH jej lze vymezit jako určitý měřitelný rozdíl, o který se liší částka DPH, která byla skutečně od poplatníka DPH vybrána, to oproti předpokládanému objemu DPH v podobě odhadované částky potenciálně nárokovatelné DPH.<sup>4</sup> Z hlediska charakteru podvodů na DPH k nejvýznamnějším ztrátám na daňových příjmech docházelo zejména v důsledku tzv. karuselových podvodů.<sup>5</sup> Za ty označujeme podvody realizované v průběhu určitého postupného sledu dodávek zboží, přičemž v rámci těchto transakcí nedojde k odvedení daně na výstupu, a to i za situace řádné úhrady ceny zboží a vystavení daňových dokladů.<sup>6</sup>

1 European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, CASE, Intellera, Syntesia, Poniatowski, G. et al., *VAT gap in Europe – Report 2025*, Publications Office of the European Union, 2025, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/7868422>, p. 7.

2 MIRON, Gabriela Monica. The influence of VAT variation on the damages resulting from fraud in the Romanian economy. *Studia Universitatis „Vasile Goldis” Arad – Economics Series*. 2020, vol. 30, no. 4, p. 111–131, DOI 10.2478/sues-2020-0027, p. 113.

3 Tamtéž s. 115.

4 Tamtéž s. 116.

5 Tamtéž. K tomu srov. dále GEBAUER, A., WOON NAM, CH. a PARSCHE, R., „Can Reform Models of Value Added Taxation Stop the VAT Evasion and Revenue Shortfalls in the EU?“, *Journal of Economic Policy Reform*, Taylor and Francis Journals, vol. 10(1), pages 1–13, 2007, DOI: 10.1080/17487870701201537.

6 HOLUBOVÁ, O. *DPH: výklad vybraných pojmů*. Daňová řada. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-233-4, s. 34–35.

Některé studie zabývající se otázkou efektivity systému DPH a její možnou souvislostí se sazbou DPH poukázaly na existenci určité vazby mezi rostoucí sazbou DPH a poklesem efektivity celého systému DPH. Jedná se o kombinaci dvou faktorů v podobě snižování základu daně a vyhýbání se daňovým povinnostem. K mapování efektivity a znázornění jejího reálného stavu slouží tzv. ukazatel deficitu DPH.<sup>7</sup>

V této souvislosti je nutné poukázat na dokument Evropské komise označený jako tzv. VAT GAP Report 2025.<sup>8</sup> Z pohledu České republiky z této zprávy vyplynulo hned několik podstatných informací týkajících se mezery v plnění povinností v rámci daně z přidané hodnoty, a to zejména v souvislosti s dodržováním předpisů o DPH. Zpráva přímo potvrzuje souvislost dodržování předpisů o DPH s ekonomickou kondicí české ekonomiky. Zpomalení ekonomiky České republiky spatřuje jako riziko, které následně vytváří tlak na zvýšení mezery v dodržování předpisů v oblasti DPH.<sup>9</sup> Za nejvýznamnější a v posledních letech rostoucí faktory, které toto zvýšení VAT GAPu ovlivnily, označila zpráva nominální zvýšení konečné spotřeby domácností v oblasti potravin a nealkoholických nápojů, nominální růst digitálních plateb, jakož i nominální růst výdajů na konečnou spotřebu.<sup>10</sup> V České republice tak celkově v letech 2022–2023 představoval tzv. VAT GAP hodnotu přibližně 8,2 % v roce 2022, následně se lehce snížila na 8,0 % v roce 2023, což představuje oproti roku 2019, kdy VAT GAP činil 14,6 %, zlepšení v podobě snížení mezery v dodržování předpisů na DPH o cca 6 p. b.<sup>11</sup>

Pokud nahlédneme na daň z přidané hodnoty z pohledu harmonizované právní úpravy EU, jejíž právní základ vyplývá z primárního práva Evropské unie, konkrétně z článku 113 Smlouvy o fungování Evropské unie, je rozsah této harmonizace determinován více faktory. Jednak nezbytnou potřebou spojenou s vytvořením a fungováním vnitřního trhu, a dále pak odstraněním negativních vlivů schopných narušit hospodářskou soutěž v EU.<sup>12</sup>

Z hlediska sekundárního práva EU lze za nejvýznamnější harmonizační právní předpis označit Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“)<sup>13</sup>, a to ve spojení s prováděcím nařízením Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011. Z hlediska závaznosti Směrnice jako sekundárního právního aktu EU je členským státům uloženo provést její transpozici. Současně platí povinnost tzv. eurokonformního výkladu, která dopadá jak na národní soudy jednotlivých členských států, tak na jejich správní orgány. Její podstatou je povinnost vykládat, interpretovat a uplatňovat právní předpisy, které byly přijaty v členském státě k provedení směrnice plně v souladu s požadavky práva Evropské unie, přičemž důvodem k tomuto postupu je nutnost zajištění dosažení cíle, který unijní právní úprava sleduje.<sup>14</sup> Subjektem zavázaným směrnici je členský stát a výklad zákona je nutné provádět tak, aby co nejlépe odpovídal požadavkům Směrnice. Komplikovaná situace nastává v okamžiku absence zákonné definice určitého pojmu stanoveného Směrnici, příkladem toho je právě pojem „daňový podvod“, kdy základním vodítkem aplikovaným ze strany správce daně pro vymezení definice tohoto pojmu je ustálená judikatura SDEU, která tvoří esenciální pramen určující postup správce daně.<sup>15</sup>

Postup správce daně je dále limitován rámcem principu zákonitosti, vyplývajícím z ustanovení § 5 daňového řádu.<sup>16</sup> Tento princip ukládá správci daně pohybovat se v mezích právních předpisů, k nimž řadíme rovněž právo EU. Správce daně je povinen rovněž postupovat při výkonu své pravomoci v souladu s principem enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, jako určujícím korektivem jeho postupu, a není oprávněn účel a rozsah svěřené pravomoci překračovat. Tato pravidla je správce daně povinen respektovat také v rámci dokazování, což je esenciálním předpokladem legitimacy skutkových závěrů správce daně.<sup>17</sup>

Základním hodnotícím kritériem a středobodem kritické analýzy provedené v rámci tohoto článku v kontextu odepírání nároku

7 MIRON, G. M. The influence of VAT variation on the damages resulting from fraud in the Romanian economy. *Studia Universitatis „Vasile Goldis” Arad – Economics Series*. 2020, vol. 30, no. 4, p. 111–131, DOI 10.2478/sues-2020-0027, p. 116, k tomu srov. dále HAYES, R.; DASSEN, R.; SCHILDER, A.; WALLAGE, P. *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*. 2nd ed. Harlow: Pearson Education, 2005. ISBN 978-0273684107

8 European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, CASE, Intellera and Syntesia, VAT gap in Europe – Report 2025, Publications Office of the European Union, 2025, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/7868422>

9 Tamtéž s. 78–80.

10 Tamtéž s. 79.

11 Tamtéž s. 80.

12 EUR-Lex. Smlouva o fungování Evropské unie (konsolidované znění). Úřední věstník Evropské unie, C 326, 26.10.2012. [online]. [cit. 2026-01-30]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT>.

13 EUR-Lex. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. *Úřední věstník Evropské unie*, L 347, 11.12.2006, s. 1–118. [online]. [cit. 2026-01-30]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>

14 EUR-Lex. Judgment of the Court of 10 April 1984, *Sabine von Colson and Elisabeth Kamann v Land Nordrhein-Westfalen* (Case 14/83). ECLI:EU:C:1984:153. [online]. [cit. 2026-02-01]. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61983CJ0014>, odst. 26 a odst. 28.

15 VONDRAŠ, P., PANTŮČEK, I. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 2. vydání. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2025. ISBN 978-80-286-0165-2, s. 4–5.

16 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 5 odst. 1.

17 MÁLEK, O. *Specifika dokazování při správě daní*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2025, ISBN 978-80-286-0350-2, s. 65.

na odpočet DPH z titulu zaviněné účasti na podvodu na DPH primárně na základě judikatury SDEU v českém nalézacím řízení tak bude právě perspektiva aplikace principů legality a legální licence. Z ustálené judikatury vyplývá výklad zásady legální licence, plynoucí z ustanovení § 5 odst. 2 daňového řádu, jež potvrzuje, že správce daně je nadán právem k uplatnění své pravomoci pouze k účelům a v tom rozsahu, v němž mu byla svěřena.<sup>18</sup> Ústavně-právní limity postupu správce daně vyjádřil dále Ústavní soud, dle něhož byl vymezen právní rámec pro zjištění, stanovení a vymáhání daňové povinnosti, a to vyslovením explicitní vázanosti správce daně článku 2 odst. 3 Ústavy a 2 odst. 2 Listiny, které určují základní korektiv, dle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.<sup>19</sup>

Daňový podvod je tak v souladu s judikaturou SDEU determinován situací, v níž jeden ze zúčastněných subjektů neodvede daň, přičemž ze strany jiného z účastníků se subjektů dojde k jejímu odpočtu. V důsledku této skutečnosti je zasaženo také do rámce vytyčeného principem daňové neutrality,<sup>20</sup> který vyplývá z článku 1 odst. 2 Směrnice<sup>21</sup> a který lze v rámci společného systému DPH pokládat za jeden z jeho pilířů. Vzhledem k jeho argumentační síle podpořené judikaturou SDEU sehrává významnou úlohu také z hlediska výkladu. Až na výjimky předvídané společným systémem DPH by daň z přidané hodnoty neměla z hlediska zátěže dopadat na subjekty nacházející se v prostřední fázi transakčního řetězce, ale tíha břemene by měla spočívat až na osobě konečného spotřebitele.<sup>22</sup>

K daňovému podvodu dochází toliko v případě, kdy bylo zdanitelné plnění skutečně realizováno a došlo k jeho poskytnutí. Ze strany správce daně je zpravidla na počátku poukázáno na možnost „ztráty“ daně, či neschopnost správce daně provést kontrolu některého z plátců, který je součástí prověřované transakce.<sup>23</sup> Od da-

ňového podvodu je nutné odlišovat případy plnění fiktivního. Byť důsledkem obou situací je neuznání nároku na odpočet ze strany správce daně, z hlediska důkazního břemene je však situace zásadně odlišná. V případě daňového podvodu je důkazním břemenem obtížen správce daně, jehož důkazní povinnost se váže nikoli pouze na existenci daňového podvodu jako takového, ale je spojena také s povinností důkazní z hlediska subjektivní stránky daňového podvodu. Správce daně je povinen předložit důkazy, z nichž objektivně vyplývá skutečnost, že osoba plátce daně o daňovém podvodu věděla,<sup>24</sup> nebo minimálně vědět měla a mohla.<sup>25</sup> Konstrukce postupu správce daně odůvodňující odepření nároku plátce daně na odpočet z důvodu, že došlo ke ztrátě daně na některé jiné úrovni transakce, je založena na splnění podmínek tzv. Axel Kittel testu. Ten zahrnuje čtyři postupné kroky,<sup>26</sup> přičemž tento test bude blíže analyzován níže v části 2 tohoto článku.<sup>27</sup>

## 2. Současný stav právní úpravy

Podvody na DPH byly zpočátku postihovány pouze v rovině nalézací, a to skrze důkazní břemeno. Specifickým znakem podvodů je totiž zmizelý obchodník, což zhoršuje důkazní pozici odběratele. Bez podrobné důkazní dokumentace se tak takovéto daňové subjekty dostávaly do důkazní nouze.

V tomto ohledu ale je třeba pamatovat, že podvod na DPH je založen na skutečném dodání zboží, u nějž následně dojde ke vzniku daňové ztráty. Tudíž zbývalo množství daňových subjektů, které se podvodů na DPH účastnily, avšak které nebylo možno postihnout v rovině důkazní. Své nároky totiž byly schopny řádně prokázat.

Zásadní změnu přinesla judikatura Soudního dvora EU (SDEU) z let 2006 a pozdějších. Ta dala jednotlivým členským státům návod, jak podvody postihovat. V tomto nebyl přijat názor Spoje-

18 Nejvyšší správní soud ČR, rozsudek ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 168/2017-20, bod 26.

19 Ústavní soud ČR, náleží II.ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019, odst. 36.

20 VONDRAŠ, P., PANTŮČEK, I. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 2. vydání. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2025. ISBN 978-80-286-0165-2, s. 436.

21 SMĚRNICE RADY 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, článek 1 odst. 2: „Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.“ K tomu srov. DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga a TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Komentáře Wolters Kluwer. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-740-9, s. 2–4.

22 DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O. a TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6., aktualizované vydání. Komentáře Wolters Kluwer. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-740-9, s. 2–3.

23 VONDRAŠ, P., PANTŮČEK, I. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 2. vydání. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2025. ISBN 978-80-286-0165-2, s. 436.

24 Tamtéž, s. 436 – 437.

25 EUR-Lex. Rozsudek SDEU (třetího senátu) ze dne 6. července 2006: Axel Kittel proti Belgickému státu (C-439/04) a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL (C-440/04), spojené věci C-439/04 a C-440/04. Sbirka rozhodnutí, 2006, I-06161. ECLI:EU:C:2006:446. [online]. [cit. 2026-02-01]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0439>

26 VONDRAŠ, P., PANTŮČEK, I. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 2. vydání. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2025. ISBN 978-80-286-0165-2, s. 437.

27 EUR-Lex. Rozsudek SDEU (třetího senátu) ze dne 6. července 2006: Axel Kittel proti Belgickému státu (C-439/04) a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL (C-440/04), spojené věci C-439/04 a C-440/04. Sbirka rozhodnutí, 2006, I-06161. ECLI:EU:C:2006:446. [online]. [cit. 2026-02-01]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0439>

ného království, které se snažilo obchody rozlišovat podle toho, zda byly činěny s čistými či podvodnými úmysly. Subjektu účastnímu se transakce za účelem uskutečnění legitimního obchodu by zůstal nárok zachován, avšak subjekt uskutečňující transakci za účelem získání nelegitimní daňové výhody by o něj přišel. Tento přístup by znamenal posuzovat motivaci účastníků, s jakou k transakci přistupovali, a byl by tak pro správce daně velmi komplikovaný. Místo toho byla zvolena cesta zaviněné účasti na podvodu. Nárok na odpočet tak ztrácel každý, kdo *věděl nebo vědět měl a mohl*, že se účastní podvodné transakce bez ohledu na to, zda se z jeho pohledu jednalo o legitimní obchod či snahu účastnit se podvodu. To s dovětkem, že důkazní břemeno o tomto ale nese správce daně.

Tento přístup byl převzat také Českou republikou. To však, aniž by došlo k opuštění stávající formy boje proti podvodům spočívající v tom, že se pečlivě posuzovaly hmotněprávní podmínky. Tam, kde bylo seznáno podvodné pozadí, se správce daně o to více snažil lpět na jejich splnění. Není překvapením, že tento způsob příliš nefungoval, jelikož podvody na DPH jsou založeny právě na tom, že ke svému uskutečnění potřebují skutečně proběhlý obchod. Ten je však v řetězci transakcí učiněn tak, aby daňová povinnost u některého subjektu zůstala nepřiznána či nezaplacena.

Postup převzatý Českou republikou nebyl nikdy přetaven do zákona. Postihování podvodů v nalézací rovině skrze prokazování, že daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl, tak je založeno výhradně na rozsudcích SDEU, což se může jevit minimálně jako ústavně problematické.

Podvody na DPH jsou dnes postihovány ve dvou rovinách. V rovině nalézací (při daňových kontrolách) a v rovině placení daní (ručení). V rovině nalézací přitom stále přetrvává snaha postihovat podvody skrze lpění na zcela bezpochybném prokázání hmotněprávních podmínek.<sup>28</sup> Je to logické, jelikož toto nemusí nést správce daně, a tak je to pro něj jednodušší. Stinnou stránkou tohoto přístupu ale je, že při něm dochází k excesům. Přepjaté důkazní břemeno totiž může být náročně unést i pro někoho, kdo součástí podvodné transakce vůbec nebyl, případně komu by nebylo možno úspěšně vytknout, že o svém zapojení vědět mohl. Možná to je i důvod, proč si tohoto nešvaru začal všimnout také NSS. Ten v jednom ze svých rozsudků apeloval na to, aby podvody na DPH byly postihovány jako podvody na DPH, nikoliv skrze přepjaté důkazní břemeno: „*Nejvyšší správní soud nepochybně, že řada skutečností zjištěných u dodavatelů mohla vyvolávat podezření z jejich podvodného zapojení. V takovém případě se však finanční orgány mají podezřením, že mohlo dojít k podvodu na DPH, odpovídajícím způsobem*

*zabývat. Nemají setrvávat na oslabených pochybnostech a na závěru, že důkazní břemeno nadále tíží daňový subjekt, je-li z průběhu dokazování zřejmé, že pochyby a podezření nespočívají v neprokázané realizaci plnění, ale spíše v nestandardních okolnostech obchodu či fungování zúčastněných subjektů.*“<sup>29</sup>

Pokud má správce daně obchody za prokázané, pak se vázán judikaturou SDEU vrhá na prokazování zavinění na straně daňového subjektu. A je to právě tento postup, který dosud nemá v našem právním řádu žádné zákonné ukotvení.

V tom je zásadní rozdíl oproti postihu podvodů v rovině placení daní. Zde zákon zná ručení příjemce zdanitelného plnění (§ 109 ZDPH). A byť podmínky pro vznik ručení jsou velmi podobné tomu, co musí správce daně prokázat pro odepření odpočtu v rovině nalézací, nic to nemění na onom deficitu absence zákonné úpravy.

Na srozumitelnosti pak moc nepřidává ani vysvětlení SDEU, dle kterého oba postupy sledují rozdílné, avšak vzájemně se doplňující cíle. V obou případech je totiž jako stěžejní důvod akcentováno postihování podvodů na DPH. Jak uvedl SDEU, „*odepření nároku na odpočet DPH a solidární odpovědnost podle tohoto článku 205 sledují dva odlišné a vzájemně se doplňující cíle: v prvním případě je tímto cílem boj proti daňovým podvodům a v druhém případě zajištění účinného výběru DPH do veřejného rozpočtu od osob, které jsou vzhledem k dané situaci nejvhodnější, a to zejména v situaci podvodu.*“<sup>30</sup>

Každopádně lze uzavřít, že navzdory zásadnímu posunu judikatury SDEU v oblasti postihu podvodů na DPH nedošlo ke změně právní úpravy. A to po celou dobu od vzniku prvních rozsudků SDEU. Již více než 20 let tak zákon o DPH či jiný zákon nemá vlastní pravidla postihu podvodů na DPH v rovině nalézací pro případ, že se jich daňový subjekt zaviněně účastní. V tom je zásadní rozdíl oproti postihu při placení daní (ručení příjemce zdanitelného plnění) či zneužití práva,<sup>31</sup> které se po mnoha letech nakonec své vlastní právní úpravy (§ 8 odst. 4 DŘ) dočkalo.

### 3. Role judikatury SDEU jako hlavního nástroje v boji proti daňovým podvodům

Jak je uvedeno výše, podle zásady přednosti práva Evropské unie má unijní právo při své aplikaci přednost před právem vnitrostátním. A jelikož součástí evropského práva je také judikatura SDEU, pravidla z ní vzešlá byla obratem uplatňována také v české daňové praxi. Tuto tak ovlivnila naprosto zásadním způsobem, když co do podvodů na DPH vytvořila zcela nový směr jejich postihů.

28 Podvody páchající obchodník se totiž vyznačuje mj. tím, že po svém odhalení zmizí. Pro jeho odběratele pak může být problematické unést důkazní břemeno ohledně hmotněprávních podmínek. Lpění na nich tak správci daně skýtá „další“ možnost podvod postihnout stejně tak, jak tomu bylo před vznikem judikatury SDEU.

29 Rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2025, sp. zn. 6 Afs 16/2025. Obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2024, sp. zn. 2 Afs 25/2023, či Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2023, sp. zn. 7 Afs 264/2022, kde soud popisuje odlišnou důkazní rovinu hmotněprávních podmínek a podvodu na DPH.

30 Rozsudek SDEU ze dne 10. 7. 2025, ve věci C-276/24.

31 Na počátku byly případy podvodů postihovány jako zneužití práva. Teprve postupem času NSS jasně tento institut od postihování podvodů oddělil.

Na tomto místě je nutné připomenout několik klíčových rozsudků SDEU, které jsou základními stavebními kameny boje proti daňovým podvodům a slouží jako interpretační vodítka. Prvním z nich je výše zmíněný Axell Kittel test, aplikovaný na situace, kdy je nutné vyřešit otázku, zda je plátce oprávněn nárokovat odpočet v případě, kdy dojde, byť na jiném stupni v rámci řetězce transakcí, ke ztrátě daně. Z rozsudku *Axel Kittel*<sup>32</sup> plynou čtyři postupné kroky. V případě jejich kumulativního splnění je správce daně nadán oprávněním k odepření nároku na odpočet daně u příslušného plátce. V jeho rámci je nutné vyhovět následujícím kritériím:<sup>33</sup>

- evidence daňové ztráty ve vztahu k plněním, která jsou předmětem daných transakcí;
- vznik daňové ztráty v důsledku daňového podvodu;
- spojení transakcí mezi plátcem (objektem prověření) a velkoobchodem s jednáním spočívajícím v daňovém podvodu;
- otázka vědomosti daňového subjektu, tedy zda o skutečnosti, že příslušné transakce jsou realizovány ve spojení s daňovým podvodem, plátce věděl, nebo minimálně vědět musel.<sup>34</sup>

Z výše uvedeného tak vyplývá závěr, který byl součástí výroku rozsudku ve věci *Axel Kittel*, a to, že „pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno 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.“<sup>35</sup>

Výklad NSS v této věci akcentuje významný prvek, spočívající ve skutečnosti, že nelze pokládat kohokoli z řetězce participujících subjektů za osobu již nárok na odpočet nenáleží. Je nutné vždy identifikovat souvislost příčinnou, jakož i skutkovou, a to jak ve vztahu k nároku na odpočet, tak k faktu, že nedošlo k odvedení daně. Příčinná a skutková souvislost musí existovat rovněž ve vztahu k důkazu o vědomí daňového subjektu vztahujícího se ke skutečností naplňujícím jednání sledující uskutečnění podvodu na DPH. V opačném případě by hrozilo, že dojde k založení objektivní odpovědnosti účastníků se subjektů, což je nepřijatelné.<sup>36</sup>

Výše uvedené potvrdil NSS, který v tomto kontextu judikoval: „Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; 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 o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřijatelně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“<sup>37</sup>

V návaznosti na výše zmíněnou charakteristiku řetězových podvodů je nutné upozornit na řešení těch typů řetězových podvodů, kdy se řetězce transakcí účastní i nic netušící plátci, jednající tzv. bona fides a uskutečňující dodávku zboží, nákup či prodej zcela v dobré víře. Reakcí správce daně je však často odepření nároku na odpočet i takové osobě, která se daňového podvodu nedopustila a silná tendence k paušálnímu označení kompletního sledu transakcí za daňový podvod.<sup>38</sup> Nelze však opomenout existenci určitého okruhu případů, u nichž je možná přítomnost zavinění minimálně ve formě nedbalosti nevědomé, a otázku absence dobré víry v tomto kontextu.

Významným rozhodnutím SDEU je v tomto případě rozhodnutí SDEU ve věci *Optigen*, v jehož výroku bylo judikováno, že „nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.“<sup>39</sup>

NSS v této souvislosti dále doplnil, že „ve věci *Optigen* bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je

32 Rozsudek SDEU (třetího senátu) ze dne 6. července 2006: Axell Kittel proti Belgickému státu (C-439/04) a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL (C-440/04), spojené věci C-439/04 a C-440/04.

33 VONDRAŠ, P., PANTŮČEK, I. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 2. vydání. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2025. ISBN 978-80-286-0165-2, s. 437.

34 Tamtéž s. 437.

35 EUR-LEX. Rozsudek SDEU (třetího senátu) ze dne 6. července 2006: Axell Kittel proti Belgickému státu (C-439/04) a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL (C-440/04), spojené věci C-439/04 a C-440/04. Sbírka rozhodnutí, 2006, I-06161. ECLI:EU:C:2006:446. [online]. [cit. 2026-02-01]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0439>.

36 VONDRAŠ, P., PANTŮČEK, I. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 2. vydání. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2025. ISBN 978-80-286-0165-2, s. 437–438.

37 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. ledna 2018, č. j. 5 Afs 60/2017–60. Dostupný z: [https://www.nssoud.cz/stazeni-dokumentu?filepath=SODUNI\\_VYKON/2017/0060\\_5Afs\\_1700060\\_20180205134356\\_20180207104017\\_prevedeno.pdf](https://www.nssoud.cz/stazeni-dokumentu?filepath=SODUNI_VYKON/2017/0060_5Afs_1700060_20180205134356_20180207104017_prevedeno.pdf), odstavec 69.

38 HOLUBOVÁ, O. *DPH: výklad vybraných pojmů*. Daňová řada. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-233-4, s. 34–35.

39 EUR-LEX. Rozsudek SDEU ve věci *Optigen* (spojené věci C-354/03 *Optigen*, C-355/03 a *Fulcrum* C-484/03, *Bond House* 12. 1. 2006, výrok rozsudku. Dostupný z: [eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62003CJ0354](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62003CJ0354)

nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudek ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04).<sup>40</sup>

Správci daně pod dohledem správních soudů dokázali ve své praxi velice rychle zohledňovat evropské právo. Ostatně k tomuto je zavazovala přímo judikatura NSS, dle které „správce daně nelze zcela jistě činit odpovědným za nesprávnou implementaci šesté směrnice Rady 77/388/EHS do zákona č. 234/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, lze jej však na druhou stranu nepochybně činit odpovědným za znalost právních předpisů, šestou směrnicí nevyjímaje, a za případnou interpretaci a aplikaci právních předpisů in concreto, zde uplatnění pří-  
měho účinku šesté směrnice.“<sup>41</sup>

Evropské právo včetně judikatury SDEU je tak při správě daní velice pozorně čteno a ctěno. Ze strany správců daně a správních soudů nezaznívá žádná polemika. A pokud přece jen není evropské právo zcela jasné, pak se orgány nebojí zeptat.

Česká republika není jen pasivním konzumentem rozsudků, avšak k jejich vzniku také aktivně přispívá. Dle Výroční zprávy SDEU z roku 2024 bylo v letech 2020 až 2024 ze strany České republiky podáno 54 předběžných otázek.<sup>42</sup>

Ostatně takto vznikly dva zásadní rozsudky SDEU. Prvním byl případ Kemwater.<sup>43</sup> Dle něj daňový subjekt nemusí dokazovat přesně konkrétního dodavatele. Postačí, že je jasné, že zboží dodal někdo, kdo je plátcem DPH. A to platí i při osvobození od DPH u dodávky zboží do jiného členského státu.

Druhým rozsudkem je případ Konreo (FAU)<sup>44</sup> citovaný výše. Ten umožnil souběh odepření odpočtu společně se vznikem ručení příjemce zdanitelného plnění. Od tohoto rozsudku lze očekávat zcela zásadní dopady, jelikož fakticky povede k tomu, že za zaviněnou účast na podvodu bude téměř každý platit dvakrát. Jednou ztrátou nároku na odpočet. A podruhé zaplacením daně, kterou nezaplátil jeho dodavatel.

V české praxi se tak dlouhodobě střetává důkazní režim “neprokázaného plnění” s režimem “účasti na podvodu”. Pokud jsou hmotněprávní podmínky nároku na odpočet prokázány, lze odpočet odepřít pouze tehdy, prokáže-li správce daně účast daňového sub-

jektu na podvodu ve smyslu testu “věděl nebo vědět měl a mohl”. V takovém případě nese důkazní břemeno správce daně. Pro tento typ odepření však české právo v rovině nalézací postrádá explicitní zákonnou úpravu. Podmínky, rozsah povinností plátce i důkazní standard se fakticky dotvářejí judikaturou a správní praxí.

Z hlediska nejnovější judikatury Soudního dvora Evropské unie vztahující se k problematice podvodů na DPH je nutné dále zmínit rozsudek Global Ink Trade<sup>45</sup> který se vztahuje k článkům 167, 168 písm. a), 178 písm. a) a 273. Tento rozsudek se váže k důkazní povinnosti správce daně v případě karuselových podvodů. Zejména lze poukázat na závěry, které SDEU judikoval v odstavci 58 tohoto rozsudku, kde se SDEU vyjadřuje ve vztahu k výkladu Směrnice o DPH směrem k povinnosti výkladu v tom duchu, že zabraňuje tomu, aby se správce daně při realizaci svého záměru odepřít osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH, jež byla na vstupu danou osobou odvedena s odkazem na participaci této osoby na karuselovém podvodu na DPH, omezil toliko na prokázání skutečnosti, že předmětné plnění je zahrnuto do rámce kruhového fakturačního řetězce. K tomu SDEU dále doplnil, že správce daně je povinen přesně vymezit skutečnosti, na nichž se závěr o daňovém úniku zakládá a tento řádně podložit důkazy prokazujícími předmětné podvodné jednání dané osoby. Současně byla zdůrazněna důkazní povinnost ohledně prokázání aktivní participace osoby povinné k dani na předmětném daňovém úniku. Požadavkem je prokázání minimálně subjektivní stránky, kterou bylo takové jednání kryto ve smyslu, že tato osoba “věděla či měla vědět”, o skutečnosti, že uplatňované pořizování zboží, či služby vztahující se k předmětnému nároku, je zahrnuto do daňového úniku. Není však nezbytně zapotřebí identifikovat veškeré účastníky na tomto úniku participující a celý rámec jejich jednání.

Pro dotvoření komplexního rámce vymezeného judikaturou SDEU k problematice podvodů na DPH je nutné poukázat na závěry ve věci Dyktor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie proti W. sp. z o.o.<sup>46</sup>, který doplňuje výklad článku 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a) a článku 273 Směrnice v duchu principů daňové neutrality a proporcionality, a stanoví, že “musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, podle kterých je osobě povinné k dani odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu pouze z toho důvodu, že zdanitelné

40 Rozsudek NSS ze dne 30. ledna 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60. Dostupný z: [https://www.nssoud.cz/stazeni-dokumentu?filepath=SOUNDNI\\_VYKON/2017/0060\\_5Afs\\_1700060\\_20180205134356\\_20180207104017\\_prevedeno.pdf](https://www.nssoud.cz/stazeni-dokumentu?filepath=SOUNDNI_VYKON/2017/0060_5Afs_1700060_20180205134356_20180207104017_prevedeno.pdf), odstavec 57.

41 Rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2009, sp. zn. 5 Afs 53/2009.

42 Výroční zpráva dostupná online: [https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2025-05/ra\\_cs\\_statistiques\\_24\\_b\\_statistiques-cour.pdf](https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2025-05/ra_cs_statistiques_24_b_statistiques-cour.pdf)

43 Rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20.

44 Rozsudek SDEU ze dne 10. 7. 2025, ve věci C-276/24.

45 EUR-LEX.Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 11. ledna 2024, *Global Ink Trade Kft.*

*v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, C-537/22, EU:C:2024:6, odstavec 58. Dostupný z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62022CJ0537>

46 EUR-LEX.Rozsudek Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 25. května 2023, *Dyktor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie v. W. sp. z o.o.*, C-114/22, EU:C:2023:430. Dostupný z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62022CJ0114>.

*hospodářské plnění je považováno za fiktivní a na základě ustanovení vnitrostátního občanského práva je neplatné, aniž je nezbytné prokázat, že jsou naplněny skutečnosti umožňující kvalifikovat z hlediska unijního práva toto plnění jako fiktivní plnění, nebo v případě, že uvedené plnění bylo skutečně provedeno, že je výsledkem úniku na DPH nebo zneužití práva.<sup>47</sup>*

#### 4. Institut ručení za nezaplacenou daň podle § 109 ZDPH<sup>48</sup>

Institut ručení příjemce zdanitelného plnění je v českém systému DPH konstruován primárně jako nástroj vymáhací (výběrový), nikoliv jako „nalézací“ korekce nároku na odpočet. Jeho podstata spočívá v tom, že daňový nedoplatek vzniklý na straně dodavatele může být za splnění zákonných podmínek požadován po příjemci plnění coby ručiteli. Procedurálně jde o subsidiární odpovědnost. Ručitel je typicky vyzván až tehdy, když se správci daně nepodařilo nedoplatek vymoci na primárním dlužníkově. Tento subsidiární charakter (a návaznost na neúspěšné vymáhání či insolvenční řízení) je výslovně popsán i v rozsudku SDEU ve věci C-276/24, KONREO.

Dle NSS institut ručení nemůže být zaměřován s postihováním podvodů v řízení nalézacím. Dle něj „právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty“.<sup>49</sup>

Legislativní zakotvení ručení v oblasti DPH je na národní úrovni soustředěno zejména do § 109 ZDPH (s procesním „dovybavením“ v daňovém řádu). Z unijní perspektivy jde o provedení čl. 205 Směrnice, který členským státům umožňuje stanovit, že osoba odlišná od osoby povinné k dani bude společně a nerozdílně odpovědná za zaplacení DPH. SDEU přitom dlouhodobě akcentuje, že při zavádění a aplikaci těchto režimů musí členské státy respektovat obecné zásady unijního práva, zejména právní jistotu a proporcionalitu (klasicky ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries).

Klíčovým hmotněprávním „bezpečnostním ventilem“ ručení je tzv. znalostní test (věděl nebo vědět měl a mohl), který české právo výslovně formuluje v § 109 odst. 1 ZDPH a který judikatura NSS důsledně promítá i do aplikace některých objektivněji vymezených skutkových podstat v § 109 odst. 2 ZDPH. NSS v jednom ze svých rozsudků<sup>50</sup> ve vztahu k platbám na zahraniční účet

zdůraznil, že samotná platba na účet mimo tuzemsko nemůže bez dalšího založit ručitelství vztah. Musí se přidat další okolnosti, z nichž bude zjevné, že příjemce plnění věděl či mohl vědět o účelovém směřování k nezaplacení daně, a že systém odpovědnosti bez zavinění je ve světle judikatury SDEU nepřipustný. Stejnou logiku NSS následně potvrdil i v jednom z dalších rozsudků<sup>51</sup>, kde výslovně odmítl automatismus, podle něž by už samotné naplnění formální podmínky § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH vylučovalo dobrou víru.

V praxi tento institut nenalezl příliš velké uplatnění. Kupříkladu NKÚ v roce 2015<sup>52</sup> poukazoval na to, že od zavedení ručení byl tento institut použit jen 15x. Do dnešního dne pak ručení významně zaostává za odpíráním odpočtu v nalézacím řízení. Důvod je především ten, že prokázat zavinění ručitele vyžaduje složité dokazování, v rámci kterého se zpravidla rozkrývá celé podvodné pozadí transakce. A k tomuto dochází právě v řízení nalézacím, které je pro tento účel procesně vybaveno. Naopak řízení vymáhací, kam ručitelství spadá, s obsáhlým důkazním řízením nepočítá. Navíc prokazování zavinění vyžaduje vyjádření daňového subjektu. A zatímco pro takovéto vyjádření je v nalézacím řízení prostor, tak ručitelství výzva je prvním úkonem vůči daňovému subjektu – ručiteli. A učinit tento první krok bez znalosti postoje ručitele je nadmíru problematické.

Lze tak konstatovat, že v současné době nejsou dány potřebné procesní podmínky pro širší aplikaci ručení. Proto i do budoucna lze očekávat převahu postihu podvodu v nalézacím řízení, a to, byť pro tento účel není dána zákonná úprava, avšak pro ručení ano.

#### 5. Důsledky právního vakua

V úvodu této kapitoly je třeba otevřeně pojmenovat jádro sporu: odpírání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu se v české praxi dlouho jeví jako institut, který není v zákoně o DPH výslovně formulován v podobě „věděl nebo měl vědět“, a proto může vyvolávat dojem právního vakua a napětí s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod („daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“). Ústavní soud však v usnesení ze dne ze dne 4. 1. 2022, sp. zn. II. ÚS 1701/21<sup>53</sup> tuto námitku výslovně odmítl jako neopodstatněnou. Připustil, že zákon o DPH takovou formulaci neobsahuje výslovně, nicméně dovodil, že podmínku lze ze zákona vyvodit a že nejde o „tvorbu práva bez zákona“.

I když se nejedná o ústavní deficit, tak toto právní vakuum v nalézacím rovině (tj. v daňové kontrole a navazujícím stanovení daně) rozos-

47 EUR-LEX. Rozsudek Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 25. května 2023, Dyktor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie v. W. sp. z o.o., C-114/22, EU:C:2023:430. Dostupný z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62022CJ0114>, odstavec 52.

48 Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty.

49 Rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2018, sp. zn. 7 Afs 8/2018, č. 3844/2019 Sb. NSS.

50 Rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2018, sp. zn. 5 Afs 78/2017

51 Rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2021, sp. zn. 2 Afs 382/2019.

52 Viz Kontrolní závěr z kontrolní akce NKÚ č. 14/17, dostupné online <https://www.nku.cz/kon-zavery/K14017.pdf>

53 Obdobně viz usnesení sp. zn. IV. ÚS 1987/21, IV. ÚS 347/24 či III. ÚS 3250/24.

třuje hranici mezi dvěma kvalitativně odlišnými režimy. Dokazováním samotné existence a rozsahu zdanitelného plnění na straně jedné a postihováním zaviněné účasti na podvodu na straně druhé. V praxi pak vzniká nejasnost, kdy už nejde o „běžné“ pochybnosti o plnění, ale naopak o situaci, kdy se správce daně fakticky pohybuje v rovině podezření na podvodné pozadí obchodů. Tato „šedá zóna“ je o to problematičtější, že odeprání odpočtu z důvodu účasti na podvodu představuje materiálně velmi intenzivní zásah do neutrality DPH, a proto vyžaduje jasná pravidla a předvídatelný důkazní standard.

NSS přitom výslovně varuje před situací, kdy správce daně setrvává u „oslabených pochybností“ o realizaci plnění, ačkoli z provedení dokazování už spíše plyne podezření na nestandardní/podvodné okolnosti řetězce. V takovém případě NSS akcentuje, že se správce daně má podezřením na podvod odpovídajícím způsobem zabývat a nemá dále ponechávat důkazní břemeno na daňovém subjektu. To, pokud je zřejmé, že problém není v tom, zda se plnění uskutečnilo, ale v tom, za jakých okolností a v jakém kontextu se uskutečnilo. Jinými slovy, pokud se kontrola fakticky posune do roviny „podvodu“, musí se posunout i metodika dokazování. A to včetně toho, že břemeno prokázání podvodu a vědomostního testu tíží finanční orgány. V tomto NSS v jednom rozsudku uvedl, že „nezpochybňuje, že řada skutečností zjištěných u dodavatelů mohla vyvolávat podezření z jejich podvodného zapojení. V takovém případě se však finanční orgány mají podezřením, že mohlo dojít k podvodu na DPH, odpovídajícím způsobem zabývat. Nemají setrvávat na oslabených pochybnostech a na závěru, že důkazní břemeno nadále tíží daňový subjekt, je-li z průběhu dokazování zřejmé, že pochyby a podezření nespočívají v neprokázané realizaci plnění, ale spíše v nestandardních okolnostech obchodu či fungování zúčastněných subjektů“.<sup>54</sup>

Je to právě nedostatek v hmotném právu (kdy již jde o podvod) a nedostatek v procesním právu (jaká míra důkazu daňový subjekt a správce daně tíží), který skýtá prostor pro excesy. Místo aby správce daně nesl břemeno tvrzení a důkazní břemeno k podvodné účasti (při splnění hmotněprávních podmínek odpočtu), v praxi sklouzává k tomu, že „podvodné“ situace řeší jako údajně neprokázané či fiktivní plnění, a to prostřednictvím přepjatého důkazního břemene kladeného na plátce.

Výsledkem tohoto judikturně dotvářeného režimu bez jasného zákonného rámce je nižší právní jistota a předvídatelnost. Plátci obtížně odhadují, jaký důkazní rozsah ohledně hmotněprávních podmínek je již dostačující, jakož i jaký rozsah prověřování obchod-

ních partnerů je ještě přiměřený. Správní praxe nemůže vyžadovat prakticky neomezené zajišťování důkazů k cizím subjektům. Takovýto požadavek bude vždy mít přímý dopad na vyšší compliance náklady (interní kontroly, due diligence, smluvní dokumentace, archivace), a nepřímo i na trh. Podniky s robustnějším aparátem jsou v relativní výhodě oproti menším subjektům, což může v konečném důsledku znamenat i narušení neutrality a soutěžních podmínek, které má systém DPH chránit.

## 6. Návrhy a doporučení

Stávající právní vakuum je obrovskou právní nejistotou daňových subjektů. Za účelem jejího odstranění jsou důležité zákonné mantinely. Bez nich hrozí, že se boj proti podvodu přetaví ve vynucenou „privátní kontrolu“ všech dodavatelských řetězců. Jenže SDEU dlouhodobě limituje, co lze po plátcích spravedlivě požadovat. Nelze z něj udělat auditora veřejné správy a odeprít odpočet jen proto, že měl ověřovat dodavatele způsobem, který jde nad rozumnou míru (typicky dokazování bezvadnosti dodavatele či jeho daňové disciplíny), pokud sám nemá indicie podvodu. Současně platí, že i nástroje typu solidární odpovědnosti musí respektovat zásady proporcionality a právní jistoty.

Zvláště problematické je, pokud se (z pragmatických důvodů) začne boj proti podvodu realizovat zpřísnováním hmotněprávních podmínek. V takovém nastavení se může stát, že daň bude doměřena i subjektům, které se objektivně ocitly v podvodném řetězci, ale nedostanou vůbec procesní prostor prokázat, že šlo o účast bez jejich zavinění. To proto, že už neprojdou přes hmotněprávní síto a otázka dobré víry se tak ani neotevře. Vedle daňových dopadů má tento posun i reputační a „stigma“ efekt. Neprokázání hmotněprávních podmínek je totiž orgány činnými v trestním řízení velice často přebíráno jako správcem daně „prokázaná“ fiktivní fakturace. Toto přelévání do trestní roviny pak jen násobí cenu omylu na straně veřejné moci.

*De lege ferenda* tak lze doporučit, aby do zákona byly zavedeny podmínky odeprání nároku na daňové zvýhodnění ve chvíli, kdy se případ nachází v nalézací rovině. To nejlépe i s normováním situací, při nichž bude docházet ke společné aplikaci s ručením.

Na finanční správě pak bude vytvořit vhodné metodické podmínky pro odlišení situací neprokázaných hmotněprávních podmínek na straně jedné, a podvodných transakcí na straně druhé. K tomu úlohou správních soudů bude být vhodnou inspirací a vést finanční správu k přijetí vyváženého přístupu. ■

54 Rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2025, sp. zn. 6 Afs 16/2025. Srov. také rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2024, sp. zn. 2 Afs 25/2023, v jeho bodu 29 soud upozornil správce daně na nevhodnost zpochybňovat naplnění hmotněprávních podmínek poukazem na okolnosti obvykle spojené s účastí na podvodu.

# Omezení odpočtu DPH u osobních automobilů pro smíšené účely v ČR a srovnání s EU



**Ing. Petr Linx,**

daňový poradce č. 4985,  
BDO Czech Republic s.r.o.

## I. Úvod

Odpočet DPH u osobních automobilů využívaných pro smíšené účely patří mezi dlouhodobě komplikovaná témata daňové praxe. Kombinace podnikatelského a soukromého využití vozidla vyvolává otázky, jak správně uplatnit nárok na odpočet DPH a současně zajistit soulad s pravidly zákona o DPH.

Téma je aktuální nejen z hlediska české legislativy, která od roku 2024 zavedla omezení odpočtu u vybraných osobních automobilů, ale také z pohledu srovnání s ostatními členskými státy Evropské unie, kde existují různé modely uplatnění odpočtu – od jeho úplného vyloučení až po paušální procentní limity.

Problematika je významná rovněž z hlediska daňové neutrality a administrativní zátěže, neboť nesprávné stanovení odpočtu může vést k finančním dopadům pro podnikatele i ke sporům se správcem daně. S narůstající popularitou paušálního 50% odpočtu v EU a s probíhajícími legislativními změnami nejen v tuzemsku je proto nezbytné sledovat aktuální trendy, hodnotit jejich dopady na české podnikatele a formulovat doporučení pro správný postup při uplatňování odpočtu DPH u vozidel pro smíšené účely.

Článek se věnuje výhradně pořízení osobních automobilů, které splňují definici dlouhodobého majetku. Naopak se nezabývá problematikou krácení odpočtu v případech, kdy plátce využívá automobil v rámci své ekonomické činnosti zároveň pro zdanitelné i osvobozené účely bez nároku na odpočet. Pro zjednodušení autor předpokládá, že plátce má v rámci své ekonomické činnosti plný nárok na odpočet DPH.

## II. Aktuální stav ve srovnání se Slovenskem

### 2.1 Obecná pravidla odpočtu DPH u osobních automobilů v České republice

Obecně platí, že odpočet DPH při pořízení osobních automobilů je v České republice umožněn, pokud je automobil pořízen pro ekonomické činnosti, u nichž je nárok na odpočet daně zachován. Právo na odpočet se přitom řídí obecnými pravidly zákona o DPH.

Odpočet DPH může uplatnit pouze plátce DPH, a to v rozsahu, v jakém je vozidlo využíváno pro ekonomické účely. Pokud je automobil používán jak pro ekonomickou činnost, tak pro činnost neekonomickou (zejména pro soukromé účely nebo výkon veřejné správy), je nutné tuto skutečnost při uplatnění odpočtu zohlednit. Plátce má po dobu čtyř následujících let povinnost sledovat, zda nedošlo ke změně účelu užití vozidla.

V kalendářním roce, ve kterém plátce vozidlo pro smíšené účely pořídil, případně za určitých okolností v bezprostředně následujícím roce (zejména pokud byl daňový doklad obdržen až po roce pořízení), je v posledním zdaňovacím období stanoven nebo potvrzen poměrný koeficient. V praxi se v období, kdy je přijat daňový doklad, stanoví poměrný koeficient kvalifikovaným odhadem. Podle tohoto koeficientu se pak uplatní nárok na odpočet DPH. V posledním zdaňovacím období prvního roku se provede korekce odpočtu DPH podle skutečného poměru využití, a to i tehdy, pokud se koeficient změní, byť jen o jeden procentní bod. Koeficient pro účely DPH se vždy zaokrouhluje na celé procento směrem nahoru.

K tomuto koeficientu se plátce v následujících čtyřech letech vždy v posledním zdaňovacím období vrací a posuzuje, zda mu vzniká povinnost vrátit část původně uplatněného odpočtu, nebo naopak možnost nárokovat dodatečný odpočet. Úprava odpočtu v následujících letech se neprovádí, pokud rozdíl mezi koeficienty nepřesáhne deset procentních bodů.

### 2.2 Omezení odpočtu od roku 2024

Od 1. ledna 2024 je v České republice uplatňováno omezení odpočtu DPH u tzv. vybraných osobních automobilů, které spadají

do kategorie M1 (maximálně osm míst k sezení kromě řidiče) a jsou pořízeny jako dlouhodobý majetek.

Za vybrané osobní automobily se nepovažují zejména vozidla, která jsou určena a využívána pro specifické účely, jako je pohřebnictví, výcvik řidičů, přeprava osob v rámci autodopravy nebo sanitní služby. U těchto speciálních vozidel se žádná limitace odpočtu DPH neuplatňuje. Omezení se rovněž nevztahuje na automobily pořízené za účelem dalšího prodeje, tedy pořízené jako zboží.

Při pořízení vybraného osobního automobilu zařazeného do dlouhodobého majetku lze uplatnit odpočet DPH maximálně do výše 420 tisíc Kč. Stejný limit platí i v případě, kdy je automobil pořizován prostřednictvím finančního leasingu.

Uvedené omezení je založeno na článku 177 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému DPH (dále jen „směrnice“), který představuje výjimku z obecného principu daňové neutrality. Tento článek umožňuje členským státům po konzultaci s Výborem pro DPH při EU zcela nebo částečně vyloučit určité druhy zboží z práva na odpočet, a to z ekonomických důvodů.

Článek 177 směrnice je koncipován jako dočasný nástroj, jehož cílem je poskytnout členským státům flexibilitu při řešení nepříznivé ekonomické situace, aniž by bylo nutné systematicky měnit základní pravidla směrnice. Jeho použití je proto omezeno jak věčně, tak časově, a neměl by být využíván jako trvalý nástroj daňové politiky.

Česká republika se rozhodla toto opatření zavést v rámci tzv. konsolidačního balíčku. Jako hlavní důvody uvedla hospodářskou recesi způsobenou pandemií covidu-19, následnou vysokou inflaci a rostoucí náklady na energie v důsledku ruské invaze na Ukrajinu.

Výbor pro DPH tuto výjimku posvětil s časovým omezením na tři roky, tedy do konce roku 2026.

## 2.3 Omezení odpočtů na Slovensku od 2026

Slovensko rovněž získalo od Evropské unie výjimku umožňující odchylnit se od obecných pravidel DPH, avšak na jiném právním základě než Česká republika. Zatímco ČR uplatňuje omezení odpočtu podle článku 177 směrnice, Slovensko požádalo o výjimku podle článku 395 směrnice, který umožňuje členskému státu zavést dočasné zvláštní opatření odchylné od určitých ustanovení směrnice.

Jedná se konkrétně o odchylku od článku 26 odst. 1 písm. a) a článků 168 a 168a směrnice, které upravují právo na odpočet DPH a povinnost upravovat odpočet při soukromém užívání firemních vozidel.

Na základě žádosti Slovenska bylo přijato prováděcí rozhodnutí Rady (EU) 2025/852 ze dne 14. dubna 2025. Podle tohoto rozhodnutí je Slovensko oprávněno omezit právo na odpočet DPH u motorových vozidel, včetně některých motocyklů, která nejsou využívána výlučně pro podnikatelské účely, a to na maximálně 50%.

Při pořízení takových vozidel pro smíšené účely, jejich leasingu i u výdajů souvisejících s jejich provozem (např. pohonné hmoty, údržba či opravy), lze uplatnit odpočet DPH maximálně do výše 50 % zaplacené daně. Tento limit platí bez ohledu na skutečný poměr podnikatelského a soukromého využití vozidla.

Rozsah výjimky je vymezen tak, aby se nevztahoval na vozidla, u nichž je soukromé využití zanedbatelné. Výjimka se tedy neuplatní například na vozidla určená k dalšímu prodeji, pronájmu či leasingu, stejně jako na vozidla využívaná k placené přepravě osob (včetně taxislužeb), k výuce řízení, testování nebo na vozidla sloužící jako náhradní během oprav jiných automobilů.

Slovensko ve své žádosti zdůvodnilo volbu paušálního 50% odpočtu zejména vysokou administrativní náročností stávajícího systému. Podle údajů slovenského ministerstva financí považuje významná část podniků vedení a kontrolu evidencí o využití vozidel pro účely DPH za složité, což potvrzují i výsledky dotazníkových šetření. Slovenské daňové orgány zároveň dospěly k závěru, že skutečný podíl podnikatelského využití těchto vozidel činí v průměru mírně více než 50 %, což podpořilo volbu tohoto procentního omezení.

Výjimka platí od 1. července 2025 do 30. června 2028, přičemž její implementace do slovenské vnitrostátní legislativy je účinná od 1. ledna 2026. Pokud by Slovensko usilovalo o prodloužení platnosti výjimky, musí o to požádat Evropskou komisi nejpozději do 30. září 2027. Součástí nové žádosti musí být rovněž přezkum stanovené procentní hranice.

Slovensko se při zavádění tohoto modelu zjevně inspirovalo polskou úpravou, v jejímž rámci je paušální omezení odpočtu uplatňováno již od roku 2022. Na žádost Polska byla platnost této výjimky prodloužena do konce roku 2028.

## III. Přístupy ostatních evropských států

Pravidla pro uplatňování odpočtu DPH při pořízení osobních automobilů využívaných pro smíšené účely se v rámci Evropské unie výrazně liší. Přesto lze identifikovat několik základních modelů, které se v praxi opakují. Pro větší přehlednost analýza zahrnuje rovněž vybrané evropské státy mimo EU.

### 3.1 Model úplného vyloučení odpočtu DPH

Nejrestriktivnější přístup k odpočtu DPH představuje model úplného vyloučení nároku na odpočet při pořízení osobních automobilů používaných pro smíšené účely. Tento model uplatňuje řada evropských států, mezi něž patří Rakousko, Bulharsko, Kypr, Dánsko, Finsko, Francie, Řecko, Litva, Malta, Portugalsko, Slovensko a Švédsko, a mimo Evropskou unii také Spojené království a Norsko.

Tento model klade důraz na právní jistotu a administrativní jednoduchost, avšak současně výrazně omezuje princip daňové ne-

utrality, neboť neumožňuje zohlednit skutečný rozsah podnikatelského využití vozidla.

Společným znakem tohoto přístupu je, že nárok na odpočet DPH je přiznán pouze ve výjimečných případech, typicky u vozidel určených k dalšímu prodeji, používaných k přepravě osob, k výuce řízení nebo u demonstrativních či jiných speciálních vozidel. V některých státech jsou legislativně vymezeny specifické situace, v nichž je umožněno uplatnění odpočtu, což lze ilustrovat na příkladu Francie a Rakouska.

Francouzská finanční správa dne 30. dubna 2025 potvrdila, že osoby registrované k DPH ve Francii mohou uplatnit odpočet DPH v situaci, kdy zaměstnanec platí zaměstnavateli nájemné za používání vozidla pro smíšené účely. Za úhradu se přitom považuje i srážka ze mzdy.

V Rakousku je umožněn (částečný) odpočet DPH při pořízení elektromobilu do 80 tis. EUR včetně DPH, a to i v případech, kdy by u automobilů se spalovacím motorem možnost uplatnění odpočtu neexistovala.

### 3.2 Model paušálního omezení

Další rozšířený přístup představuje model paušálního omezení odpočtu DPH, nejčastěji ve výši 50 %. Tento model vychází z předpokladu, že u osobních automobilů používaných pro smíšené účely je obtížné přesně oddělit soukromé a podnikatelské využití a že detailní sledování skutečného využití by znamenalo nepřiměřenou administrativní zátěž.

Tento přístup uplatňuje řada členských států, zejména Chorvatsko, Estonsko, Maďarsko, Irsko, Itálie, Lotyšsko, Polsko, Rumunsko a nově také Slovensko.

Paušální omezení umožňuje plátcům uplatnit odpočet DPH bez nutnosti vést podrobnou evidenci skutečného využití vozidla, čímž významně zjednodušuje daňovou administrativu jak na straně podnikatelů, tak na straně správců daně. Tento model je zpravidla doplněn o výjimky pro vybrané druhy vozidel nebo činností, jako jsou taxislužby, pronájem vozidel, autoškoly či přeprava osob, u nichž se předpokládá převažující podnikatelské využití.

Ve srovnání s modelem úplného vyloučení nároku na odpočet představuje paušální omezení kompromisní řešení, které částečně zachovává princip daňové neutrality, avšak za cenu určité míry zobecnění. Zároveň se jedná o přístup, který je v posledních letech v rámci EU stále častěji využíván, což naznačuje posun směrem k větší standardizaci a administrativnímu zjednodušení.

### 3.3 Model založený na skutečném poměru využití

Třetím identifikovatelným přístupem je model založený na skutečném poměru využití vozidla, který umožňuje uplatnit odpočet

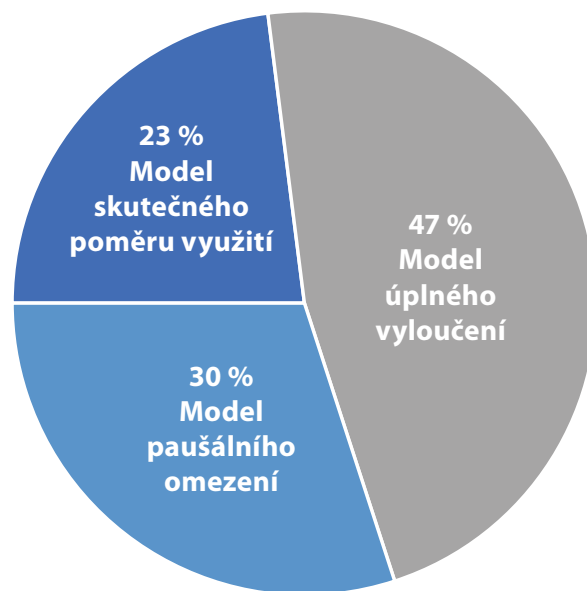
DPH v rozsahu odpovídajícím reálnému podílu podnikatelského využití osobního automobilu. Tento model uplatňují státy jako Belgie, Německo, Nizozemsko, Lucembursko, Španělsko a mimo Evropskou unii také Švýcarsko.

Do tohoto modelu lze zařadit i Českou republiku, přestože zde aktuálně platí stropový limit pro odpočet DPH u vybraných osobních automobilů. Základní princip však zůstává zachován – odpočet DPH se uplatňuje podle skutečného poměru mezi podnikatelským a soukromým využitím vozidla.

Podstatou tohoto přístupu je povinnost plátce prokázat rozsah využití vozidla pro ekonomickou činnost, zpravidla prostřednictvím knihy jízd nebo jiných věrohodných evidenčních nástrojů. Uplatněný odpočet je často nutné po určitou dobu sledovat a případně upravovat. Výše nároku na odpočet DPH se tak odvíjí od skutečného poměru využití vozidla, přičemž v některých státech jsou stanoveny také minimální prahové hodnoty podnikatelského využití. Pokud těchto hodnot není dosaženo, nárok na odpočet nevzniká.

Tento model je obecně považován za přístup, který nejlépe odpovídá principu daňové neutrality. Na druhé straně je však spojen s vyšší administrativní a kontrolní náročností, a to jak pro daňové subjekty, tak pro správce daně. Právě tato skutečnost je důvodem, proč některé členské státy upřednostňují paušální omezení před detailním sledováním skutečného využití vozidla.

### 3.4 jednotlivé modely – statistické zobrazení



- Rakousko, Bulharsko, Kypr, Dánsko, Finsko, Francie, Řecko, Litva, Malta, Portugalsko, Slovinsko, Švédsko, Spojené království, Norsko
- Chorvatsko, Estonsko, Maďarsko, Irsko, Itálie, Lotyšsko, Polsko, Rumunsko, Slovensko
- Belgie, Česká republika, Německo, Lucembursko, Nizozemí, Španělsko, Švýcarsko

Model	Země	Počet
Úplné vyloučení nároku na odpočet	Rakousko, Bulharsko, Kypr, Dánsko, Finsko, Francie, Řecko, Litva, Malta, Portugalsko, Slovinsko, Švédsko, Spojené království, Norsko	14
Paušální omezení nároku na odpočet	Chorvatsko, Estonsko, Maďarsko, Irsko, Itálie, Lotyšsko, Polsko, Rumunsko, Slovensko	9
Nárok na odpočet podle skutečného poměru využití	Belgie, Česká republika, Německo, Lucembursko, Nizozemí, Španělsko, Švýcarsko	7

### 3.5 Trendy v odpočtu DPH u osobních automobilů pro smíšené účely

Z dostupných informací a z nových žádostí členských států o udělení výjimek je patrné, že v posledních letech roste preference paušálního omezení odpočtu DPH, zejména ve formě 50% limitu. Tento trend je podporován zkušenostmi států, které čelí administrativně náročným evidenčním požadavkům při aplikaci modelu založeného na skutečném poměru využití vozidel. Žádosti o výjimky podle článku 395 směrnice, jako je například žádost Slovenska, ukazují směr, kterým se EU postupně ubírá – tedy k jednodušším a transparentnějším pravidlům doplněným o jasně definované výjimky.

Současně lze pozorovat tendenci k částečné unifikaci pravidel mezi jednotlivými státy. Stále více členských států přebírá modely kombinující paušální procentní omezení s taxativně vymezenými výjimkami, což snižuje administrativní zátěž a zvyšuje předvídatelnost aplikace DPH. Vedle toho však přetrvávají státy, které nadále preferují model založený na skutečném poměru využití, typicky Česká republika nebo Německo. Lze konstatovat, že Evropská unie postupně směřuje k jednodušším a administrativně méně náročným pravidlům, přičemž paušální 50% odpočet se postupně dostává do popředí jako preferované řešení.

## IV. Možné budoucí scénáře pro ČR

Ve velké novele zákona o DPH pro rok 2025 bylo původně navrženo zrušení ustanovení o limitaci odpočtu DPH s účinností od 1. ledna 2027. V průběhu legislativního procesu však bylo toto ustanovení z návrhu vypuštěno. Programové prohlášení nové vlády se k otázce zrušení limitace ani k budoucímu přístupu k omezení odpočtů DPH u osobních automobilů výslovně nevyjadřuje. Vláda ČR se však nedávno usnesla, že nepožádá o prodloužení stávající výjimky podle článku 177 směrnice, a současně v této fázi neplánuje žádat ani o novou výjimku dle článku 395 směrnice, jak to učinilo například Slovensko. Za těchto okolností přicházejí v úvahu následující možné scénáře dalšího vývoje.

Pokud by vláda podle svého prohlášení skutečně nepožádala o prodloužení výjimky a zároveň by nebyla včas schválena novela zákona o DPH rušící stávající omezení, vznikla by velmi specifická právní situace. Omezení odpočtu DPH do výše 420 tisíc Kč by sice formálně zůstalo součástí zákona, avšak bylo by v rozporu s časově omezeným souhlasem Výboru pro DPH při EU. V takovém případě by ČR mohla čelit sporům, pokud by omezení nadále vymáhala.

Další teoretickou možností je prodloužení výjimky udělené podle článku 177 směrnice. Je nutné upozornit, že část důvodů, na nichž byla původní žádost založena, již pominula. Česká republika by proto musela znovu přesvědčivě prokázat existenci nepříznivého hospodářského cyklu. Je vhodné také uvést, že i v návaznosti na aktuální prohlášení vlády lze vysoce pravděpodobně očekávat, že k prodloužení této výjimky nedojde. Pokud by se navzdory výše uvedenému podařilo výjimku prodloužit, zůstal by současný systém uplatňování odpočtů DPH u vybraných osobních automobilů zachován i po roce 2026.

V případě schválení novely zákona o DPH v průběhu roku 2026 dojde ke zrušení stávající limitace s účinností od 1. ledna 2027. Právní úprava se tak vrátí do stavu před rokem 2024 a uplatnění odpočtu DPH již nebude omezeno absolutním limitem.

Nelze vyloučit ani scénář, kdy by se Česká republika rozhodla inspirovat slovenským modelem a požádala o zavedení paušálního omezení odpočtu DPH s odkazem na článek 395 směrnice. Tento proces je však časově i procedurálně náročný a může trvat až osm měsíců. Po podání žádosti Evropské komisi následuje posouzení, případné předložení návrhu Radě EU a jednomyslné rozhodnutí. Ani schválení výjimky však samo o sobě neznamená její okamžitou použitelnost – výjimku je nutné implementovat do vnitrostátní legislativy. Z výše uvedených důvodů a také s ohledem na aktuální vládní postoj je zřejmé, že se nejméně v roce 2027 paušální omezení odpočtů DPH v českém právním řádu neobjeví.

## V. Doporučení na závěr

Po zhodnocení aktuálního vývoje v Evropské unii a s přihlédnutím ke stavu veřejných financí České republiky lze konstatovat, že trend omezování odpočtů DPH u osobních automobilů bude s vysokou pravděpodobností pokračovat.

Současná limitace absolutní výše odpočtu DPH při pořízení vybraných osobních automobilů ve výši 420 tisíc Kč nezůstane zachována a ani zatím nebude nahrazena ještě restriktivnějším modelem paušálního omezení.

Plátcům DPH, kteří zvažují pořízení zejména dražších osobních automobilů, lze proto doporučit svá rozhodnutí zbytečně neodkládat. Pořízení osobního vozidla pro převážně podnikatelské účely v roce 2027 představuje z pohledu odpočtu DPH ideální řešení. V dalších letech se totiž může otázka případné limitace odpočtu DPH u osobních automobilů znovu objevit v legislativní diskusi. ■

# Když se národní soud (nebo orgány daňové správy) zmýlí ve prospěch daňového subjektu v oblasti daně z přidané hodnoty<sup>1</sup>



**Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK,**  
vedoucí Katedry finančního práva Univerzity Mikuláše Koperníka v Toruni (Polsko)

## 1. Úvod

Článek se zabývá problémem, který by na první pohled neměl daňovému subjektu<sup>2</sup> způsobovat potíže. Problém však nastává, vyjde-li najevo, že dříve přijatá praxe uplatňování práva nebyla správná. Vystává pak otázka, zda daňový subjekt, který v jistém smyslu těžil z toho, že existovala chybná rozhodovací praxe, požívá ochrany, nebo mu může být daň dodatečně stanovena (v jeho neprospěch). Článek se tedy týká zásady ochrany legitimních očekávání v kontextu zásady přednosti unijního práva.

Může se jednat jak o situaci, kdy došlo k nesprávnému uplatnění práva pouze vůči tomuto daňovému subjektu, tak o situace s dosahem na širší množinu osob. Může se totiž jednat o vznik určité judikaturní linie, která je v rozporu se správným výkladem právních předpisů. V takové situaci daňový subjekt nedisponuje například „vlastním“ soudním rozhodnutím, které by potvrzovalo správnost jeho postupu, ale může se odvolat na rozhodnutí (nebo v polských podmínkách na různé individuální interpretace), které byly vydány ve věci jiných osob. A právě z těchto dokumentů může nabyt pocit, že jeho jednání bylo v souladu s právem.

V tomto článku se zaměřuji především na problematiku daně z přidané hodnoty, u které je význam unijní regulace mnohem větší než například u daní z příjmů. Stále se však jedná o vnitrostátní předpisy, které se samozřejmě opírají o směrnice evropského práva. V takovém případě musí být posouzena situace daňového subjektu, který by chtěl využít sporný (možná chybný), ale pro něho výhodný výklad, provedený v kontextu zásad práva EU.

V tomto kontextu je základní zásadou, kterou je třeba zohlednit při posuzování právní situace plátce daně, povinnost vykládat vnitrostátní právo v souladu s právem EU (tzv. eurokonformní výklad vnitrostátního práva). Je třeba vzít v úvahu, že klíčovou roli při určování správného výkladu práva EU hraje SDEU. Právě ten jediný autoritativně určuje, co je správným a co nesprávným výkladem práva EU. V jistém smyslu musí naše soukromé názory na správný výklad práva EU ustoupit tomu, co rozhodl SDEU. Může tedy dojít k situaci, kdy je národní interpret osobně přesvědčen o správnosti svého stanoviska k výkladu vnitrostátního práva v kontextu práva EU, ale SDEU provede takový výklad unijní úpravy, který vede k tomu, že názor interpreta (včetně vnitrostátního soudce) se ukáže jako nesprávný. Nemáme totiž reálnou možnost zpochybnit názor, který vyjádřil SDEU.

V důsledku toho je třeba za chybu považovat situaci, kdy správce daně nebo vnitrostátní soud při výkladu použití daňového práva zjistí, že jiný, dříve prezentovaný názor je nesprávný, mimo jiné v důsledku vydání rozsudku SDEU, který zpochybňuje dřívější praxi výkladu vnitrostátního práva. Chyba je zde tedy v jistém smyslu synonymem interpretační nesrovnalosti. Zda se skutečně jedná o chybu, je již otázkou uvážení, která může být předmětem vědeckých sporů. Klíčové je zde hodnocení správce daně nebo soudu, který provádí výklad práva. Předpokládám, že v případě existence rozsudku SDEU je stanovisko v něm obsažené správné.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Článek vznikl v rámci výzkumného projektu č. 2019/35/B/H55/00554 financovaného Národním centrem pro vědu (Polsko) s názvem Výklad daňového práva v kontextu uplynutí času. The article is the result of research conducted under the grant funded by the National Science Centre (Poland) No. 2019/35/B/H55/00554 'Interpretation of tax law in the context of passing time'

<sup>2</sup> Terminologie polského a českého práva se liší. V Polsku se používá pojem „podatnik („daňový poplatník“) pro všechny daně. V tomto článku budu i při odkazování na polskou judikaturu používat českou terminologii, tedy pojmy: plátce daně, pokud se bude jednat o daň z přidané hodnoty, a pojem daňový subjekt, který představuje zastřešující procesní pojem.

<sup>3</sup> Bez ohledu na objektivní hodnocení tohoto konkrétního rozsudku SDEU.

Analýza uvedeného problému bude prováděna především na základě judikatury polských soudů. Význam této analýzy je však samozřejmě mnohem širší. Judikatura polských soudů může sloužit pouze jako příklad dilemat vnitrostátního soudce, který čelí konfliktu mezi vnitrostátními ústavními zásadami (jež z principu chrání zájmy jednotlivce a princip právní jistoty) a zásadami unijního práva (které upřednostňují primát práva EU před právem vnitrostátním, a především se snaží zajistit jednotnost výkladu a uplatňování práva EU ve všech právních řádech členských států). Právě tomuto dilematu je věnován následující článek.

V zásadě bude předmětem úvah posouzení důsledků nesprávného právního názoru správního soudu. V praxi však velmi často dochází k současnému formování rozhodovací praxe správců daně a soudní judikatury. V důsledku toho lze na problém nahlížet poněkud podobně. V polském právním prostředí navíc mají velký význam různé daňové interpretace, na které daňové subjekty spoléhají. I tyto interpretace mohou vytvářet obecně přijímaný interpretační názor, který se však nakonec může ukázat jako chybný. V obou případech jde o problém ochrany legitimních očekávání jednotlivce. Je totiž zřejmé, že jak činnost soudů, tak činnost správců daně jsou činnostmi téhož státu.

## 2. Právní postavení soudce a právní postavení správního orgánu

Soudce správního soudu má poměrně specifické postavení. Je v zásadě subjektem nezávislým na jiných státních orgánech, pokud jde o obsah jeho rozhodnutí. Jedinými státními orgány, které by měly ovlivňovat obsah rozsudků vydávaných soudcem, jsou orgány zapojené do legislativního procesu. V podstatě tedy jediným faktorem, který ovlivňuje obsah názorů soudce, které se projevují v rozsudku, by mělo být právo, a nikoli ten či onen státní orgán. V čl. 178 odst. 1 polské Ústavy se uvádí: „Soudci jsou při výkonu své funkce nezávislí a podléhají pouze Ústavě a zákonům.“ Z tohoto ustanovení vyplývá poměrně zřejmý závěr, že soudci nepodléhají žádným aktům řízení, které vydávají jiné subjekty než parlament. To znamená, že soudce správního soudu může samostatně, bez zapojení Ústavního soudu, provést kontrolu zákonnosti takového prováděcího aktu.<sup>4</sup>

Tradičně se rozhodnutí soudu považuje za konečné<sup>5</sup> – *Roma locuta causa finita*; samozřejmě za předpokladu, že rozhodnutí vydal soud poslední instance. Rozhodnutí vydávaná správci daně jsou posuzována poněkud odlišně. Postoj správců daně je v Polsku považován za méně jistý a stálý už jen proto, že podléhá soudní kontrole.

V zásadě soudy i správci daně rozhodují o individuálních případech, které se týkají situace konkrétních osob. Existují však situace, kdy rozhodnutí soudu i správce daně může mít širší dopad. Pokud jde o soudy, v Polsku může Naczelny Sąd Administracyjny (NSS)<sup>6</sup> vydávat tzv. usnesení. Obecně vydávají soudy rozsudky v tříčlenném senátu, zatímco usnesení se vydává v sedmičlenném senátu.<sup>7</sup> Změna usnesení sedmičlenného senátu může být provedena usnesením celé komory NSS a změna usnesení celé komory NSS může být provedena usnesením celého NSS. Usnesení jsou v zásadě závazná pro ostatní senáty soudů (jak NSS, tak wojewódzkie sądy administracyjne).<sup>8</sup> Soudci, kteří s usnesením nesouhlasí, mohou podat návrh na přijetí usnesení, které by změnilo usnesení, s nímž nesouhlasí.

Správce daně v Polsku může vydávat obecné daňové interpretace, které sice nejsou formálně závazné, ale plně chrání subjekty, které se na ně spoléhají.<sup>9</sup> Stejně tak může daňový subjekt důvěřovat individuálním daňovým interpretacím vydávaným na základě daňového řádu,<sup>10</sup> jakož i dalším specifickým různorodým interpretacím, které jsou upraveny v jednotlivých daňových zákonech.<sup>11</sup> Specifickým institutem, který zajišťuje stabilitu právní situace subjektu v kontextu nejasností týkajících se výkladu daňového práva, je ustálená interpretační praxe. Spočívá v tom, že subjekt, který nemá individuální daňovou interpretaci, se může odvolat na názory převládající v individuálních interpretacích v daném zdaňovacím období a v předchozím roce.<sup>12</sup> Daňový subjekt tedy může postupovat, jako by v jeho prospěch svědčila interpretace, i když v právním smyslu ji k dispozici nemá. Je třeba poznamenat, že tato úprava se nevztahuje na utváření interpretační praxe práva v průběhu vydávání rozhodnutí v individuálních případech daňových subjektů. V takových případech se daňový subjekt může odvolávat nanejvýš na obecné zásady daňového práva nebo ústavní zásady (zásada ochrany legitimních očekávání), což pro něj bude vždy poměrně těžká situace.

4 Opomím zde názory části soudní obce v Polsku, která neakceptuje složení Ústavního soudu a přisuzuje si právo zkoumat ústavnost také daňových zákonů.

5 Současná situace v Polsku, kdy soudci v závislosti na způsobu svého jmenování vzájemně neuznávají rozsudky vydané jinými soudci (upřesňují, že se to týká výrazně menšiny soudců, kteří jsou nadměrně politicky angažovaní, a v minimální míře se to týká soudců správních soudů), představuje nepříjemnou epizodu v historii soudnictví. V žádném případě ji nelze považovat za měřítko fungování soudnictví v Polsku.

6 Obdoba Nejvyššího správního soudu v České republice; dále: NSS.

7 Článek 264 zákona ze dne 30. srpna 2002 o řízení před správními soudy, Sb. zákonů z roku 2026, položka 143, ve znění pozdějších předpisů.

8 Obdoba českých krajských soudů.

9 Článek 14a zákona ze dne 29. srpna 1997, daňový řád, Sb. zákonů z roku 2025, položka 111, ve znění pozdějších předpisů; dále: daňový řád.

10 Články 14b–14r daňového řádu.

11 Pro českého právníka je těžké si představit, že v databázi <https://eureka.mf.gov.pl/> různých polských interpretací (máme jich asi více než 20 různých typů) se nachází přibližně půl milionu různých dokumentů, více: W. MORAWSKI, How to survive with half a million advance tax rulings: the Polish experience, *European Taxation*, 2023, sv. 63, č. 4, s. 133–146.

12 Článek 14n §5 daňového řádu.

Důležité je, že i když soud nebo úřad rozhoduje o individuálním případě, může to vést k vytvoření praxe, kterou jednotlivci znají a přirozeně se jí řídí. Daňový subjekt může znát stávající judikaturu soudů a praxi správců daně a na tomto základě provádět posouzení svých daňových povinností.

### 3. Chyba soudu nebo daňového orgánu – polské soudy pomáhají obětem chyb

#### 3.1. Důležitá výhrada

Níže bude představeno několik rozsudků polských správních soudů, ve kterých se soudy pokusily zmírnit důsledky dříve vzniklých chyb při výkladu daňového práva. Mohlo se jednat jak o situace, kdy chybu učinil správní soud, tak o situace, kdy se jedná o chybu správce daně. Všechny tyto situace mají jedno společné: objektivně vzato, daňový subjekt mohl důvěřovat interpretaci, která se ex post ukázala jako chybná.

Zvolil jsem několik typových situací, v nichž se polský správní soud zabýval důsledky nejčastějších chyb soudu nebo nesprávné praxe státních orgánů. Nejedná se samozřejmě o úplný výčet těchto situací.

#### 3.2. Spor o odpočet na vstupu z plnění použitých v činnosti nepodléhající DPH

Není pochyb o tom, že jedním z nejkontroverznějších a nejvýznamnějších problémů byla možnost odpočtu DPH u zboží a služeb, pokud přijatá plnění souvisela jak s činností podléhající dani, tak s činností osvobozenou od daně, i s činností, která byla mimo předmět daně. Specifickou skupinou subjektů, kterých se tento problém týkal, byly obce, protože značná část jejich činnosti vůbec nepodléhala systému daně z přidané hodnoty. Obce samozřejmě nakupovaly zboží a služby, které podléhaly DPH a které sloužily k činnosti nepodléhající dani z přidané hodnoty (například v rámci výkonu samosprávy).

Polský NSS vydal poměrně kontroverzní usnesení, podle kterého „činnosti nepodléhající dani z přidané hodnoty nemohou mít vliv na rozsah práva na odpočet daně na vstupu“<sup>13</sup> při nákupu zboží a služeb. To znamenalo, že v situaci, kdy se odpočitatelná daň vztahuje jak na činnosti podléhající dani, tak na činnosti nepodléhající dani (podle české terminologie: neekonomické činnosti), přičemž není možné přiřadit příslušné částky ke každému z výše uvedených typů činností, je odpočitatelná daň odečitatelná v plné výši. V odůvodnění usnesení se NSS široce odvolával na judikaturu SDEU.

Soudní dvůr EU však měl na tuto otázku zcela odlišný názor. V rozsudku SDEU<sup>14</sup> bylo konstatováno: „Článek 168 písm. a) směrnice

Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která spočívá v tom, že osobě povinné k dani povoluje plný odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zatěžující na vstupu pořízení zboží a služeb touto osobou za účelem provádění ekonomické činnosti podléhající DPH i neekonomické činnosti, která nespadá do působnosti DPH, když v platné daňové právní úpravě neexistují zvláštní pravidla upravující kritéria a metody pro rozdělení, které by umožnily osobě povinné k dani určit podíl DPH zaplacené na vstupu, jež je třeba považovat za DPH související s její ekonomickou činností a za DPH související s její neekonomickou činností.“ Postoj SDEU byl v kontextu pravidel upravujících DPH poměrně zřejmý. Důležité je, že SDEU nijak neomezil interpretační účinky rozsudku jen na budoucí případy.

Při posuzování stížností plátců daně po vydání rozsudku SDEU polský NSS rozhodl, že není nutné využívat postup změny rozhodovací praxe usnesením vyšší úrovně, protože je vázán rozsudkem SDEU. To ovšem neznamenalo, že obce (a v menší míře i ostatní plátců daně) museli provést opravu svých daňových přiznání ve svůj neprospěch. Nejvyšší správní soud totiž mimo jiné v rozsudku ze dne 2. července 2019<sup>15</sup> uznal, že je nutné chránit obce, které jednaly v dobré víře na základě názoru, který ostatně vypracoval tentýž soud. Zde mohlo mít zásadní význam, že tento příznivý názor nevyplýval z běžných, často rozmanitých rozsudků správních soudů různých instancí, ale z usnesení, tedy z rozhodnutí, které by mělo z principu sjednocovat judikaturu polských správních soudů.

Soud založil své odůvodnění na principech demokratického právního státu a právní jistoty vyjádřených v článku 2 polské ústavy. Soud poukázal na to, že v případech zúčtovacích období před 1. lednem 2016 v zákoně o dani z přidané hodnoty chyběly předpisy týkající se kritérií a metod rozdělení, které by plátců daně umožnily určit část odpočitatelné daně z přidané hodnoty související s jeho hospodářskou činností a činností, která nemá hospodářský charakter. Zákon tedy nebyl v tomto ohledu jednoznačný. Plátců daně, kteří uplatňovali plný odpočet DPH, navíc postupovali v souladu s výkladem zákona vyjádřeným Nejvyšším správním soudem v usnesení tohoto soudu ze dne 24. října 2011. V důsledku změny výkladu vnitrostátních právních předpisů proto nemohou být povinni opravit vyúčtování za období před touto změnou výkladu v kontextu výše uvedených ústavních zásad.

#### 3.3. Spor o zdanění služby údržby dálnice

Ne vždy to byl správní soud, kdo uváděl plátce daně v omyl. Někdy „vina“ ležela na straně správce daně. Příkladem může být řada rozsudků Nejvyššího správního soudu týkajících se zacházení s daní

13 Usnesení NSS ze dne 2. července 2019, I FSK 119/17; všechny citované rozsudky jsou k dispozici v internetové databázi rozhodnutí na stránkách: [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

14 Rozsudek SDEU ze dne 8. května 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach przeciwko Szef Krajowej Administracji Skarbowej, C-566/17, ECLI:EU:C:2019:390.

15 I FSK 119/17.

z přidané hodnoty u služeb údržby dálnic.<sup>16</sup> Problém nebyl jednoduchý, protože šlo o to, zda v důsledku uzavření smlouvy o komplexní údržbě dálnice v systému „udržuj standard“ došlo k poskytnutí jedné komplexní služby, která by byla zdaněna základní sazbou DPH, nebo zda se jedná o různé služby, na které se budou vztahovat různé sazby. Po mnoho let uzavírala Generální ředitelství silnic a dálnic (Generalna Dyrekcja Dróg Krajowych i Autostrad – orgán polské správy, který odpovídá za výstavbu a údržbu nejdůležitějších silnic v Polsku; dále jen GDDKiA) smlouvy s poskytovateli služeb, ve kterých akceptovala rozdělení služby na různé služby. Tuto praxi zpochybnili správci daně a zpočátku uspěli u soudů prvního stupně. Vojvodské správní soudy se ve své argumentaci odvolávaly na judikaturu SDEU. Nejvyšší správní soud naopak nepopíral, že došlo k vytvoření chybné interpretační praxe, kterou je samozřejmě třeba změnit (souhlasil tedy se správci daně, pokud jde o způsob výkladu práva). Zároveň v odůvodnění rozsudků poukázal na to, že „zásada důvěry (ochrana oprávněných očekávání) vyjádřená v čl. 121 § 1 zákona ze dne 29. srpna 1997 Daňový řád (...), jako jeden ze základních principů demokratického právního státu (článek 2 Ústavy), vylučuje možnost požadovat dodatečně zaplacení daně z přidané hodnoty, kterou plátce daně v souvislosti se spornými službami neúčtoval svému obchodnímu partnerovi a neodvedl na účet daňové správy, v situaci, kdy ustálený výklad a praxe uplatňování daňového práva daňovými orgány, na jejichž základě plátce daně vytvořil dlouhodobý závazek k poskytování služby, dávaly důvod k tomu, aby u tohoto plátce daně vyvolaly oprávněné přesvědčení, že není povinen účtovat uvedenou daň“. Pro soud bylo klíčové, že tuto praxi přijala GDDKiA, tedy státní orgán. V důsledku toho NSS nesouhlasil se správci daně, kteří se pokoušeli vybrat dlužnou DPH vypočítanou podle (správné) daňové sazby.

### 3.4. Zdanění jídel v restauracích rychlého občerstvení

Zjednodušeně řečeno, problém spočíval v tom, zda v případě, kdy podnikatel provádí prodej v rychlém občerstvení má být tato služba zdaněna sníženou sazbou (5%) jako „dodávka hotových jídel“, nebo zda má být použita snížená sazba DPH ve výši 8% (jako „služ-

by související s stravováním“). Druhá sazba se vztahuje na konzumaci v běžné restauraci. V Polsku se ustálila praxe potvrzená četnými individuálními výklady získanými různými subjekty, že je správné použít sníženou sazbu 5%. Po mnoha letech položil polský soud předběžnou otázku SDEU, který se ve svém rozsudku ze dne 22. dubna 2021<sup>17</sup> vyslovil pro použití vždy stejné sazby DPH.<sup>18</sup> Soudní dvůr EU opět neomezil časový účinek svého rozsudku.

Polské správní soudy v rozhodovací praxi uvádějí, že po rozsudku SDEU by sice již neměly existovat větší pochybnosti ohledně uplatňovaných sazeb daně z přidané hodnoty, ale zároveň odmítají správcům daně přiznat oprávnění vymáhat od plátce daně nedoplatky na dani. Správní soudy se odvolávají na to, že se vytvořila jednotná praxe uplatňování práva. Ta byla potvrzena četnými individuálními interpretacemi. Plátce daně, který by požádal o interpretaci, by byl chráněn před změnou výkladu s retroaktivním účinkem.<sup>19</sup> Skutečnost, že někteří plátcé daně nepožádali o individuální interpretaci, nebyla soudy považována za podstatnou. Existovala totiž praxe správce daně, a každý plátce daně tedy mohl mít důvěru v tuto tehdy nezpochybnitelnou praxi.

## 4. Mění polské soudy daňové zákony?

Je však třeba mít na paměti jednu důležitou výhradu. Výše uvedené rozsudky jsou spíše výjimečné. Byly vydány v případech, kdy došlo k jednání, které bezpochyby mohlo vzbudit důvěru daňových subjektů. Polské soudy jsou jinak poměrně legalistické.

V judikatuře správních soudů se opakovaně uvádí, že pravidla daňového řízení, a zejména pravidlo vyplývající z čl. 121 § 1 daňového řádu (povinnost správce daně vést daňové řízení způsobem, který vzbuzuje důvěru v tento orgán), neukládá správci daně povinnost opakovat nesprávný výklad nebo nesprávné použití práva, a to ani ve vztahu ke stejnému daňovému subjektu.<sup>20</sup> Tyto názory byly vyjádřeny také v literatuře.<sup>21</sup> Zároveň bylo opakovaně zdůrazňováno, že zásada vyplývající z čl. 121 § 1 daňového řádu nemůže být pouze postulátem a že soudy mají povinnost poměřovat tuto zásadu se zásadou legality.<sup>22</sup> Správní soudy zdůrazňovaly, že pochybení orgánu vedoucího řízení nesmí mít negativní

16 Např. rozsudek NSS ze dne 27. března 2025, I FSK 1963/21, rozsudek NSS ze dne 17. dubna 2019, I FSK 494/17.

17 Rozsudek SDEU ze dne 22. dubna 2021 ve věci J. K. proti řediteli daňové správy v Katowicích, C-703/19, ECLI:EU:C:2021:314.

18 „Článek 98 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty, vykládaný ve spojení s přílohou III bodem 12a směrnice o DPH a s článkem 6 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112, musí být vykládan v tom smyslu, že pod pojem „restaurační a cateringové služby“ patří dodání jídel s dostatečnými podpůrnými službami, které jsou určeny k tomu, aby konečnému zákazníkovi umožnily okamžitou spotřebu těchto jídel, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu. Pokud se konečný zákazník rozhodne, že nevyužije materiální a lidské zdroje poskytnuté osobou povinnou k dani v souvislosti se spotřebou dodaných jídel, je třeba mít za to, že dodání těchto jídel nedoprovází žádná podpůrná služba.“

19 Problém se týká hlavně těch daňových subjektů, které nepožádaly o individuální výklad. Podle polského práva je daňový subjekt, který jedná v dobré víře na základě svého výkladu, sice formálně zdaněn v souladu se zákonem, tedy někdy v rozporu s výkladem, ale má nárok na daňové osvobození. To v konečném důsledku znamená, že zaplatí daň, která by vyplývala z daňového výkladu.

20 Rozsudek NSS ze dne 24. února 2015, I FSK 1783/13.

21 HANUSZ, A. Kontrola sądowoadministracyjna stosowania zasady zaufania do organów podatkowych [Soudně správní kontrola uplatňování zásady důvěry v daňové orgány], Państwo i Prawo 2013, č. 8, s. 20–35

22 Čl. 120 daňového řádu: Daňové orgány jednají na základě právních předpisů. Tento předpis je v podstatě kopíí čl. 7 Ústavy Polské republiky, podle kterého: Orgány veřejné moci jednají na základě a v mezích zákona.

důsledky pro daňový subjekt, pokud jednal v dobré víře a s důvěrou v přijaté rozhodnutí nebo výklad.<sup>23</sup>

Je třeba poznamenat, že i ve výše citovaných rozsudcích, které jsou pro daňový subjekt příznivé, správní soud poměrně často současně poukazuje na názor, že v zásadě nemůže pokračovat v uplatňování chybného názoru, protože je sám vázán právem. Je to jasný náznak, že se zde nejedná o žádný automatismus jednání soudu. Správní soud bude totiž v zásadě postupovat v souladu s literou zákona tak, jak ji v dané věci chápe. Pouze výjimečně může zásada ochrany legitimních očekávání vést k vydání rozsudků, jako jsou ty výše uvedené.

V důsledku toho nemůže daňový subjekt počítat s úspěchem před správním soudem, pokud se bude snažit odvolávat na jednotlivé rozsudky nebo vyjádření správců daně, které jsou pro něj výhodné. Pokud probíhají spory a správní soudy vydávají různá rozhodnutí, soud obvykle zastává názor, že má svobodu provést podle svého názoru správný výklad daňového práva. Polské soudy se samozřejmě drží své již zavedené judikatury a obvykle rozhodují v souladu se svými dřívějšími názory. Je však třeba poznamenat, že při navazování na svoji judikaturu ji soud obvykle označuje za věcně správnou. Výše uvedené rozsudky jsou výjimečné v tom, že soud popírá svou dřívější judikaturu (nebo správní praxi) a zároveň rozhoduje ve prospěch plátců daně, jako by k této změně názoru soudu nedošlo. V jistém smyslu tedy dochází k vynášení rozsudků *contra legem*, pokud se zákonem rozumí pouze konkrétní daňový zákon týkající se daně daně.

## 5. Může vnitrostátní soud omezit časovou účinnost rozsudku SDEU?

Je třeba poznamenat, že ve dvou ze tří výše popsaných případů došlo k vydání rozsudku SDEU, který ovlivnil změnu interpretační praxe předpisu týkajícího se DPH.<sup>24</sup> To samozřejmě vyvolává otázku časového účinku rozsudku SDEU. V literatuře a judikatuře SDEU není pochyb o tom, že rozsudky mají retrospektivní<sup>25</sup> účinek<sup>26</sup>. Jsou totiž výkladem práva. Soudní dvůr EU pouze vysvětluje význam ustanovení, které se nemění. Omezení časového účinku rozsudku by ostatně mohlo vést k rozdílnému právnímu postavení jednotlivců v různých státech. Mohlo by se totiž stát, že v některých státech by byly vnitrostátní předpisy vykládány v souladu s právem EU, zatímco v jiných státech by byly vykládány v rozporu s ním.

Pokud by bylo možné použít rozsudek SDEU pouze na budoucí události, mohly by z toho těžit buď daňové subjekty, nebo státy (v závislosti na okolnostech), které jednaly v rozporu s právem EU.

Soudní dvůr EU může pouze ve výjimečných případech omezit časový účinek svého rozsudku. Pro takové řešení může hovořit zásada dobré víry v právní jistotu a vznik závažných hospodářských problémů.<sup>27</sup> Soudní dvůr EU však očekává, že subjekt, který takový návrh podá, prokáže existenci těchto předpokladů. Reálné zhodnocení šancí na omezení časového účinku rozsudku provedl Michael Lang v citované studii věnované tomuto tématu: *Mission Impossible*. Soudní dvůr EU sám opakovaně poukazyval na to, že k této možnosti je třeba přistupovat velmi restriktivně.<sup>28</sup>

Někdy má rozsudek skutečně omezenou časovou platnost, protože například neexistují vnitrostátní předpisy, které by daňovému subjektu ukládaly povinnosti, a samotná směrnice EU nemůže být základem pro uložení takových povinností.<sup>29</sup> Stává se také, že SDEU chrání dobrou víru také států, které jednaly v důvěře v ustanovení nařízení EU.<sup>30</sup>

Podrobné zvažování okolností, které by mohly vést SDEU k omezení časového účinku svého rozsudku, se jeví jako zbytečné. V žádné z výše uvedených věcí SDEU totiž nepovažoval za vhodné takový časový účinek rozsudku omezit. De facto tak učinil až polský NSS. Samozřejmě k tomu měl důležité argumenty. Problémem je, že argumentace polského soudu se v zásadě opírá o vnitrostátní právní předpisy. Samozřejmě nelze zpochybňovat správnost zásad uvedených NSS. Existuje zde však přinejmenším vážná pochybnost, zda polský soud může tímto způsobem modifikovat účinek rozsudku unijního soudu.

Soudní dvůr EU se již několikrát vyjádřil k významu právních předpisů a rozsudků vnitrostátních soudů, které by omezovaly časový rozsah použití práva EU nebo účinnost judikatury SDEU. Tyto výroky jsou v rozporu s názory polských správních soudů. Například SDEU v zásadě nepovažuje za relevantní rozhodnutí vnitrostátních soudů, která se týkají platnosti vnitrostátních předpisů založených na předpisech EU. V nedávném rozsudku ve věci *Casino SDEU* uvedl, že „zásada loajální spolupráce zakotvená v čl. 4 odst. 3 SEU a zásada přednosti unijního práva ukládají vnitrostátnímu soudu, aby upustil od použití vnitrostátních ustanovení, o kterých bylo rozhodnuto, že jsou neslučitelná s čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice

23 Rozsudek NSS ze dne 24. května 2016, II FSK 692/14, rozsudek NSS ze dne 17. dubna 2019, I FSK 494/17.

24 V záležitostech týkajících se údržby dálnic byla změna názoru polského Nejvyššího správního soudu samozřejmě také výsledkem analýzy judikatury, ale nelze zde uvést žádný rozsudek SDEU, který by přímo a jednoznačně ukázal, že tato konkrétní praxe výkladu daňového práva polskými daňovými orgány nebo polskými správními soudy byla vadná.

25 Je třeba si všimnout nejednotnosti v používání pojmů retroaktivita a retrospektivita. Polský právník by zde spíše použil pojem retroaktivita.

26 LANG, M., *Limitation of Temporal Effect of CJEU Judgements. Mission Impossible for Government of EU Member State in: POPELIER, P., VERSTRAELEN, S., VANHEULE, D., VANLERBERGHE, B., (eds.), The Effects of Judicial Decision in Time*, Intersentia, 2014, s. 245–263.

27 Rozsudek SDEU, 29. září 2015, ve věci *Gmina Wrocław proti Minister Finansów*, C-276/14, ECLI:EU:C:2015:635, bod 45–46, rozsudek SDEU 22. ledna 2015 ve věci *Balazs*, C-401/13 a C-432/13, ECLI:EU:C:2015:26, bod 50, jakož i citovaná judikatura. Tyto rozsudky nemají časově omezený účinek.

28 Např. rozsudek SDEU ze dne 6. března 2007 ve věci *Meilicke*, C-292/04, ECLI:EU:C:2007:132.

29 Rozsudek SDEU ze dne 21. září 2017 ve věci *Aviva*, C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718.

30 Např. rozsudek SDEU 11. prosince 2007 ve věci *C-161/06, Skoma-Lux*, s. r. o. proti Celnímu ředitelství Olomouc, ECLI:EU:C:2007:773.

2006/112 ve spojení se zásadou daňové neutrality, aniž má v tomto ohledu vliv existence rozsudku vnitrostátního ústavního soudu, kterým bylo rozhodnuto o zachování účinků těchto vnitrostátních ustanovení.<sup>31</sup> To není překvapivé, protože SDEU již dříve prohlásil, že „vnitrostátní soud nemůže použít vnitrostátní ustanovení, které jej opravňuje k zachování některých účinků ustanovení vnitrostátního práva, o němž rozhodl, že je neslučitelné se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, přičemž se opírá o údajnou nemožnost dodatečně vrátit neoprávněně vybranou daň z přidané hodnoty (DPH) příjemcům plnění uskutečněných osobou povinnou k dani zejména z důvodu, že se jedná o velký počet dotčených osob, nebo pokud tyto osoby nemají účetní systém, který by jim umožňoval dodatečně identifikovat tato plnění a jejich hodnotu“.<sup>32</sup>

## 6. Ochrana legitimních očekávání v judikatuře SDEU

Klíčovou otázkou se tedy stává zásada ochrany legitimních očekávání. Polské správní soudy se na ni v citovaných rozsudcích poměrně často odvolávají a odkazují také na judikaturu SDEU.

Není pochyb o tom, že jde o zásadu unijního práva. Problém spočívá v tom, že tato zásada musí koexistovat s jinými zásadami. Konfliktní situace řeší SDEU, který bohužel ne vždy považuje zásadu ochrany legitimních očekávání za nejdůležitější. Existují totiž rozsudky SDEU, ve kterých uznává, že základem pro vytvoření legitimních očekávání jednotlivce nemůže být rozhodovací praxe rozporná s právem EU.<sup>33</sup> Odvolávání se na takové rozsudky (zejména vydané v souvislosti se státní podporou) v diskusi o daňové problematice musí být opatrné. Jde v podstatě o správný závěr, zejména pokud jde například o státní podporu. V takových případech se porušení práva dopouští nejen subjekt, který přijímá nelegální státní podporu, ale také stát, který ji v rozporu s právem EU poskytuje.

V oblasti daní včetně DPH je situace mnohem složitější. V kontextu DPH nebylo pro SDEU často důležité, že daňový subjekt jednal na základě zavedené, byť nesprávné, praxe správce daně.<sup>34</sup> Judikatura SDEU však v tomto ohledu není jednotná. Za pozornost stojí především rozsudek ve věci Elmeke.<sup>35</sup> Otázka předložená národním soudem se dokonale hodí k tématu tohoto článku: „Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda, s ohledem na pravidla

a zásady práva Společenství týkající se DPH, akt vnitrostátního daňového orgánu umožňující osobě povinné k dani nepřenést DPH na druhou smluvní stranu, může, i navzdory protiprávnosti tohoto aktu, založit legitimní očekávání osoby povinné k dani, které brání zpětnému zaplacení této daně.“

Zajímavé je, že Komise zaujala poměrně mírný postoj vůči plátcům daně: „Komise se domnívá, že zásada ochrany legitimního očekávání neumožňuje vyžadovat zpětné zaplacení DPH, kterou osoba povinná k dani nepřenesla na druhou smluvní stranu během dotčených zdaňovacích období a kterou neodvedla daňovému orgánu, pokud jednání posledně uvedeného během několika let tuto osobu povinnou k dani legitimně přesvědčilo, že nemusí tuto daň přenést.“<sup>36</sup> Teprve během jednání SDEU zástupce Komise poznamenal, že na rozhodnutí může mít vliv skutečnost, že zdrojem informací plátce daně nebyl orgán příslušný v dané věci. Je třeba připomenout, že polský správní soud uznal, že GDDKiA (tedy orgán bez působnosti v oblasti daní) může rovněž vzbudit důvěru daňových subjektů ve správnost uplatňování daňových předpisů. Zástupci obou vlád vystupující před SDEU měli v této věci odlišné názory. Zástupce řecké vlády se domníval, že nelze vybrat nedoplatek na dani, ale zástupce italské vlády se domníval, že stát nemůže „ve věcech v původním řízení uložit žádnou sankci nebo požadovat platbu úroků, nicméně uvedená daň by však měla být zaplacená“.<sup>37</sup>

Soudní dvůr EU se v podstatě přiklonil k zásadě ochrany legitimních očekávání, i když to samozřejmě jednoznačně nerozhodl. „S ohledem na výše uvedené poznámky je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že v rámci společného systému DPH musí vnitrostátní daňové orgány dodržovat zásadu ochrany legitimního očekávání. Předkládající soud musí posoudit, zda za okolností věci v původních řízeních mohla osoba povinná k dani důvodně předpokládat, že dotčené rozhodnutí bylo přijato příslušným orgánem.“ Zároveň SDEU uznal za opodstatněné, aby vnitrostátní soud posoudil, zda orgán, který měl vzbudit oprávněné očekávání plátce daně, byl v dané věci příslušný.<sup>38</sup>

Ještě lepší je situace daňového subjektu, pokud oprávněná očekávání vzbudí samotný SDEU. V rozsudku ve věci Aviva (ve kterém SDEU poměrně nejednoznačně, ale přesto omezil časový účinek svého rozsudku) SDEU poznamenal, že dřívější judikatura SDEU

31 Rozsudek SDEU 12. září 2024 ve věci C-741/22, Casino de Spa SA, ECLI:EU:C:2024:734.

32 Rozsudek SDEU 5. října 2023 ve věci C-355/22, Osteopathie Van Hauwermeiren BV proti Belgische Staat, ECLI:EU:C:2023:737.

33 Podrobně je představuje: ROGOWSKA-RAJDA, B., Zastosowanie zasady uzasadnionych oczekiwań w podatku od towarów i usług: studium przypadku [Uplatnění zásady oprávněných očekávání v oblasti daně z přidané hodnoty: případová studie], Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, 2023, Zeszyt 4, s. 118; viz také analogický postoj francouzského Conseil d'État: Les études du Conseil d'État Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets Étude adoptée le 14 novembre 2013 par l'assemblée générale du Conseil d'État, s. 83 a násl.; online dostupnost: <https://www.conseil-etat.fr/publications-colloques/etudes/etudes-a-la-demande-du-gouvernement/le-rescrit-securiser-les-initiatives-et-les-projets>

34 Rozsudek SDEU ze dne 11. dubna 2018 ve věci C-532/16, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos proti SEB bankas AB, ECLI:EU:C:2018:228.

35 Rozsudek SDEU 14. září 2006 ve spojených věcech C-181/04 a C-183/04, Elmeke NE proti Ypourgos Oikonomikon, ECLI:EU:C:2006:563.

36 Bod 27.

37 Bod 29.

mohla být pro některé státy důvodem k přijetí toho, že určitá skupina plátců daně využívá osvobození od DPH: „Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, však vyplývá, že výklad osvobození podle čl. 13 A odst. 1 písm. f) šesté směrnice, který Soudní dvůr podal v rozsudku ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), vedl některé členské státy k tomu, aby osvobodily služby poskytované NSO složených z takových subjektů, jako jsou pojišťovny.“<sup>39</sup>

„Pokud jde o daňová období, která dosud nebyla definitivně uzavřena, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury nemůže směrnice sama o sobě zakládat jednotlivci povinnosti, a není tudíž možno se jí jako takové vůči němu dovolávat (viz zejména rozsudek ze dne 19. dubna 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, bod 30 a citovaná judikatura). Vnitrostátní orgány se proto nemohou dovolávat čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 vykládaného způsobem uvedeným v bodě 32 tohoto rozsudku za účelem odmítnutí přiznat toto osvobození NSO tvořeným pojišťovnami, a neosvobodit tak od DPH služby poskytované těmito NSO.“<sup>40</sup> – konstatuje SDEU.

V polské literatuře bylo poukázáno na to, že odůvodnění takového názoru SDEU lze hledat ve skutečnosti, že soud provedl faktickou změnu své dosavadní rozhodovací praxe.<sup>41</sup>

## 7. Chybný výklad vnitrostátního daňového práva ve prospěch daňového subjektu (bez prvku EU) – věc Engie

Problém nesprávného uplatňování předpisů o DPH je třeba posuzovat také z hlediska předpisů o státní podpoře, zejména proto, že v současné době probíhá před SDEU řada sporů týkajících se toho, zda je možné bojovat proti daňovým únikům pomocí předpisů o státní podpoře<sup>42</sup>. Komise zastává stanovisko, že (zjednodušeně řečeno) pokud dochází k nesprávnému uplatňování vnitrostátních daňových předpisů (nejčastěji u daně z příjmů), může taková situace představovat nepřípustnou státní podporu. V takovém případě by samozřejmě nebylo opodstatněné odvolávat se na ochranu legitimních očekávání daňového poplatníka. Soudní dvůr EU tvrdí, že se na zásadu ochrany legitimních očekávání může odvolat pouze osoba, u které instituce EU poskytla konkrétní záruky a vzbudila oprávněná očekávání.<sup>43</sup>

Tento problém je vhodné ilustrovat na příkladu jednoho z nejznámějších rozsudků ve věci Engie.<sup>44</sup> Tento mnohostranný spor se týkal

mimo jiné způsobu výkladu vnitrostátních právních předpisů týkajících se daní z příjmů. Koncepce výkladu vnitrostátních předpisů přijatá společností Engie (bez ohledu na aspekty daňového práva EU) byla přijata lucemburskou daňovou správou v řadě daňových interpretací (advance tax rulings). Na jejich základě mohla společnost Engie bez obav využívat nízké zdanění své obchodní činnosti. Vzhledem k tomu, že společnost disponovala interpretacemi, byla podle lucemburského práva chráněna před požadavkem na zaplacení daně, i kdyby se interpretace ukázaly jako protiprávní (zásada ochrany legitimních očekávání). Komise chtěla využít předpisů o státní podpoře k prolomení této ochrany.

V první instanci provedl soud EU výklad vnitrostátních právních předpisů a dospěl k závěru, že stanovisko obsažené v interpretacích bylo s nimi v rozporu. Stalo se tak navzdory stanovisku generální advokátky Juliane Kokottové, která poukázala na svobodu členských států při stanovování daňového zatížení platného v jednotlivých členských státech. Podle jejího názoru by se o státní podpoře dalo hovořit pouze v případě, že by členský stát tuto svobodu zneužil a jednal s cílem poskytnout státní podporu.<sup>45</sup>

Soudní dvůr EU při projednávání odvolání proti rozsudku soudu prvního stupně dospěl k závěru, že „na daňová opatření je Komise v zásadě povinná přijmout výklad relevantních ustanovení vnitrostátního práva podaný dotčným členským státem v rámci kontradiktorní diskuse uvedené v bodě 111 tohoto rozsudku, pokud je tento výklad slučitelný se zněním těchto ustanovení. Komise se může od uvedeného výkladu odchýlit pouze tehdy, pokud je schopna prokázat, že v judikatuře nebo správní praxi tohoto členského státu se prosadil jiný výklad, přičemž v tomto ohledu vychází ze spolehlivých a shodujících se důkazů, které jsou předmětem této kontradiktorní diskuse“.

Patrně lze vyvodit závěr, že SDEU akceptuje mylku vnitrostátního soudu ve výkladu vnitrostátního práva a takovou chybu nemusí považovat za státní podporu. Z toho lze vyvodit další závěr, že ani omyl při výkladu vnitrostátního daňového práva, pokud v důsledku tohoto omylu dojde k rozporu s právem EU, nemusí vždy znamenat existenci státní podpory. Daňovému subjektu tedy nehrozí, že jeho ochrana vyplývající ze zásady legitimních očekávání bude porušena z důvodu zásady boje proti státní podpoře, která je v rozporu s právem EU.

Problémem je, že stejně jako v případě zásady ochrany legitimního očekávání se objevuje otázka povahy interpretační chyby sou-

38 Body 33–35.

39 Rozsudek SDUE 21. září 2017 ve věci C-605/15, Aviva, ECLI:EU:C:2017:718, bod 34.

40 Bod 36 rozsudku.

41 ROGOWSKA-RAJDA, B. Zastosowanie zasady uzasadnionych oczekiwań..., s. 110.

42 Rozsudek SDEU ze dne 5. prosince 2023, spojené věci C-451/21 P a C-454/21 P Lucemburské velkovévodství, Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA, Engie SA v. Evropská komise, ECLI:EU:C:2023:948, rozsudek SDUE dne 8. listopadu 2022, spojené věci C-885/19 P a C-898/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise, EU:C:2022:859

43 Rozsudek SDEU ze dne 21. března 1990, Belgie/Komise, C-142/87, ECLI:EU:C:1990:125, bod 66.

44 Spor ukončen rozsudkem SDEU ze dne 5. prosince 2023 ve spojených věcech C-451/21 P a C-454/21 P, Engie Global LNG Holding Sàrl, ECLI:EU:C:2023:948.

du nebo správce daně. V kontextu rozsudku ve věci Engie by zjevná interpretační chyba, která spočívá ve vydání rozhodnutí zjevně v rozporu s právem EU,<sup>46</sup> mohla být za určitých okolností považována za státní podporu. Je škoda, že SDEU nepřijal názor generální advokátky, která poukázala na význam záměru státu.

## 8. Do jaké míry lze důvěřovat vnitrostátním soudům a daňovým orgánům – závěry

Členství v EU také znamená nutnost podřídit se evropskému právu vyloženému SDEU. Ten má ze své podstaty tendenci upřednostňovat jednotné uplatňování unijního práva ve všech státech a zdůrazňovat primát unijního práva. Jak je však patrné, SDEU připouští situaci, kdy je s daňovým subjektem zacházeno odlišně, tedy v rozporu s pravidly EU, pokud to odůvodňují jeho oprávněné očekávání.

To však neznamená, že daňový subjekt může důvěřovat každému stanovisku soudu nebo správce daně. Jeho důvěra musí být totiž opodstatněná. Může se jednat o situaci, kdy jeho případ již byl definitivně rozhodnut. Polské soudy však poukazují na to, že základem, který vytváří oprávněné očekávání daňového subjektu, může být jednání soudů nebo státní správy i vůči jiným daňovým subjektům. Analýza judikatury polských soudů ukazuje, že se jedná o situaci, kdy racionálně jednajícím daňový subjekt nemohl předpokládat, že pravidla, která zná a která dodržuje, jsou v rozporu s právem EU. Jedná se tedy o vznik určitého všeobecného, oprávněného přesvědčení, že takové jednání je v souladu s právem EU. Ve prospěch daňového subjektu může nepochybně hovořit význam orgánu, který svým nesprávným postojem vzbudil důvěru. Větší význam má usnesení sedmi soudců Nejvyššího správního soudu než dokonce několik rozsudků krajských správních soudů. V kontextu rozsudku ve věci Elmeke je sporné, že polské správní soudy akceptují, že ochrana legitimních očekávání se může týkat názoru vytvořeného pod vlivem orgánu jiného než daňového (např. GDDKiA). Nezdá se mi však, že by postoj polského NSS nebyl racionální. Subjekt jako GDDKiA skutečně formuje praxi uplatňování práva, včetně daňového práva, protože je orgánem, který rozhoduje o největším počtu veřejných zakázek v daném odvětví. Stojí za zmínku, že paradoxně je pro podnikatele snazší polemizovat s postojem správce daně (má k dispozici příslušné odvolací řízení, existuje možnost požádat o daňový výklad a vést spor před správním soudem) než s postojem GDDKiA.

Přístup SDEU k problému ochrany legitimních očekávání v kontextu DPH není jednoznačný. Existuje zde dokonce rozpor mezi restriktivním postojem SDEU k možnosti omezení časového účinku rozsudku SDEU a poměrně liberálním přístupem, mimo jiné v rozsudku ve věci Elmeke. Je možné, že rozdíl spočívá v subjektivním

rozsahu použití výjimky z pravidla primátu práva EU. V případě omezení časového účinku rozsudku SDEU má toto opatření obecný charakter a týká se všech subjektů, které by měly uplatňovat právo EU. V případě Elmeke však šlo o posouzení situace konkrétního subjektu, který mohl důvěřovat stanovisku daňového orgánu. Nepovažují však takové rozlišení za racionální. Vystává při něm řada problémů. Je totiž možné, i přes neomezený časový účinek rozsudku SDEU, založit rozhodnutí vnitrostátního soudu na zásadě ochrany legitimních očekávání v této konkrétní věci? Polské soudy tak postupují. Jedná se však o poměrně riskantní postoj, protože SDEU v zásadě odmítá omezit časový účinek svých rozsudků.

Rozhodnutí polských soudů je třeba také posuzovat z hlediska rozvinutého systému daňových interpretací. Tento systém může fungovat pouze díky zásadě ochrany legitimních očekávání. Přijetí odlišného předpokladu, a sice že rozsudek SDEU má za následek, že daňový subjekt ex tunc ztrácí ochranu vyplývající z výkladu, by tento systém zničil. Stojí za zmínku, že dilema spojené s otázkou důvěry v různá oficiální stanoviska k výkladu daňových předpisů je celoevropským problémem. V mnoha zemích byl diskutován, dokonce se objevovaly pochybnosti, zda předběžná daňová rozhodnutí vydaná na základě vnitrostátních předpisů, která by byla v rozporu s právem EU, mohou daňovému subjektu vůbec poskytovat nějakou ochranu. Byly dokonce vyjádřeny pochybnosti, zda taková interpretace neztrácí svou platnost zpětně.<sup>47</sup>

Samozřejmě vyvstává otázka: co dělat, tedy zda se vyplatí vrátit si za vzor judikaturu polských správních soudů? Na to neexistuje jednoduchá odpověď. Především je vhodné, aby se v případě pochybností vnitrostátní soudy obracely s předběžnými otázkami na SDEU. Je třeba zdůraznit, že polské soudy takové předběžné otázky kladou relativně často, a přesto se setkáváme s četnými situacemi, kdy se ukazuje, že ustálená judikatura polských soudů byla v rozporu s právem EU. Je možné, že právě časté podávání předběžných otázek odhaluje chyby správních soudů.

Odvolávání se na zásadu ochrany legitimních očekávání je nouzovým řešením, rozhodně se nejedná o řešení preferované. Osobně oceňuji polské správní soudy za to, že v podstatě přebírají odpovědnost za své chyby. Samozřejmě, že vnitrostátní soud, který de facto omezuje časový účinek rozsudku SDEU, riskuje porušení unijního práva. Je však třeba poznamenat, že se nesetkáváme se situacemi, kdy by Komise obvinila Polsko z porušení unijního práva právě kvůli skutečnému omezení časového účinku rozsudku SDEU. To svědčí o rozumném přístupu Komise. ■

45 Body 91 a 92 stanoviska generální advokátky Juliane Kokottové.

46 Za zjevnou chybu lze považovat názor polského Nejvyššího správního soudu, že lze odečíst DPH v případě nákupu zboží nebo služby využívaného k výkonu činnosti, která nepodléhá regulaci DPH.

47 Viz informace o průběhu legislativních prací v Belgii: CHAOUCHE, F. Legitimate expectations in Luxembourg Tax Law, Larcier 2019, s. 267–268.

# „Střešní“ fotovoltaická elektrárna jako součást stavby v zákoně o daních z příjmů

V praxi daňových subjektů je velmi běžné, že dojde k pořízení hmotné movité věci, která je následně pevně spojena se stavbou nebo budovou. V takovém případě následuje otázka, zda se na takovou věc máme z hlediska zákona o daních z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, dále též „ZDP“) nadále dívat jako na samostatnou hmotnou movitou věc, anebo zda se již jedná o součást stavby. Tuto otázku je nutné si položit zejména proto, aby došlo ke správnému zařazení dané věci do odpisové skupiny pro účely daňového odpisování. Pokud bude věc považována za samostatný hmotný majetek, bude se tak i daňově odpisovat a délka daňového odpisování až na výjimky nepřekročí 10 let. Ovšem v případě, že se taková věc stane součástí stavby, bude napříště považována za její technické zhodnocení, které ve svém důsledku znamená dobu odpisování daleko delší.



**Ing. Marie Velflová,**  
daňový poradce č. 4024

Nejběžnějšími situacemi, se kterými se v praxi lze setkat, jsou například instalace klimatizací, kogeneračních jednotek, „telefonních budek“ v administrativních budovách, zařízení internetových sítí nebo instalace záložních topných zařízení. Fenoménem minulého roku pak je, s ohledem na změnu právní úpravy v zákoně o daních z příjmů, bezesporu problematika zařízení fotovoltaických elektráren. V následujícím textu se pokusíme blíže rozebrat otázku, kdy je takové zařízení, v případě jeho umístění na střechu budovy, třeba z daňového hlediska považovat za součást stavby, a najít její řešení především v související judikatuře (článek není zaměřen na volně stojící fotovoltaické elektrárny, nýbrž pouze na FTVE umístěné na střeše stavby).

## Právní úprava „součásti věci“

Na úvod připomeňme, že obecnou definici toho, co je součástí věci, obsahuje ustanovení § 505 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Podle něj platí, že *součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a co nemůže být od věci odděleno, aniž se tím věc znehodnotí.*



**Mgr. Lenka Krupičková, LL.M.,**  
soudkyně Nejvyššího  
správního soudu

K tomuto ustanovení je vhodné zmínit také důvodovou zprávu, která říká: *„Co je a co není součástí věci, plyne jednak z její povahy, jednak z rizika oddělení celku v důsledku oddělení součástí. Oboje se posuzuje vzhledem k účelu (funkci) celku: zpravidla hospodářskému, leč může jít i o účel jiný (estetický, vzdělávací atp.). Na rozdíl od příslušenství, které představují samostatné a samostatně obchodovatelné věci, jejichž účelem je, aby se jich trvale užívalo společně s hlavní věcí, nepředstavuje součást samostatný objekt práv.“*

Zákon o daních z příjmů však obsahuje speciální úpravu, která má pro daňové účely před výše citovaným obecným ustanovením občanského zákoníku přednost. Tato úprava se nachází v § 26 a násl. ZDP, tedy v části zákona upravující problematiku daňového pojetí majetku a jeho odpisování. Konkrétně § 26 odst. 2 zákona za hmotný majetek považuje mimo jiné:

- samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29 ZDP) je vyšší než 80 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- budovy, domy a jednotky, stavby, s určenými výjimkami.

V závěti citovaného § 26 odst. 2 se dále přímo stanoví, že za samostatné hmotné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Na tento text zákona dále navazuje příloha č. 1 k ZDP (třídění hmotného majetku do odpisových skupin), která ve vysvětlivce +++++) doplňuje, že nedílnou součástí domů, budov a staveb (stavebních děl) jsou zařízení a předměty, které z hlediska stavebního díla umožňují jeho funkci a účel, ke kterému je určeno. Takováto zařízení a předměty musí být se stavebním dílem pevně spojena a nelze je demontovat, aniž by došlo ke znehodnocení funkce a účelu stavebního díla, a jsou zpravidla součástí celkové dodávky stavebního díla.

Je tedy zřejmé, že ZDP v souvislosti s odpisováním majetku vymezuje u vybraných kategorií věci, které jsou pevně spojeny s domem, budovou nebo stavbou (zkráceně se stavebním dílem), zcela autonomně, kdy je taková věc považována za samostatnou hmotnou movitou věc a kdy je naopak považována za součást stavebního díla. Rozlišovacím znakem je funkční provázanost dané věci se stavebním dílem, respektive skutečnost, že daná věc umožňuje funkci a účel daného stavebního díla. Pokud je tedy vybraná věc pevně spojena se stavebním dílem a současně s ním tvoří jeden funkční celek nebo je nezbytná pro jeho funkci a účel, považuje se pro účely zákona o daních z příjmů za jeho součást, resp. jeho technické zhodnocení (je-li se stavebním dílem spojena později) a je jí nutné takto i daňově odepisovat. Vodítko, jak v praxi přesně chápat pojmy funkční celek a umožňovat funkci a účel, pak poskytuje judikatura Nejvyššího správního soudu ČR (dále „NSS“). V této souvislosti je vhodné upozornit, že k otázce, kdy je určitá věc „součástí stavby“, existuje rozsáhlá judikatura. Při práci s těmito rozhodnutími je ale klíčové vždy ověřit, zda soud vykládá speciální úpravu zákona o daních z příjmů, nebo obecné soukromoprávní pojetí součástí věci podle občanského zákoníku, které se uplatní například pro účely daně z nemovitých věcí.

## Pojem „součást stavby“ v judikatuře Nejvyššího správního soudu ČR

Pro rozlišení samostatné věci od součástí stavby pro účely daňových odpisů je stěžejním rozhodnutím rozsudek NSS č. j. 5 Afs 3/2010-144 ze dne 17. září 2010, který se rozebíranou problematikou zabýval jako jeden z prvních, a na který většina pozdějších rozsudků odkazuje. V dané kauze byla předmětem sporu otázka, zda jsou filtrační jednotka a klimatizace součástí haly pro výrobu ložisek, a budou tedy daňově odpisovány v rámci této budovy, anebo zda se jedná o samostatné hmotné movité věci, které lze daňově odepisovat zvlášť.

V obecné rovině NSS potvrdil, že právní úprava zákona o daních z příjmů je speciální vůči obecné soukromoprávní úpravě v občanském zákoníku. Zároveň připustil, že jiná situace je v oblasti účetnictví, které zvláštní úpravu samostatné hmotné movité věci neobsahuje, a proto se použije právní úprava součástí věci v občanském zákoníku, případně v jiných nedaňových předpisech.

Vraťme se však k vymezení součástí stavby podle zákona o daních z příjmů. Z rozsudku NSS vyplývá, že zkoumaná věc bude v souladu se zákonem o daních z příjmů považována za součást stavby, pakliže budou naplněny tyto tři základní podmínky:

- umožnění funkce a určeného účelu stavby,
- pevné spojení se stavbou a
- demontáží věci dojde ke znehodnocení funkce a účelu stavby.

Pro určení funkce a účelu stavby je dle závěrů NSS klíčové kolaudační rozhodnutí, které určuje účel, ke kterému může být daná stavba používána. V tehdejší případě se jednalo o výrobní halu, která by bez klimatizace a filtrační jednotky nemohla fungovat, nemohla by být provozována. NSS k tomu v obecné rovině uvedl: „Z výše uvedeného lze dospět k závěru, že zpravidla věc, zařízení, které vyžaduje stavba z hlediska stavebního zákona pro funkci a daný konkrétní účel stavby, obvykle bude součástí stavby pro účely zákona o daních z příjmů. A contrario, to, co z hlediska fungování stavby k danému účelu není z hlediska stavebně technického vyžadováno a obvykle pro funkci a účel stavby to není nezbytné, zpravidla z hlediska zákona o daních z příjmů nebude považováno za součást stavby. V některých případech tak může být např. klimatizace nezbytná pro funkci a účel stavby, v jiných případech nikoli. Nepochybně bude součástí stavby, bude-li se např. jednat o provoz mrazírny, závodu na zpracování masa. Stejně tak např. administrativní místnosti, které mají povahu trvalého pracoviště nebo pobytu, musí být větratelné okny nebo musí být vybaveny klimatizací, rovněž např. určitá oddělení v nemocnicích bez klimatizace nemohou být provozuschopná. V některých případech tedy bude centrální klimatizace sestávající z centrální pohonné jednotky a z klimatizačních rozvodů podmínkou vydání stavebního povolení a kolaudace. V těchto příkladem uvedených případech je klimatizace jako celek (pohonná jednotka, rozvody) nezbytná, umožňuje funkci a účel stavby. Vydaje na ni jsou (za podmínek § 33 ZDP) technickým zhodnocením. V jiných případech klimatizace není nezbytná; bude se to týkat např. staveb s přirozeným větráním. Pokud by si takovou klimatizaci dodatečně pořídil vlastník například rodinného domu nebo bytu (v němž současně i podniká), pak by klimatizace byla považována pro účely zákona o daních z příjmů za samostatnou věc. V takovém případě její absence neznemožňuje funkci a účel stavby.“

NSS uzavřel, že záleží na každé konkrétní situaci, ale vždy se posuzuje hledisko funkční a účelové. Konkrétně je třeba postupovat ve dvou krocích:

- individuálně určit funkci a účel stavby (kolaudační rozhodnutí) a
- následně posoudit, jaké (s ní pevně spojené) zařízení či předmět tento konkrétní účel či funkci stavby nezbytně umožňuje.

V rozhodnutích, která následovala, přistupuje NSS k této problematice nadále právě popsanou optikou a uplatňuje popsání východiska, byť s různou mírou přesvědčivosti při jejich aplikaci na konkrétní skutkový stav. Judikatura je tak v této oblasti ustálená a jednotná (viz např. rozsudky č. j. 9 Afs 147/2013-53, a č. j. 8 Afs 229/2021-52). Z poslední doby lze namátkou zmínit rozsudek č. j. 8 Afs 27/2021-67 ze dne 11. ledna 2023. V tomto případě se jednalo o zařízení switch (internetový prepínač) a rack (stojanový rozvaděč), které byly součástí datové sítě v administrativní budově. Nejvyšší správní soud

posuzoval otázku, zda jsou zmíněné komponenty součástí stavby, právě na základě obecných závěrů vyslovených ve výše citovaném rozsudku pátého senátu z roku 2010. Za podstatnou skutečnost svědčící o tom, že obě komponenty tvoří z daňového hlediska součást stavby, přitom označil již to, že datová síť byla součástí stavební dodávky. V rámci posouzení, zda demontáží těchto zařízení dojde ke znehodnocení funkce a účelu stavby pak vyzdvihl, že „je stavba propojená datovou sítí, která je součástí budovy. Budova s datovou sítí byla zkolaudována a datová síť s ní tvoří jeden funkční celek. Internetový přepínač a stojanový rozvaděč jsou komponenty datové sítě a jejich demontáží by došlo ke znehodnocení datové sítě a tím pádem i budovy jako celku. Bez těchto součástí by datová síť budovy zcela ztratila svůj účel“. S ohledem na zaměření tohoto článku stojí za zmínku rovněž to, že NSS v daném rozsudku nepovažoval za přílehlavou argumentaci daňového subjektu, v níž poukazoval na rozsudky týkající se odpisů majetku využívaného k výrobě elektřiny (konkrétně nosných konstrukcí a elektrorozvodů fotovoltaické elektrárny a spojených stavebních úprav). Důvodem je dle NSS skutečnost, že pro tento typ majetku jsou stanovena zvláštní pravidla v § 30b zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. července 2025).

## Vývoj právní úpravy odpisů zařízení fotovoltaických elektráren

Pojďme se tedy blíže podívat na právní úpravu, která řeší daňové odpisování zařízení fotovoltaických elektráren (dále také jako „FTVE“), a její vývoj.

Do konce roku 2010 bylo daňové řešení FTVE koncepčně postaveno na volbě mezi:

- osvobozením příjmů z provozu vybraných obnovitelných zdrojů (včetně FTVE) a neuplatněním souvisejících výdajů jako daňově uznatelných včetně odpisů a
- zahrnutím příjmů z provozu vybraných obnovitelných zdrojů do základu daně a uplatněním daňových výdajů včetně odpisů.

Osvobození příjmů z provozu mj. „solárních zařízení“ bylo zakotveno v § 4 odst. 1 písm. e) ZDP (u poplatníků – fyzických osob) a v § 19 odst. 1 písm. d) ZDP (u poplatníků – právnických osob); poplatník se přitom mohl tohoto osvobození vzdát oznámením správci daně nejpozději ve lhůtě pro podání přiznání za období, v němž bylo zařízení uvedeno do provozu (§ 4 odst. 3 a § 19 odst. 2 ZDP ve znění účinném do 31. prosince 2010). Pokud se poplatník osvobození vzdal, mohl uplatňovat odpisy standardně podle §§ 26 až 33 ZDP (rovnoměrně či zrychleně, včetně možnosti odpisy nezahájit či přerušit). Naopak při uplatnění osvobození se aplikovala vazba na § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, kdy po dobu osvobození bylo nutno vyloučit z daňových výdajů veškeré náklady související s osvobozenými příjmy, a proto nebylo možné uplatnit ani žádné daňové odpisy těchto zařízení; odpisování však bylo možné zahájit po skončení osvobození příjmů z provozu FTVE, a to z původní vstupní ceny. Jinými slovy, poplatník při volbě osvobození o daňové odpisy nepřišel, pouze je začal uplatňovat později (tedy ve chvíli, kdy přestal profitovat z osvobození příjmů plynoucích z FTVE).

Tento daňový režim byl za určitých okolností zřejmě až příliš výhodný, což zákonodárce vedlo k přijetí zákona č. 346/2010 Sb., kterým s účinností od 1. ledna 2011 provedl dva systémové zásahy:

- zrušil § 4 odst. 1 písm. e) a § 19 odst. 1 písm. d) ZDP, čímž byla odstraněna předchozí možnost „volby“ mezi osvobozením příjmů, anebo jejich zahrnutím do základu daně, dopadající na daňovou (ne)uznatelnost souvisejících nákladů (včetně odpisů) u těchto zařízení, tedy mimo jiné i u FTVE, a
- zavedl speciální úpravu odpisování pro vybraný hmotný majetek využívaný k výrobě elektřiny ze slunečního záření v novém § 30b ZDP. Podle tohoto ustanovení se hmotný majetek vymezený v té době platnými kódy SKP skupin 31.10 (elektromotory, generátory, transformátory), 31.20 (rozvodná, řídicí a spínací zařízení) a 32.10 (elektronické součástky) odpisoval rovnoměrně bez přerušení po dobu 240 měsíců (tj. fakticky 20 let).

K aplikaci § 30b ZDP ve znění účinném do 31. července 2025, a z něho vyplývajícímu způsobu odepisování se vyjádřil NSS například ve svém rozsudku č. j. 5 Afs 307/2017-33 ze dne 21. března 2019, kde řešil případ fotovoltaické elektrárny umístěné na střeše pronajaté budovy. NSS vyložil dotčenou právní úpravu tak, že tato vychází z rozdělení fotovoltaické elektrárny na tzv. technologickou a stavební část, přičemž zvláštní způsob odpisování upravený v § 30b ZDP nelze vztáhnout na zařízení, která slouží pouze k tomu, aby technologická část FTVE mohla být umístěna na střeše budovy, nikoliv přímo pro výrobu elektřiny ze slunečního záření. Přiklonil se proto k závěru správce daně, že stavební část, tj. kabelové svody, zabezpečení a stojany, které jsou pevně spojené s budovou, na jejíž střeše je fotovoltaická elektrárna umístěna, představovaly technické zhodnocení pronajaté budovy a měly být v daném případě odpisovány jako technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku. V této souvislosti poukázal též na to, že stavební úřad vydal kolaudační souhlas ke změně budovy spočívající v umístění FTVE, protože nelze vycházet z původní funkce a účelu, za jakým byla „nosná“ budova zkolaudována. Naopak technologická část elektrárny, tj. solární panely, měniče nebo rozvaděče, které spadají do skupin majetku vyjmenovaných v ustanovení § 30b ZDP, považoval za samostatné hmotné movité věci, které se samostatně odpisují dle jejich zařazení do jednotlivých odpisových skupin. Závěrem soud shrnul, že ačkoliv tzv. stavební část a technologická část fotovoltaické elektrárny tvoří jeden (technicky) funkční celek, přesto jednotlivé hmotné movité věci, které jsou součástí tohoto jednoho funkčního celku, podléhají různému způsobu daňového odpisování. NSS přitom rovněž podotkl, že na věc nebylo možné bez dalšího aplikovat závěry dřívějšího rozsudku č. j. 5 Afs 3/2010-144, protože tento rozsudek nijak neřeší odpisování FTVE a specifický režim dle § 30b zákona o daních z příjmů.

Tímto způsobem byly řešeny daňové odpisy FTVE až do roku 2025. Od 1. srpna 2025 však vstoupil v účinnost zákon č. 87/2025 Sb., jímž byl novelizován zákon o daních z příjmů (dále „novela“)<sup>1</sup>. Uvedenou novelou došlo ke zrušení právě speciálního pravidla pro odpisování, tj. ustanovení § 30b ZDP.

Podle pozměňovacího návrhu, kterým byla tato nová úprava do ZDP navržena, byla důvodem pro zrušení ustanovení § 30b ZDP přede-

vším podpora rozvoje obnovitelných zdrojů energie, v jejímž rámci se dosavadní speciálně stanovený způsob odpisování fotovoltaických elektráren jeví jako nesystémový a diskriminační. Příliš dlouhá doba odpisování technologických částí a nemožnost zvolit zrychlený režim odpisování měl podle předkladatelů za následek neopodstatněné znevýhodnění provozovatelů fotovoltaických elektráren oproti podnikatelům v jiných odvětvích ekonomiky, včetně provozovatelů jiných obnovitelných zdrojů elektrické energie. Z tohoto odůvodnění lze dovodit, že cílem zrušení časového odpisu jako speciálního způsobu daňového odpisování pro technologickou část fotovoltaických elektráren, je především zkrácení doby odpisování, tj. zavedení standardního odpisu majetku podle odpisových skupin. Důvodová zpráva však neobsahuje podrobnější informace k zařídění majetku a ke způsobu daňového odpisování po novele.

Pro úplnost připomínáme také přechodná ustanovení této novely:

- U hmotného majetku uvedeného v § 30b ZDP, u něhož bylo odpisování zahájeno před nabytím účinnosti (tj. 1. srpnem 2025), bude odpisování dokončeno v současném režimu.
- U hmotného majetku uvedeného v § 30b ZDP, u něhož bylo zahájeno odpisování po 30. červnu 2024, lze od 1. července 2024 použít režim platný od nabytí účinnosti zákona (tj. 1. srpna 2025).

Z uvedeného vyplývá, že v případě fotovoltaických elektráren, u kterých je daňové odpisování zahájeno od 1. srpna 2025, se postupuje podle právní úpravy ve znění novely. V podstatě se tak odpisování fotovoltaických elektráren vrací do právního stavu, který pro tento majetek platil před zavedením aktuálně zrušeného § 30b zákona o daních z příjmů, tj. před 1. lednem 2011. Jinými slovy, uplatní se opět standardní zařazení majetku do odpisové skupiny a pravidla odpisování podle obecné právní úpravy v ZDP.

Současně z toho nutně plyne, že závěry uvedené ve výše zmíněném rozsudku NSS č. j. 5 Afs 307/2017-33 je možné vztáhnout pouze na fotovoltaické elektrárny, které lze podle přechodných ustanovení novely odpisovat podle § 30b ZDP ve znění účinném do 31. července 2025. Jak totiž opakovaně vyslovil NSS, ustanovení § 30b ZDP bylo speciálním pravidlem, které platí právě a pouze pro odpisy majetku využívaného k výrobě elektřiny, na který dopadá (viz výše). Proto nelze jeho výklad přenášet na zařídění a daňové odpisování majetku obecně (srov. rozsudek č. j. 8 Afs 27/2021-67, bod 27).

Po přijetí novely se nicméně otevřela odborná diskuze, zda lze technologickou část „střešní“ fotovoltaické elektrárny nadále považovat za samostatné hmotné movité věci, anebo zda se jedná o součást stavby.

## Fotovoltaické elektrárny na střeše budovy pohledem finanční správy

Vzhledem ke složitosti tématu, a především širokému okruhu poplatníků, kterých se tato problematika týká, vydalo Generální finanční ředitelství (dále také jen „GFŘ“) sdělení<sup>2</sup> k novému způsobu daňového odpisování zařízení sloužících k výrobě elektřiny ze slunečního záření v návaznosti na zrušení § 30b ZDP (dále jen „sdělení“).

Sdělení vychází ze dvou klíčových východisek pro zařídění do odpisové skupiny. Tím prvním je rozdělení fotovoltaické elektrárny na stavební a technologickou část, které se pro účely zařídění a následného daňového odpisování posuzují odlišně.

Rozdělení na stavební a technologickou část je ve sdělení vysvětleno zachováním stability a kontinuity dlouholeté aplikační praxe. Argumentace Generálního finančního ředitelství k této otázce je následující: „Odpisovat takovou FTVE jako jeden funkční celek by tedy nemělo technologické ani ekonomické opodstatnění, neboť:

- hlavní (převažující) funkcí FTVE je výroba elektrické energie ze slunečního záření,
- výrobu elektrické energie zajišťuje technologická část stavby FTVE,
- nosná konstrukce FTVE a s ní související stavební část stavby plní pouze funkci podpůrnou (jako nosič technologie) a nepřispívá tedy svou funkcí přímo k zajištění výkonu technologické části zařízení.“

Druhým klíčovým východiskem sdělení je rozlišení, zda je konkrétní FTVE zdrojem elektrické energie pouze pro konkrétní budovu (objekt), či nikoliv, s tím, že: „Pokud je FTVE zdrojem el. energie pro konkrétní budovu (dům) dle stavebních předpisů, pak je FTVE jako celek odpisována jako součást této budovy ve smyslu +++++) Přílohy č. 1 k ZDP.“

K tomuto východisku je ve sdělení uvedeno pouze následující odůvodnění: „Základním principem posuzování FTVE jako hmotného majetku pro daňové účely je oddělení stavební a technologické části stavby FTVE a jejich samostatné odpisování ve smyslu § 26 odst. 2 ZDP. To platí, pokud není FTVE zdrojem el. energie pro konkrétní budovu (objekt). FTVE, která není zdrojem el. energie pouze pro konkrétní budovu (objekt), je výrobním zařízením, resp. účelovým zařízením s předměty sloužícími k provozování služeb (výkonů), které s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.“

Textu sdělení rozumíme tak, že se podle názoru Generálního finančního ředitelství FTVE obecně rozděluje na technologickou a stavební část, což však neplatí, pokud je FTVE zdrojem elektrické energie pro konkrétní budovu. Pokud je FTVE zdrojem elektrické energie pro konkrétní budovu, potom se stává FTVE součástí budovy. Text sdělení tedy naznačuje, že při řešení této otázky, resp. zařídění majetku rozhoduje spíše funkce a účel fotovoltaické elektrárny jako takové, a nikoliv funkce a účel stavby, se kterou je pevně spojena. Tato argumentační linie se jeví jako zcela nová a sdělení ji bohužel nijak blíže nerozvádí, což může způsobit výkladovou a aplikační nejistotu poplatníků, která je zvláště v oblasti daní, kde leží povinnost jejich správného tvrzení primárně na nich, nežádoucí. Pokud totiž sdělení skutečně přichází s novým náhledem na po-

1 Zákon č. 87/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

2 č. j.: 44604/25/7100-20110

jem „součást stavby“ v případě FTVE (což ale vzhledem ke skupému vyjádření není zcela jasně patrné), mělo by to být s ohledem na právní jistotu poplatníků jasně deklarováno a ozřejmeno. Stále zde totiž existuje letitá judikatura týkající se daňového odpisování, která zakládá svůj pohled na pojem „součást stavby“ (definovaný primárně účelem a funkcí dané stavby) na věcných důvodech, opřených o široký rozbor obecné právní úpravy, jakož i samotného textu ZDP (viz výše). Po zrušení § 30b ZDP a návratu k obecnému režimu odpisování podle ZDP přitom nelze od daňového vymezení hmotného majetku v § 26 odst. 2 ZDP a Příloze č. 1 k ZDP, vykládaného v souladu s ustálenou judikaturou NSS, k pojmu součásti stavby (test funkce a účelu stavebního díla a znehodnocení při jeho oddělení) bez dalšího odhlédnout.

V případě rozdělení fotovoltaické elektrárny na stavební a technologickou část se sdělení částečně odvolává na zachování stability a kontinuity aplikační praxe. Toto rozdělení nicméně podle našeho názoru ze znění ZDP po novele nijak výslovně nevyplývá. Fotovoltaická elektrárna jako celek může být podle stavebního zákona (zákon č. 283/2021 Sb., stavební zákon) považována za samostatnou stavbu nebo stavební úpravu stávající stavby. Stavební zákon totiž v principu fotovoltaickou elektrárnu považuje za stavbu jako celek, ať již drobnou, jednoduchou nebo vyhrazenou, aniž by u ní speciálně odděloval její stavební a technologickou část (snad pouze s výjimkou odlišně nastavených pravidel pro její kolaudaci, kdy technologickou část posuzuje revizní technik, zatímco stavební část samostatně stavební úřad). Rozlišení na technologickou a stavební část v minulosti vyplývalo toliko pro účely daňového odpisování z již zrušeného § 30b ZDP, který hovořil o tom, že zde uvedený zvláštní způsob odpisování platí pro zde vyjmenovaný hmotný majetek využívaný k výrobě elektřiny ze slunečního záření. ZDP tedy považoval vybrané skupiny majetku v § 30b ZDP za samostatné movité věci. Rozdělení FTVE na stavební a technologickou část bylo tedy za účinnosti § 30b ZDP možné. Sdělení pak dovozuje, že by mělo být možné i po jeho zrušení. Snahu rozdělit FTVE na stavební a technologickou část lze ostatně nepřímou dovodit i z důvodové zprávy k zákonu, jímž došlo ke zrušení § 30b ZDP: „*Příliš dlouhá doba odpisování technologických částí a nemožnost zvolit zrychlený režim odpisování měl podle předkladatelů za následek neopodstatněné znevýhodnění provozovatelů fotovoltaických elektráren oproti podnikatelům v jiných odvětvích ekonomiky...*“ Pokud tedy poplatníci budou v praxi nadále rozdělovat FTVE na stavební a technologickou část, pak se mohou odvolávat na to, že uvedený postup vychází z metodiky GFR, kterou by se měly daňové orgány v praxi řídit a danou situaci posuzovat v souladu s touto metodikou (např. rozsudek č. j. 2 Afs 53/2008-48).

Pro námi řešenou situaci je ovšem klíčové, že sdělení z pravidla o oddělení stavební a technologické části FTVE výslovně vyjímá situaci, kdy je FTVE „*zdrojem el. energie pro konkrétní budovu (dům) dle stavebních předpisů*“, tedy typicky „*střešní*“ FTVE, která zásobuje elektrickou energií právě budovu, na níž je instalována. V takovém případě je totiž podle sdělení FTVE jako celek odpisována jako součást dané budovy. Sdělení tedy zřejmě spojuje oddělení technologické a stavební části stavby FTVE pouze s takovými zařízeními, která nejsou zdrojem elektrické energie pouze pro konkrétní

budovu (objekt). Pak na ně sdělení dle svého odůvodnění nahlíží jako na výrobní (účelová) zařízení, nikoliv jako na součást budovy. Jako by tedy sdělení předpokládalo, že FTVE zásobující elektrickou energií pouze daný konkrétní objekt, na němž je umístěna, tvoří s tímto objektem automaticky vždy jeden funkční celek. Nicméně samo sdělení se ve svém výroku odvolává na „*součást této budovy ve smyslu +++++) Přílohy č. 1 k ZDP*“, a současně k tomuto odkazu nepřipojuje žádné bližší vysvětlení odchylující se od ustáleného výkladu pojmu „součást stavby“. Ten tak nadále prezentuje pouze výše citovaná ustálená judikatura NSS pro obecný režim odpisování, který se v případě FTVE uplatní právě pro právní stav nastalý po zrušení speciálního ustanovení § 30b ZDP. Jeví se tedy jako logické, že sdělení v tomto rozsahu zahrnuje takové FTVE, které naplňují kritéria stanovená ustálenou judikaturou, tj. požadavek „*nezbytnosti*“ (a zrcadlový požadavek znehodnocení při demontáži) daného zařízení pro účel a funkci dané budovy z hlediska stavebního zákona.

Máme proto za to, že při určení, zda je hmotná movitá věc (v našem případě výše určená technologická část FTVE) součástí stavebního díla, je nutno vycházet ze stavebně-právního určení funkce a účelu konkrétní budovy (typicky promítnuté do projektové dokumentace, stavebních povolení a kolaudačních rozhodnutí). Toto pojetí respektuje text zákona a nachází podrobné odůvodnění v ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu. Pokud je tedy FTVE, resp. její technologická část, požadována pro to, aby budova mohla plnit svůj kolaudovaný účel, lze – v souladu s judikaturou NSS – dovodit, že jde o prvek, jehož existence je pro fungování stavby k danému účelu nezbytná, a tudíž se bude daňově posuzovat jako součást stavebního díla (resp. technické zhodnocení, je-li se stavbou spojena dodatečně). V praxi se bude jednat typicky o situaci, kdy konkrétní budova využívá FTVE jako jediný zdroj elektrické energie, což je v klimatických podmínkách České republiky velmi těžko představitelné. Naopak v situacích, kdy FTVE představuje například pouze následně vybudovaný doplňkový či ekonomicky motivovaný zdroj elektřiny a není (z hlediska funkce a účelu budovy) stavebně-právně vyžadována jako podmínka pro fungování stavebního díla, bude zpravidla namíste posuzovat ji jako samostatný hmotný majetek, i když je se stavebním dílem pevně spojena.

## Závěr

Pokud bychom chtěli telegraficky shrnout závěry uvedené výše, zákon o daních z příjmů má vlastní (speciální) definici toho, co je součástí stavby. Pro naplnění této definice je rozhodující funkce a účel stavebního díla a test znehodnocení při demontáži. Funkci a účel stavby lze dovodit např. z projektové dokumentace, stavebního povolení, kolaudačního souhlasu, případně revizních zpráv nebo provozních předpisů. Určité zařízení (věc) nelze považovat za součást stavby automaticky, pouze na základě existence pevného spojení, charakteru a způsobu fungování daného zařízení (věci). Každý případ je nutné posuzovat individuálně, protože vzhledem k povaze věci, tj. existenci nekonečné množiny technologií, věcí a majetku, nelze metodicky poskytnout paušální závěr, která věc pevně spojená s budovou je její součástí a která nikoliv. ■

# Tři Věžičky

Ve dnech 7. až 9. ledna 2026 proběhl tradiční odborný seminář Tři Věžičky ve Strážce u Jihlavy, který se uskutečnil v prezenční formě s možností online připojení. Účastníci se během tří dnů věnovali tradičním tématům z oblasti daňové praxe a aktuálním novinkám v legislativě.



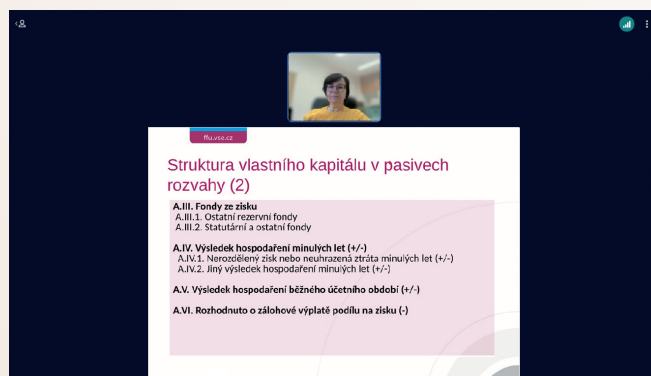
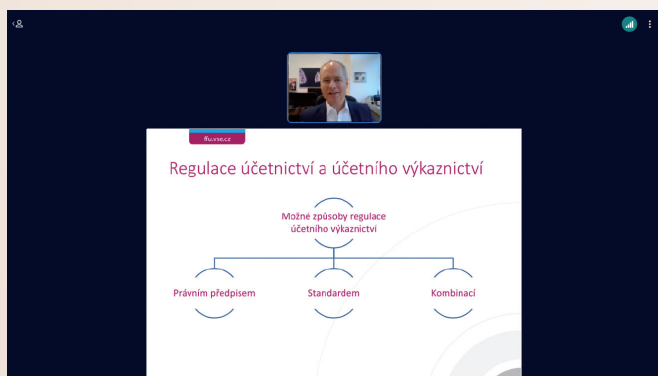
# Účetnictví fúzí, akvizicí a konsolidovaná účetní závěrka pro daňové poradenství

V prostorách Vysoké školy ekonomické v Praze se ve dnech 10. až 11. února 2026 uskutečnilo dvoudenní prezenční školení zaměřené na operace s podniky a konsolidovanou účetní závěrku. Lektory byli Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D. a Ing. Libor Vašek, Ph.D.



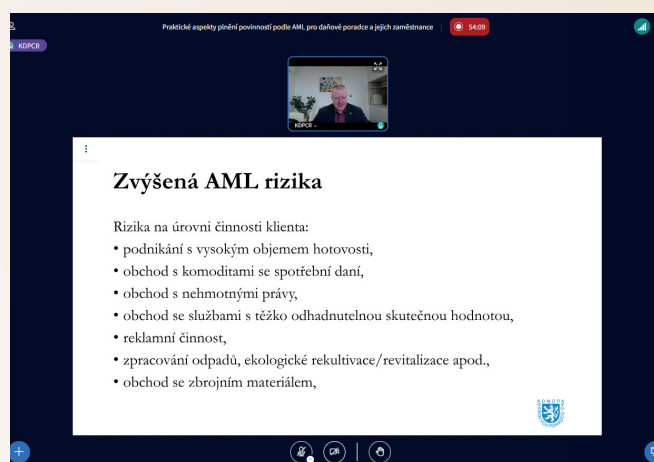
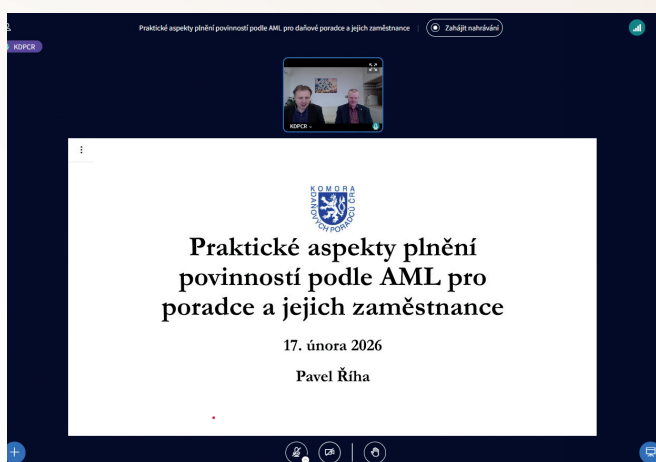
# Účetnictví podnikatelů od A do Z pro daňové poradenství

On-line kurz Účetnictví podnikatelů od A do Z proběhl formou tří celodenních seminářů ve dnech 20. a 23. února a 2. března 2026. Obsah byl zaměřen na komplexní problematiku účetnictví podnikatelských subjektů a jeho vazbu na daňovou oblast. Výklad byl doplněn řadou praktických příkladů využitelných v každodenní praxi. Lektory kurzu byli Ing. Jan Molín, doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. a Ing. Michal Šindelář, Ph.D.



# Praktické aspekty plnění povinností podle AML

V online formě se uskutečnily další dva běhy semináře zaměřeného na plnění povinností AML zákona, a to jak pro daňové poradce a jejich zaměstnance, tak i pro účetní. Účastníci se seznámili zejména s identifikací a hodnocením rizik klienta, postupy při kontrole a typologii podezřelých obchodů. Semináře vedl Ing. Pavel Říha.



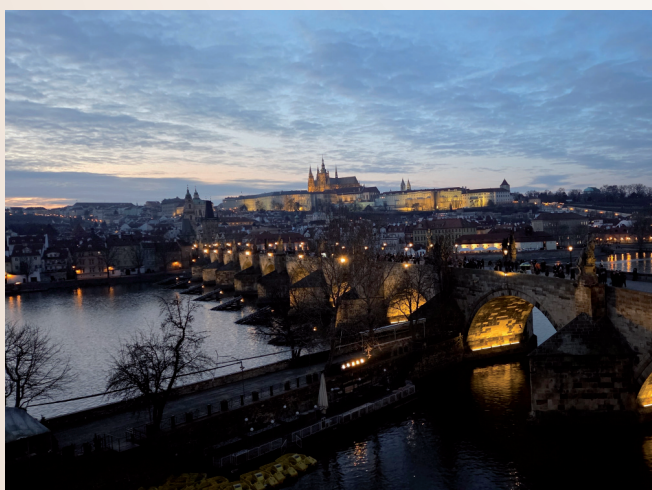
## Klub daňových poradců v Brně

Dne 20. ledna 2026 se v Brně uskutečnilo klubové setkání s přednáškou Ing. Vlastimila Bachora zaměřenou na aktuální otázky zdaňování příjmů právnických osob. Na akci dorazilo 166 účastníků z řad daňových poradců a jejich asistentů. Setkání nabídlo nejen odborný výklad k dané problematice, ale také prostor pro diskusi a sdílení praktických zkušeností z praxe.



# Přípravné kurzy

Jarní kurzy pro přípravu ke kvalifikačním zkouškám na daňového poradce proběhly v únoru a březnu 2026 na tradičních místech v Praze na Novotného lávce a v Brně v sídle Komory.



# AI agenti – workshopy

Na workshopech AI agenti v daňovém poradenství, které proběhly 2. a 10. března 2026 v pražském hotelu Olšanka, měli účastníci možnost otestovat, jak mohou tyto nástroje využít v každodenní praxi. Lektorkou workshopu byla Petra Šimková, která se dlouhodobě věnuje vzdělávání a implementaci nových dovedností do praxe.



inzerce

## Vracení zahraniční DPH – Mimořádný zdroj příjmů Pravidelná odměna za zajištění nových klientů



ITS Holding, s.r.o.



Naše provize je **od 4 do 7% z vrácené částky DPH.**  
Z každé vrácené částky DPH obdrží klient **93–96%.**

**Naše společnost zastupuje již více než 30 let tisíce českých a slovenských podnikatelských subjektů ve vracení zahraniční DPH.**

U nás najdete poctivé jednání a rychlé podávání žádostí. Vždy klientům zasíláme včas ke kontrole seznam podaných žádostí i s částkami nárokované DPH pro zaúčtování dohadných položek. Může se stát, že nezkušený žadatel nebo díky jeho nezkušenému zástupci přijde žadatel o celou vratku DPH. K tomu stačí velmi málo, a to např. nedostatečná znalost legislativy v dané zemi nebo neobjevený e-mail s výzvou zahraničního finančního úřadu (SPAM, přehlédnutý nebo dočasně nefunkční e-mail...) s požadavkem na doplnění žádosti nebo podání vysvětlení a přijde se o celý nárok na vracení DPH. Zvláště kritické je to při opravdu vysokých částkách. Proto je lepší veškerou odpovědnost za žádosti, za několik málo procent, nechat na nás. Každý den kontrolujeme složky SPAM, funkčnost e-mailů, a **navíc jsme pro všechny možné případy pojištěni proti námi způsobené škodě až do výše 7 milionů CZK. U nás máte opravdu absolutní jistotu, že Vám co nejrychleji vyřídíme maximální vratky DPH.**

Tel: 776 026 029, 720 347 453, e-mail: [bublik@itsholding.cz](mailto:bublik@itsholding.cz), [its.holding@email.cz](mailto:its.holding@email.cz)

5 KM  
10 KM  
DĚTSKÝ BĚH

10. ROČNÍK

# KDP RUN

... ANEB S DAŇOVÝM  
PORADCEM VÁS DANĚ  
NEDOBĚHNOU

Běžeczký závod – Doprovodný program – Soutěž  
jednotlivců i týmů – Setkání s hostem ze  
sportovního prostředí

## SOBOTA

▶ 3. ŘÍJNA 2026

10:00 – 13:00

Registraci  
otevíráme  
8. dubna



Web:

[kdpcr.cz/kdp-run-2026](http://kdpcr.cz/kdp-run-2026)



Místo konání:

Zamilovaný hájek  
Brno-Řečkovice



PRÁVNICKÁ  
FAKULTA  
Univerzita Karlova

# LL.M. v českém jazyce

na tradiční a prestižní Univerzitě Karlově

# Daňové právo

**Třisemestrální kurz vyučovaný v kombinované formě je určen uchazečům s ukončeným vysokoškolským vzděláním.**

Kurz poskytuje prostor pro prohloubení znalostí daňového práva pro daňového poradce, specializované advokáty, odborníky Ministerstva financí, Finanční správy České republiky nebo Celní správy České republiky, soudce správních soudů nebo odborníky orgánů činných v trestním řízení věnujícím se hospodářské kriminalitě.

**Přednáší přední odborníci z akademické sféry i praxe.**

**Termín podání přihlášek:**

**od 1. května do 15. srpna 2026**

**Více informací o této i všech ostatních nabízených specializacích programu LL.M. naleznete na:**

**[www.prf.cuni.cz/llmcz](http://www.prf.cuni.cz/llmcz)**

tel.: **+420 775 854 820**

e-mail: **[llmcz@prf.cuni.cz](mailto:llmcz@prf.cuni.cz)**



# PRŮŠVIHY A INOVACE

DAŇOVÉ PORADENSTVÍ  
A ÚČETNICTVÍ  
V DIGITÁLNÍ DOBĚ

19. ŘÍJNA  
2026

HOTEL CONTINENTAL  
BRNO NEBO ONLINE

Získáte realistický pohled na vývoj profese a **praktické podněty z praxe**. Pozvaní hosté ukážou, jakým chybám se vyhnout a na které **inovace** má smysl se zaměřit, pokud chcete udržet nebo posílit svou **konkurenční výhodu**.

● ● ●  
GENERÁLNÍ  
PARTNER

*Evale*

Powered by **Seyfor**

● ● ●  
PARTNEŘI

> **capitain**

ETL  
GLOBAL



POZVÁNKA  
NA KONFERENCI



## OTEVŘENÁ DISKUSE

s odborníky z daňově  
poradenských a účetních  
firem a s experty  
z Finanční správy



Určeno pro  
**DAŇOVÉ PORADCE  
A ÚČETNÍ**



Účastnit se můžete  
**PREZENČNĚ  
NEBO ONLINE**

VÍCE INFORMACÍ  
[WWW.KDPCR.CZ](http://WWW.KDPCR.CZ)

[skoleni@kdpcr.cz](mailto:skoleni@kdpcr.cz)

[↶ zpět na obsah](#)



[www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz)