

**MASARYKOVA
UNIVERZITA**

PRÁVNICKÁ FAKULTA

Registrační řízení k DPH

Diplomová práce

Mgr. Bc. Michael Hurych

Vedoucí práce: JUDr. Ivana Pařízková, Ph.D.

Katedra finančního práva a národního hospodářství
Veřejná správa

Brno 2025

MUNI
LAW

Bibliografický záznam

Autor:	Mgr. Bc. Michael Hurych Právnická fakulta Masarykova univerzita Katedra finančního práva a národního hospodářství
Název práce:	Registrační řízení k DPH
Studijní program:	Veřejná správa
Vedoucí práce:	JUDr. Ivana Pařízková, Ph.D.
Rok:	2025
Počet stran:	129
Klíčová slova:	DPH – daňový řád – správa daní – registrační řízení – správce daně – kontrolní postupy

Bibliographic record

Author: Mgr. Bc. Michael Hurych
Faculty of Law
Masaryk University
Department of Financial Law and Economics

Title of Thesis: VAT Registration Procedure

Degree Programme: Public Administration

Supervisor: JUDr. Ivana Pařízková, Ph.D.

Year: 2025

Number of Pages: 129

Keywords: VAT – tax code – tax administration – registration procedure – tax administrator – control procedures

Abstrakt

Závěrečná diplomová práce se zabývá tematikou registračního řízení k dani z přidané hodnoty ve spojení s kontrolními nástroji a mechanismy aplikovanými správcem daně v tomto řízení. Obecná část práce je zasvěcena deskripci elementárních principů a charakteristik této daně, včetně zákonných náležitostí souvisejících s procesem přidělování identifikačního čísla pro účely daně z přidané hodnoty dle litery současně platné právní úpravy. Následně práce pojednává o podmínkách vzniku registrační povinnosti, možnostech dobrovolné registrace a mezi postupu správce daně při rozhodování o registraci, přičemž jednotlivé aspekty zkoumá jak z hlediska jejich systematického zakotvení, tak i jejich aplikačních důsledků. Hlavní část práce se zaměřuje na analýzu kontrolních nástrojů a mechanismů, které může správce daně využít při registračním řízení k dani z přidané hodnoty včetně posouzení jejich právní povahy, rozsahu uplatnění a dopadů na daňové subjekty z hlediska ochrany právní jistoty a zachování principu daňové neutrality v kontextu se zákonnou úpravou a příslušnou judikaturní praxí. Cílem závěrečné práce je analyzovat právní rámec registračního řízení k DPH, rozebrat kontrolní nástroje a postupy aplikované správcem daně v registračním procesu a zhodnotit přínosy i úskalí současně platné právní úpravy.

Popis využití AI

V rámci zpracovávání této diplomové práce byl využit jediný nástroj „umělé inteligence“, program ChatGPT, a to průřezově v každé z nosných kapitol závěrečné práce. Uvedený nástroj studentu sloužil coby asistent při překládání cizojazyčných odborných textů, pro vyhledávání synonym a ke kontrole pravopisu, gramatiky a stylistiky textu.

Abstract

The final thesis focuses on the issue of VAT registration in connection with the control instruments and mechanisms applied by the tax administrator during the respective procedure. The general part of the thesis is devoted to the description of the elementary principles and characteristics of this tax, including the legal requirements related to the process of assigning a VAT identification number under the applicable legislation. Subsequently, the thesis discusses the conditions under which the registration obligation arises, the possibilities of voluntary registration, and the limits of the tax administrator's decision-making powers, analysing individual aspects both in terms of their legal classification and practical implications. The main part of the thesis concentrates on the analysis of control instruments and mechanisms that may be employed by the tax administrator within the VAT registration process, including the assessment of their legal nature, scope of application, and impact on taxable persons with respect to the protection of legal certainty and the preservation of the principle of tax neutrality in the context of legal regulation and relevant case-law. The aim of the thesis is to analyse the legal framework of the VAT registration procedure, to examine the control instruments and measures applied by the tax administrator during this procedure, and to assess the benefits and shortcomings of the current legal regulation.

Description of how AI was used

In the preparation of this thesis, a single "artificial intelligence" tool, the ChatGPT programme, was utilized comprehensively across all major chapters of the thesis. This tool served the student as an assistant for translating foreign-language scholarly texts, searching for synonyms, and proofreading spelling and grammar of the text.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma **Registrační řízení k DPH** zpracoval sám. Veškeré prameny a zdroje informací, které jsem použil k sepsání této práce, byly citovány v poznámkách pod čarou a jsou uvedeny v seznamu použitých pramenů a literatury. Popsán je též způsob a rozsah využití nástrojů umělé inteligence.

V Praze dne 30. června 2025

.....
Mgr. Bc. Michael Hurych

Poděkování

Děkuji paní dr. Ivaně Pařízkové za vstřícný přístup a podnětné postřehy, které společně napomohly k výsledné podobě této práce. Cení si jí nejen jako odbornice, ale i jako člověka, s níž bylo vždy příjemné a inspirativní spolupracovat. Srdečné poděkování patří mé snoubence, která se s obdivuhodnou lehkostí dokázala vyrovnat s projevy mých téměř deset let trvajících studijních manýrů napříč vysokými školami. Její trpělivost a pochopení byly neocenitelnou oporou v každé etapě. Zvláštní dík pak náleží mé rodině za stálou podporu, víru i důvěru, kterou ve mne po celou dobu studia vkládala.

Obsah

Seznam pojmů a zkratk	15
Úvod	17
1 Daň z přidané hodnoty	21
1.1 Charakteristika daně.....	21
1.2 Princip neutrality	23
1.3 Konstrukční prvky	25
1.3.1 Subjekt daně.....	25
1.3.2 Předmět daně	29
1.3.3 Základ daně	30
1.3.4 Sazba daně	31
1.4 Makroekonomický a mikroekonomický aspekt daně	32
2 Registrační řízení k dani z přidané hodnoty	34
2.1 Právní úprava registračního řízení	34
2.2 Subjekty daně a zvláštní režimy.....	36
2.2.1 Plátce daně.....	38
2.2.2 Identifikovaná osoba	52
2.2.3 Skupina.....	59
2.2.4 Režim OSS a SME.....	60
2.3 Řízení o registraci.....	62
2.3.1 Zahájení řízení.....	62
2.3.2 Průběh řízení	65
2.3.3 Konkluze řízení.....	67
2.4 Řízení o změně registračních údajů/zrušení registrace	71
2.4.1 Zahájení řízení.....	72
2.4.2 Průběh řízení	76
2.4.3 Konkluze řízení.....	78
2.5 Opravné a dozorčí prostředky	79

3	Kontrolní postupy správce daně při registraci	82
3.1	Účel prověřování registrací.....	82
3.2	Legitimita a zákonnost kontrolních postupů při registraci	84
3.3	Vyhledávací činnost.....	87
3.4	Procesní kontrolní nástroje.....	89
3.4.1	Vysvětlení.....	89
3.4.2	Výzva k odstranění pochybností v registračních údajích.....	90
3.4.3	Výzva k prokázání skutečností.....	93
3.4.4	Výzva k poskytnutí informací od třetích osob	95
3.4.5	Předvolání a předvedení.....	96
3.4.6	Místní šetření.....	99
3.4.7	Dožádání.....	101
3.4.8	Znalecký posudek	102
3.5	Shrnutí a diskuse	104
3.5.1	Výzkumná otázka č. 1	105
3.5.2	Výzkumná otázka č. 2	106
3.5.3	Výzkumná otázka č. 3.....	109
	Závěr.....	111
	Seznam použitých zdrojů.....	115

Seznam pojmů a zkratek

daňový řád	– zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
DIČ	– daňové identifikační číslo
DPH	– daň z přidané hodnoty
EU	– Evropská unie
FSČR	– Finanční správa České republiky
KS	– Krajský soud
LZPS	– usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
MFČR	– Ministerstvo financí České republiky
MS	– Městský soud v Praze
Nařízení Rady EU	– Nařízení Rady Evropské unie č. 904/2010 ze dne 07.10.2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty
náhradová vyhláška	– vyhláška č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní
novela ZDPH	– zákon č. 461/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony
NSS	– Nejvyšší správní soud
OECD	– Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OFŘ	– Odvolací finanční ředitelství
OSS	– režim jednoho správního místa (<i>one stop shop</i>)

SEZNAM POJMŮ A ZKRATEK

OZ	– zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
SDEU	– Soudní dvůr Evropské unie
SDPH	– Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28.11.2006, o společném systému daně z přidané hodnoty
SME	– přeshraniční režim pro malé podniky (<i>special scheme for small enterprises</i>)
správní řád	– zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
SŘS	– zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů
ÚS	– Ústavní soud
VIES	– <i>VAT Information Exchange System</i>
ZDP	– zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	– zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZFSČR	– zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů
ZPOSD	– zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů
ZPPMS	– zákon č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů
ZSD	– zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
ZSVR	– zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

Úvod

Daň z přidané hodnoty, nástupce dříve užívané daně z obratu, je jedním z mnoha článků daňové soustavy, které se podílejí na saturaci výdajů s provozem a chodem státu souvisejících. Byť můžeme těchto článků v tuzemských podmínkách identifikovat značné množství, tak postavení daně z přidané hodnoty je mezi nimi prominentní, neboť oproti ostatním je její fiskální efekt v kontextu příjmů veřejných rozpočtů nejvýznamnější – dle údajů zveřejněných Finanční správou České republiky činilo inkaso z výběru daně z přidané hodnoty téměř 48 % z celkového objemu výběru všech daní (*stricto sensu*) v kalendářním roce 2024¹. Správa a výběr daně z přidané hodnoty tak patří mezi klíčové aspekty fiskální politiky státu, přičemž s ohledem na její mezinárodní přesah jsou základní parametry a principy daně z přidané hodnoty harmonizovány na úrovni unijního práva.

Na počátku celého procesu správy daně z přidané hodnoty, její aplikace a výběru, stojí registrační řízení, které všem těmto úkonům *de facto* předchází. Jedná se o samostatný procesněprávní postup, který je veden před správcem daně, tj. místně příslušným finančním úřadem. Řízení je zahajováno buď v duchu zásady dispoziční podáním daňového subjektu, anebo ve smyslu zásady oficiality úkonem správce daně *ex offio*. Konkluze řízení je pak provázena vydáním individuálního správního aktu buď s konstitutivními, nebo deklaratorními právními účinky, a to v závislosti na konkrétním hmotněprávním důvodu registrace dle ZDPH.

Registrační řízení je často ze strany zainteresované veřejnosti, ale rovněž i samotnými pracovníky finančních úřadů, označováno za marginální či druhořadé. Tato percepce má své racionální opodstatnění pramenící z toho, že registrační akt mívá v některých případech podobu veskrze formalizovaného úkonu nevyvolávajícího významné právní následky *pro futuro*, což přizívuje narativ o zbytečnosti řízení, který je podporován recentními legislativními změnami rušícími povinnost registrace k některým daním (např. dani silniční, dani z příjmů fyzických osob). Přičte-li se k tomu, že v rámci registračního řízení se nerozhoduje

¹ FSČR. *Vývoj inkasa za vybrané druhy daní a dalších příjmů za ČR v letech 1993 – 2024*. 2025a.

přímo o konkrétních platebních povinnostech daňových subjektů a výši těchto povinností, tak je přirozenou odezvou, že se registračnímu řízení obecně přisuzuje nižší váha signifikance oproti řízení daňovému, v jehož stínu se nachází.

V případě daně z přidané hodnoty však sentiment o zbytečnosti registračního řízení absentuje. Daň z přidané hodnoty je daň nepřímá, tedy na rozdíl od daní přímých ji její poplatníci neodvádí samostatně ve prospěch veřejného peněžního fondu, avšak činí tak prostřednictvím registrovaných plátců daně, kteří daň vybírají a následně osobně odvádí. Registrační akt k dani z přidané hodnoty je v tomto případě elementární podmínkou pro budoucí stanovení a výběr daně z přidané hodnoty u konkrétního plátce daně, což staví registrační řízení do výsadní pozice. O důležitosti procesu registrace mimo jiné svědčí i exponovanost registračního statusu, když na úrovni tuzemské a unijní jsou zřízeny veřejné registry, které transparentním způsobem o registraci k dani informují. Podnikatelské i nepodnikatelské subjekty z tuzemska, jiných členských států i ostatních koutů světa si tak kdykoliv mohou samostatně ověřit, zda konkrétní prodejce, resp. dodavatel, je oprávněn zatížit jím uskutečněná plnění ve formě poskytnutí služby či prodeje zboží daní z přidané hodnoty. Proti povinnosti plátce daně vybírat a odvádět daň z přidané hodnoty ve prospěch veřejného peněžního fondu pak stojí právo nárokovat si odpočet daně z přijatých plnění od jiných plátců daně (tj. nechat si vrátit zaplacenou daň z pořízeného zboží či služby), což je základem toho, co je v kontextu daně z přidané hodnoty známo jako princip neutrality.

Právě zmiňovaný nárok na odpočet daně je atraktivním incentivem k registraci k dani z přidané hodnoty pro ekonomické subjekty a je důvodem, proč mnozí nevyčkávají na splnění hmotněprávních podmínek dle některého z obligatorních důvodů registrace *ex lege*, a naopak využívají možnosti přihlásit se k registraci fakultativně. Postavení plátce daně totiž umožňuje stírat rozdíly mezi podnikateli v tržním prostředí, přispívá ke zvýšení konkurenceschopnosti včetně důvěryhodnosti vůči obchodním partnerům, může usnadnit realizaci podnikatelského záměru a přispět dalšími souvisejícími benefity.

Kde jsou však přiznány výsady, otevírá se prostor pro jejich zneužití. V kontextu daně z přidané hodnoty se lze setkat s nejrůznějšími pokusy o exploataci systému například ve formě neoprávněného nárokování odpočtu, fiktivně vykazovaných přijatých plnění, účelového snižování daňové povinnosti. S ohledem na procesní i časovou náročnost kontrolních procesů, zasvěcených prověřování plnění vykázaných v daňových tvrzeních, může docházet a v praxi dochází k situacím, kdy správce daně nemá k dispozici dostatečné kapacity k plnohodnotnému šetření všech podezřelých podání, které obdrží. Přišlo se proto s řešením, které mělo za účel ulevit přetíženým kontrolním oddělením, a to důkladné prověřování daňových subjektů včetně aplikování šetřících postupů v rámci registračních řízení ještě předtím, než je přiděleno identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty a znemožnění jeho udělení v případě, kdy panuje důvodné podezření, že by mohlo být využíváno podvodným způsobem. Zvláště v posledních několika letech se tak v tuzemsku ustálila praxe, kdy správci daně podrobují daňové subjekty v rámci registračních řízení k dani z přidané hodnoty podrobné lustraci, která si mnohdy svým rozsahem nezadá s daňovou kontrolou, a to i v případech, kdy rozhodnutí správce daně má toliko deklaratorní účinky.

Tyto preventivně kontrolní mechanismy jsou jistě přínosem pro správce daně, avšak nejsou realizovány na úkor rozvoje tuzemského podnikatelského prostředí? Mají kontrolní postupy správce daně při registračním řízení oporu v zákoně? Není případné odmítnutí přidělení identifikačního čísla pro účely daně z přidané hodnoty v rozporu s principem neutrality? Zjištění těchto skutečností je předmětem diplomové práce, která se zabývá tematikou registračního řízení k dani z přidané hodnoty v kontextu s kontrolními postupy správce daně, přičemž si stanovila následující výzkumné otázky:

1. Jaký motiv je správcem daně sledován při aplikování kontrolních postupů v rámci registračního řízení k dani z přidané hodnoty?
2. Jaké kontrolní nástroje může správce daně v rámci registračního řízení k dani z přidané hodnoty aplikovat?
3. Narušuje aplikace kontrolních postupů v rámci registračního řízení k dani z přidané hodnoty princip neutrality?

Formulací výše uvedených výzkumných otázek je vymezen teoreticko-analytický základ závěrečné práce, jejímž cílem je analyzovat právní rámec registračního řízení k dani z přidané hodnoty, rozebrat kontrolní nástroje a postupy aplikované správcem daně v registračním procesu a zhodnotit přínosy i úskalí současně platné právní úpravy. Výzkumné otázky konkretizují tento cíl směrem k objasnění motivací správce daně při uplatňování kontrolních mechanismů při registraci, identifikaci a posouzení využitelnosti kontrolních nástrojů v registračním řízení a zvážení jejich dopadů na postavení daňových subjektů z hlediska právní jistoty, proporcionality a zachování principu daňové neutrality.

Stanovenému cíli a výzkumným otázkám odpovídá i strukturální výstavba práce, která je koncipována deduktivně, od obecného systematického základu směrem ke konkrétní aplikační rovině, a členěna na část obecnou a část zvláštní. Obecná část se věnuje systematickému vymezení základních principů daně z přidané hodnoty, charakteristice procesu registrace a rekonstrukci zákonných náležitostí registračního řízení. Zvláštní část je zaměřena na konkrétní nástroje a prostředky kontrolní činnosti, využitelné v rámci registračního řízení, přičemž zohledňuje rovněž jejich vztah k judikатурním závěrům a aplikační realitě správní praxe.

Z metodického hlediska byla při zpracování závěrečné práce uplatněna klasifikační, systematická a komparativní analýza, které umožnily strukturovat zkoumanou problematiku v návaznosti na její normativní, doktrinální i aplikační dimenzi. Při interpretaci právních norem byly využity metody výkladu jazykového, logického, systematického, teleologického a komparativního, jež sloužily k odhalení vnitřních vazeb a konsekvencí jednotlivých ustanovení právní úpravy. Analytické pasáže, tematicky věnované registračnímu řízení a kontrolním nástrojům, jsou místy doplněny o autorské poznámky i komentáře, reflektující zkušenosti autora z pozice úřední osoby správce daně v zájmu zajištění organického propojení teoretických výkladů s poznatky vycházejícími z aplikační praxe.

1 Daň z přidané hodnoty

1.1 Charakteristika daně

Daň z přidané hodnoty je jednou z nejvýznamnějších daní tuzemské daňové soustavy, přičemž v kontextu fiskálního efektu představuje složku vůbec nejzásadnější. Je tomu proto, že z hlediska předmětu daně dopadá na většinu podnikatelských aktivit, ať již v podobě prodeje zboží či poskytnutí služeb, zatímco pouze osvobozená plnění, taxativně vymezená zákonem (§ 51 až § 71 ZDPH), jsou jí ušetřena². Ačkoliv je daň z přidané hodnoty v současné době integrální součástí fiskální politiky mnoha států, které by se bez příjmů z jejího výběru efektivně neobešly, tak se přitom řadí mezi jednu z nejmladších daní. Historicky první implementaci do daňové soustavy zaznamenala daň z přidané hodnoty v americkém státě Michigan, kde byla zavedena roku 1953, přičemž o rok později se rozšířila do Francouzské republiky³ a v tuzemsku se s ní setkáváme až od roku 1993⁴, kdy nahradila předchozí daň z obrátu.

Jedná se o daň nepřímou, spotřební, univerzální a sazbově vymezenou⁵. Jak již bylo předestřeno v úvodu, tak **nepřímá** povaha daně vyplývá ze skutečnosti, že koneční nositelé daňového břemene jsou odlišní od subjektů, kteří daň „ekonomicky nesou“ (tj. jsou povinni ji vybrat, přiznat a odvést) a její úhradu přenáší prostřednictvím ceny za poskytované služby nebo prodané zboží⁶. Daňová povinnost tedy není u daně z přidané hodnoty plněna přímo ve prospěch státního rozpočtu jako v případě přímých daní, nýbrž skrze registrované plátce daně, kteří daň vybírají a odvádějí za konečného spotřebitele⁷.

Univerzálnost daně je vyjádřena její všeobecností, tedy již zmiňovaným vztahem na všechny podnikatelské aktivity (zboží

² Bakeš in ŠEFCÍK, Michael. *Karuselové podvody*. 2018, s. 13.

³ Ibid, s. 16.

⁴ RADVAN, Michal. *Propedeutika finančního práva III*. 2021, s. 85.

⁵ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2016, s. 363.

⁶ KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. 2018, s. 146.

⁷ RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. 2015, s. 76.

a služby s výjimkou osvobozených plnění) a podnikatelské subjekty, což zapříčiňuje rovnost daňových podmínek pro všechny zainteresované a denotuje základní zásadu společného systému daně z přidané hodnoty⁸. V tuzemských podmínkách je daň z přidané hodnoty navíc doplněna selektivními spotřebními daněmi koncentrovanými na konkrétní komodity a výrobky spotřební povahy (daň z piva, daň z tabákových výrobků, daň z elektřiny aj.)⁹.

Adjektivum **spotřební** pak symbolizuje, že daň je navržena takovým způsobem, aby dopadala výhradně na spotřebu konečného spotřebitele^{10, 11} a nedocházelo k nepřiměřenému zatěžování podnikatelských subjektů¹². V tomto smyslu bývá v odborné literatuře zmiňována tzv. „mnohofázovost“ daně, což znamená, že se vyskytuje ve všech fázích dodavatelského řetězce od generace surovin, přes jejich zpracování do podoby výrobku, rozeslání do distribučních míst až po finální konzumaci (tj. všude tam, kde se „tvoří přidaná hodnota“). Aby daň dopadla až na konečného spotřebitele a nebyla nadměrně kumulována během jednotlivých fází výroby a distribuce, tak byl zaveden mechanismus odpočtu daně, který umožňuje podnikatelským subjektům (registrovaným plátcům daně) nárokovat si odpočet té části daně, kterou uhradily na vstupu svým dodavatelům¹³.

Z hlediska charakteristiky daně z přidané hodnoty je nasnadě koncem uvést, že její právní úprava je zcela harmonizována na úrovni unijního práva, a to s výjimkou daňových sazeb (viz Čl. 96 až 101 SDPH), jejichž stanovení je částečně harmonizováno a částečně je v režii jednotlivých členských států. Česká právní regulace, zachycená v ZDPH, tedy vychází z evropské úpravy, kterou je vázána¹⁴, což je přímo uvedeno

⁸ Čl. 2 Směrnice Rady č. 67/227/EHS.

⁹ RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. 2015, s. 76.

¹⁰ Čl. 1 odst. 2 SDPH.

¹¹ Rozsudek SDEU ve věci C-291/03 MyTravel. 2005, bod 60.

¹² FAMULSKA, Teresa a Beata ROGOWSKA-RAJDA. *Principle of vat neutrality and the reverse charge mechanism*. 2018, s. 88.

¹³ RADVAN, Michal. *Propedeutika finančního práva III*. 2021, s. 85 a 86.

¹⁴ NOVOTNÁ, Monika a Václav OLŠANSKÝ. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 2021, s. 2.

v úvodním ust. § 1 ZDPH: „*Tento zákon zpracovává příslušné předpisy Evropské unie a upravuje daň z přidané hodnoty.*“

1.2 Princip neutrality

Zásada, resp. princip neutrality daně z přidané hodnoty, je v právní doktríně mnohdy zmiňován jako elementární charakteristický prvek této daně a fundamentální princip, na kterém je systém daně z přidané hodnoty postaven¹⁵. Vychází z ideje, že daň z přidané hodnoty by neměla představovat majetkovou zátěž pro podnikatelské subjekty uskutečňující zdanitelná plnění, nýbrž pouze pro konečné spotřebitele, kteří jsou jejími skutečnými nositeli¹⁶. Neutrální povaha daně tak způsobuje, že není znevýhodňována žádná výrobní aktivita a nejsou diskriminovány žádné výrobky či služby, jejichž uskutečnění je vázáno na více fází zpracování¹⁷.

Realizace principu neutrality v praxi je představována příležitostí nárokovat odpočet daně na vstupu dle ust. § 72 ZDPH, a to za předpokladu, že daňový subjekt fakticky přijal plnění, toto plnění přijal od jiného plátce daně¹⁸ a plnění byla pořízena v souvislosti a za účelem uskutečňování ekonomické činnosti^{19, 20}. Režim odpočtů daně má tedy ekonomické subjekty zcela zbavit daňové zátěže z daně z přidané hodnoty za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy dani podléhají^{21, 22}. Právě prvek neutrality je hlavním důvodem, proč daň z přidané hodnoty byla eventuálně upřednostněna oproti, dříve běžné, obrátové dani, jež dopadala na každý článek dodavatelského systému v každé fázi výroby

¹⁵ FAMULSKA, Teresa a Beata ROGOWSKA-RAJDA. *Principle of vat neutrality and the reverse charge mechanism*. 2018, s. 88.

¹⁶ SHELKUNOV, Alexander D. *The principle of VAT neutrality: content and relationship with tax legislation*. 2021, s. 101 a 102.

¹⁷ Kubátová in ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. 2018, s. 14.

¹⁸ SOCHOROVÁ, Vendula. *Specifika dokazování v daňovém řízení*. 2014, s. 125.

¹⁹ FAMULSKA, Teresa a Beata ROGOWSKA-RAJDA. *Principle of vat neutrality and the reverse charge mechanism*. 2018, s. 88.

²⁰ Rozsudek SDEU ve věci C-497/01 Zita Modes. 2003, bod 28 a 38.

²¹ Rozsudek SDEU ve věci C-268/83 Rompelman. 1985, bod 19.

²² Rozsudek SDEU ve věci C-8/17 Biosafe. 2018, bod 28.

a prodeje, namísto toho, aby zohledňovala pouze aditivní hodnotu v jednotlivých částech řetězce²³. Daň z přidané hodnoty tak zajišťuje, že daňové zatížení nedoléhá na všechny články obchodního procesu, nedochází ke kaskádovému růstu daně²⁴ a konečný spotřebitel je ten, kdo daň ekonomicky nese.

Princip neutrality daně z přidané hodnoty bývá v praxi někdy asociován s nárokem na registraci a podnikatelské subjekty jej tak vnímají jako právo na zapojení do systému daně z přidané hodnoty. Argumentace se opírá o to, že odmítnutí registrace by mohlo narušit postavení ekonomického subjektu v konkurenčním prostředí a představovat bariéru v tržních podmínkách²⁵ s ohledem na významné ztížení uplatnění práva nárokovat si odpočet daně i v případě subjektů, kteří se přihlašují k registraci dle některého z obligatorních důvodů. Vzhledem k tomu, jak zásadní dopad toto může mít na realizaci podnikatelského záměru, je zřejmé, že výše uvedený pohled má svůj merit z hlediska relevance pro konkurenční postavení ekonomického subjektu v tržním prostředí.

Dle SDPH mají členské státy obecně možnost přijmout taková opatření, která přispějí k zajištění správného výběru daně a předchází daňovým únikům, aniž by systematicky zpochybňovaly princip neutrality²⁶. Zmiňovaná opatření se přitom netýkají pouze daňového řízení, nýbrž i registračního. Správce daně tedy mj. může přistoupit k aplikaci kontrolních postupů při registračním řízení a k odmítnutí přidělení identifikačního čísla pro účely daně z přidané hodnoty, a to nejen proto, že by daňový subjekt nesplňoval hmotněprávní podmínky některého z důvodů registrace dle ZDPH, ale také proto, že na základě shromážděných důkazních prostředků a zjištěných skutečností z realizované vyhledávací činnosti dle ust. § 78 daňového řádu panují důvodné pochybnosti, že by registrace k dani z přidané hodnoty a s tím související identifikační číslo mohly být využity k podvodným účelům.

²³ FERIA, De La Rita. *EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: the inherent paradox*. 2016, s. 5.

²⁴ BIJL, Jeroen. *The EU VAT Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities principle of neutrality*. 2019, s. 22 a 23.

²⁵ e15. *Finanční úřady brzdí registraci k DPH, pak zpětně vyměřují penále*. 2016.

²⁶ Čl. 273 SDPH.

Takový postup je přitom cílem sledovaným a podporovaným Nařízením Rady EU²⁷, což akcentuje i judikatura SDEU^{28, 29}. Vždy je však zapotřebí, aby správcem daně aplikovaná opatření nešla nad rámec toho, co je zapotřebí k dosažení výše uvedených cílů a ve své podstatě neohrožovala neutralitu daně³⁰.

1.3 Konstrukční prvky

Daň lze vnímat jako specifické peněžité plnění a finanční závazek zákonem etablovaný, jehož prvky jsou konkrétně vymezeny právními předpisy ve vztahu k osobě „dlužníka“, který nese ono břímě na vlastní odpovědnost. Jedná se tedy o zvláštní formu závazkového vztahu, jehož struktura je tvořena konstrukčními prvky, které jednak diferencují jednotlivé daně mezi sebou a jednak umožňují jejich seskupení do společných kategorií v návaznosti na podobné charakteristiky a vlastnosti³¹. Konstrukčních prvků daní lze identifikovat více (např. korekční prvky, rozpočtové určení, správce daně, podmínky placení), avšak mezi základní z nich patří následující:

- subjekt daně;
- předmět daně;
- základ daně;
- sazba daně³².

1.3.1 Subjekt daně

Subjekt daně patří mezi elementární konstrukční prvky, na němž je každá daň postavena, neboť bez subjektu daně by nebylo nositele daňové povinnosti ve smyslu právním i ekonomickém a daň by tak neměl kdo uhradit a vybrat³³. Daňové zákony pracují s různými

²⁷ Čl. 22 Nařízení Rady EU.

²⁸ Rozsudek SDEU ve věci C-255/02 Halifax. 2006, bod 71.

²⁹ Rozsudek SDEU ve věci C-525/11 Mednis. 2012, bod 31.

³⁰ Rozsudek SDEU ve věci C-153/11 Klub. 2012, bod 50.

³¹ MRKÝVKA, Petr. *Propedeutika finančního práva I*. 2015, s. 121.

³² RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. 2015, s. 12.

³³ KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. 2018, s. 158.

termíny pro vymezení těchto osob, a to podle toho, kdo nese daňové břemeno právně i ekonomicky. U osoby, jejíž příjem, majetek nebo činnost jsou předmětem daně, a která má povinnost daň vypočítat a odvést, hovoříme o poplatníkovi daně. Naopak, pokud stanovení, výběr a odvod daně zajišťuje osoba odlišná od poplatníka, jedná se o plátce daně – ekonomické břemeno (tj. daň zaplatit) stále nese poplatník daně, ovšem právní břemeno (tj. daň stanovit, vybrat a odvést) přebírá plátce daně³⁴. O těchto osobách bývá společně referováno jako o daňovém subjektu³⁵.

V podmínkách daně z přidané hodnoty můžeme identifikovat hned několik typů daňových subjektů, přičemž ZDPH vymezuje následující:

- *osobu povinnou k dani* (§ 5 ZDPH);
- *plátce daně* (§ 6 až § 6f ZDPH);
- *identifikovanou osobu* (§ 6g až § 6l ZDPH);
- *skupinu* (§ 5a ZDPH);
- *osobu povinnou přiznat nebo zaplatit daň* (§ 108 ZDPH) a související podtypy:
 - *osobu registrovanou k dani* [§ 4 odst. 1 písm. f) ZDPH];
 - *osobu neusazenou v tuzemsku* [§ 4 odst. 1 písm. l) ZDPH];
 - *zahraniční osobu* [§ 4 odst. 1 písm. g) ZDPH].
- *provozovatele elektronického rozhraní* [§ 4 odst. 1 písm. o) ZDPH].

Osoba povinná k dani je termín specifický pro účely daně z přidané hodnoty a prolíná se napříč celým ZDPH³⁶. Jedná se o fyzickou nebo právnickou osobu včetně skupiny, která uskutečňuje ekonomické činnosti, a to za účelem generování pravidelného (nikoliv jednorázového) příjmu³⁷. Ekonomickou činností se nerozumí kterákoliv činnost směřující k dosažení zisku, avšak pouze samostatná činnost (podnikatelských subjektů) výrobců, obchodníků a jiných osob

³⁴ MRKÝVKA, Petr. *Propedeutika finančního práva I.* 2015, s. 121.

³⁵ RADVAN, Michal. *Daně a správa daní.* 2015, s. 13.

³⁶ NOVOTNÁ, Monika a Václav OLŠANSKÝ. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář.* 2021, s. 41.

³⁷ Čl. 9 SDPH.

poskytujících služby včetně umělců a příslušníků tzv. svobodných povolání³⁸. Proto nejsou osoby v pracovněprávním vztahu a osoby mající příjem ze závislé činnosti považovány za osoby povinné k dani *ex lege*³⁹. Dispozice statusem osoby povinné k dani je obligatorní hmotněprávní podmínkou pro registraci k dani z přidané hodnoty pro plátce daně, identifikované osoby a současně do režimů OSS a SME. Okruh osob, které jsou považovány za osoby povinné k dani, přitom není nikterak teritoriálně omezen: „...jedná se tedy o jakoukoliv osobu povinnou k dani vykonávající samostatně ekonomickou činnost kdekoli ve světě.“⁴⁰

Ačkoliv není v ZDPH přímo uvedeno, kdo je *osobou nepovinnou k dani*, tak zákon s tímto termínem v některých případech výslovně operuje, a to např. v ustanovení § 6g ZDPH, které mj. uvádí, že osobou identifikovanou k dani se stane právnická osoba nepovinná k dani, jež pořídí zboží z jiného členského státu, co je předmětem daně s výjimkou zboží pořízeného prostřední osobou při dodání formou třístranného obchodu nebo zboží, které je osvobozeno od daně dle ust. § 71l ZDPH. Při využití výkladu právní logiky *argumentum a contrario*⁴¹ lze vymezit, že osobou nepovinnou k dani je tedy takový subjekt, který neuskutečňuje ekonomickou činnost ve smyslu ust. § 5 odst. 3 ZDPH (např. nepodnikající spolek, nepodnikající ústav).

Termíny plátce daně a identifikovaná osoba označují dva různé registrační typy daňových subjektů k dani z přidané hodnoty. **Plátce daně** je osobou povinnou k dani, která má povinnost odvádět daň ze zdanitelných plnění a má nárok na odpočet daně na rozdíl od identifikované osoby⁴², pro kterou toto právo při využití výkladu právní logiky *argumentum per eliminationem*⁴³ z ust. § 72 ZDPH nevyplývá.

³⁸ PAŘÍZKOVÁ, Ivana. *Daň z přidané hodnoty*. 2004, s. 116.

³⁹ NOVOTNÁ, Monika a Václav OLŠANSKÝ. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 2021, s. 43.

⁴⁰ KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2025: Úplné znění zákona o DPH k 1. 1. a 1. 7. 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 2015, s. 20.

⁴¹ HARVÁNEK, Jaromír a kol. *Právní teorie*. 2013, s. 346.

⁴² VANČUROVÁ Alena, LÁCHOVÁ Lenka a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. 2020, s. 309.

⁴³ VEČEŘA Miloš, DOSTÁLOVÁ Jana, HARVÁNEK Jaromír a Drahomíra HOUBOVÁ. *Základy teorie práva*. 2014, s. 63.

Plátcem daně je možné stát se jak z obligatorních důvodů (viz ust. § 6 až § 6ea ZDPH), tak fakultativního důvodu (viz ust. § 6f ZDPH). Naopak **identifikovaná osoba** je osobou povinnou k dani, která přiznává a odvádí daň jen z vybraných zdanitelných plnění⁴⁴, přičemž i pro ni vyplývají povinné důvody registrace (viz ust. § 6g až § 6i ZDPH) a dobrovolné důvody (viz ust. § 6j až § 6l ZDPH).

Skupina je zvláštním typem daňového subjektu, výhradně plátcem daně, který je považován za solitérní osobu povinnou k dani, byť je tvořen kumulativním personálním nebo kapitálovým spojením několika osob⁴⁵. Všichni členové skupiny musí mít sídlo vedené v tuzemsku a nikdo nesmí být členem více než jedné skupiny, neboť uskutečněná plnění se realizují přes jedno společné identifikační číslo a mezi členy skupiny nejsou předmětem daně. Na rozdíl od institutů samostatného plátce daně a identifikované osoby neexistují hmotněprávní důvody povinné registrace skupiny, tedy skupina lze zaregistrovat pouze na bázi dobrovolnosti dle ust. § 95a ZDPH⁴⁶.

Vedle výše uvedených subjektů pracuje ZDPH dále s podtypy osoby povinné přiznat nebo zaplatit daň, a to konkrétně s osobou registrovanou k dani (tj. osobou s identifikačním číslem pro účely obchodování mezi členskými státy), osobou neusazenou v tuzemsku a zahraniční osobou (tj. osobou, která nemá sídlo ani provozovnu na území Evropské unie)⁴⁷. Tyto termíny zahrnují subjekty, které spojuje zahraniční faktor, přičemž z registračního hlediska stojí za zmínku pojem **osoby neusazené v tuzemsku**, který označuje osobu povinnou k dani bez sídla nebo provozovny v tuzemsku, která uskuteční zdanitelné plnění v podobě prodeje zboží či poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku⁴⁸, zatímco pro tuzemského příjemce plnění může vyplývat povinnost registrace coby identifikované osoby (§ 6h ZDPH).

⁴⁴ VANČUROVÁ Alena, LÁCHOVÁ Lenka a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. 2020, s. 309.

⁴⁵ RADVAN, Michal. *Propedeutika finančního práva III*. 2021, s. 87.

⁴⁶ NOVOTNÁ, Monika a Václav OLŠANSKÝ. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 2021, s. 48.

⁴⁷ Ibid, s. 23-26.

⁴⁸ HUŠÁKOVÁ, Zdeňka. *Meritum Daně z přidané hodnoty*. 2022, s. 24.

Nakonec lze zmínit ještě subjekt daně označený jako **provozovatel elektronického rozhraní**, což je typ subjektu, jenž ustanovila novela č. 355/2021 Sb., kterou se mění ZDPH a zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o osobu povinnou k dani, která při využití elektronického rozhraní (např. elektronického tržiště, platformy nebo portálu) usnadní dodání zboží podle ust. § 13a ZDPH⁴⁹ takovým způsobem, aby mohli dodavatel a odběratel navázat kontakt k dodání zboží směřující.

1.3.2 Předmět daně

Předmět daně značí, co je objektem zdanění, tedy co konkrétně je daní zatíženo (např. příjem, majetek, spotřeba). Právní úprava jednotlivých daní často užívá jak pozitivní vymezení předmětu daně, kdy uvádí konkrétní komoditu nebo oblast zdanění, tak negativní vymezení, kdy naopak označuje, na co se daň nevztahuje. K tomu bývá mnohdy užíván ještě třetí, specifický institut, tzv. osvobození, které znamená, že určitá komodita či oblast sice spadá pod předmět daně, ovšem daň se na ni z titulu osvobození neaplikuje⁵⁰.

Pozitivní vymezení předmětu daně z přidané hodnoty je uvedeno v ust. § 2 ZDPH, které za objekt daně stanovuje **dodání zboží** (§ 13 ZDPH) nebo **poskytnutí služby** (§ 14 ZDPH) osobou povinnou k dani, a to za úplatu a s místem plnění v tuzemsku. Dále je předmětem daně dovoz zboží (tj. ze třetí země) s místem plnění v tuzemsku, pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani včetně právnické osoby nepovinné k dani a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani (např. pořízení vozidla fyzickou osobou nepodnikající) – všechna tato plnění se společně nazývají **zdanitelná plnění**⁵¹. Jak je patrné z výše uvedeného, tak předmět daně z přidané hodnoty je široký a zahrnuje většinu obchodních aktivit uskutečňovaných v tuzemsku nebo při přeshraničním pohybu zboží či služeb.

⁴⁹ FSČR. *Informace pro provozovatele elektronického rozhraní*. 2024b.

⁵⁰ KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. 2018, s. 159.

⁵¹ HUŠÁKOVÁ, Zdeňka. *Meritum Daně z přidané hodnoty*. 2022, s. 3.

Negativní vymezení předmětu daně z přidané hodnoty je obsaženo v ust. § 2a ZDPH, a to ve vztahu k pořízení zboží z jiného členského státu za specifických podmínek⁵². Z registračního hlediska stojí za zmínku zvláště ust. § 2a odst. 2 ZDPH, které zakotvuje, že předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, jehož celková hodnota nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 326 000 Kč, což má přímý vliv na to, zdali osoba povinná k dani splnila hmotněprávní podmínky registrace dle ust. § 6g ZDPH.

Finálně určitá plnění jsou formálně předmětem daně, avšak jsou od daně osvobozena (např. finanční činnosti, nájem nemovitých věcí, vzdělávací služby)⁵³. Právní úprava osvobozených plnění je z velké části harmonizována na úrovni unijního práva⁵⁴, přičemž v tuzemském ZDPH jsou upravena v ust. § 51 až § 71l ZDPH. Z registračního hlediska je rozlišování osvobozených plnění od zdanitelných podstatné z toho důvodu, že ovlivňují splnění hmotněprávních podmínek pro některý z registračních důvodů (např. s ohledem na ust. § 6 odst. 3 ZDPH nebo ust. § 6f odst. 1 ZDPH).

1.3.3 Základ daně

Zatímco předmět daně stanovuje, na co konkrétně se daň vztahuje, základ daně je již kvantifikovaným vyjádřením tohoto objektu zpravidla v penězích, ale může být vyjádřen i jinak (např. v měrných jednotkách, procentním podílu)⁵⁵. V případě daně z přidané hodnoty je právní úprava obsažena v ust. § 36 ZDPH, které uvádí, že základem pro výpočet daně je vše, co plátce daně obdržel nebo má obdržet jako úplatu za uskutečněná zdanitelná plnění, přičemž zahrnuje i dotace k ceně, materiál poskytnutý v ceně služby, akcízy a vedlejší výdaje (např. náklady na přepravu, balicí služby)⁵⁶.

⁵² RADVAN, Michal. *Propedeutika finančního práva III*. 2021, s. 89.

⁵³ NOVOTNÁ, Monika a Václav OLŠANSKÝ. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 2021, s. 48.

⁵⁴ Čl. 131 a násl. SDPH.

⁵⁵ KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. 2018, s. 159.

⁵⁶ BLAŽEK, Jirí a kol. *Ekonomické základy práva*. 2020. s. 121.

V rámci daně z přidané hodnoty se užívají dva hlavní přístupy pro stanovení základu daně, tj. **úplata** a specificky pak **cena obvyklá**, která se aplikuje v případě, kdy úplata za zdanitelné plnění není stanovena v penězích, nebo se jedná o plnění použité pro účely s ekonomickou činností podnikatelského subjektu nesouvisející⁵⁷. Termín úplata je vymezen v ust. § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH a označuje se tak částka v penězích nebo hodnota nepeněžního plnění a dotace k ceně, které jsou poskytnuty bezprostředně v souvislosti s uskutečněným plněním. Jedná se o pojem důležitý zvláště ve vztahu k výpočtu obratu ve smyslu ust. § 4a ZDPH pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty v návaznosti na ust. § 6 ZDPH.

1.3.4 Sazba daně

Sazba daně z přidané hodnoty je typem sazby procentní lineární⁵⁸, přičemž z hlediska unijního práva je harmonizována s tím, že každý členský stát musí uplatňovat základní sazbu nikoliv nižší než 15 % a dále může stanovit jednu až dvě snížené sazby⁵⁹. V podmínkách České republiky nyní uplatňujeme dvě sazby dle ust. § 47 odst. 1 ZDPH, a to základní ve výši 21 % a sníženou ve výši 12 %⁶⁰, která lze aplikovat pouze na zboží a služby, které stanoví Příloha č. III SDPH (např. potraviny, knihy, lékařské vybavení)⁶¹, rozvedená Přílohou č. 2 a 3 ZDPH. Po splnění hmotněprávních podmínek registrace je příslušný plátce daně povinen zatížit jím uskutečněná zdanitelná plnění příslušnou sazbou daně z přidané hodnoty a přiznat i odvést daň. V případě, že by podnikatelský subjekt, který není plátcem daně z přidané hodnoty, i přesto zatížil jím uskutečněná plnění daní, tak je povinen ji přiznat a odvést v návaznosti na ust. § 108 odst. 4 písm. g) ZDPH.

⁵⁷ VANČUROVÁ Alena, LÁCHOVÁ Lenka a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. 2020, s. 313 a 314.

⁵⁸ RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. 2015, s. 81.

⁵⁹ Čl. 98 odst. 1 SDPH.

⁶⁰ FSČR. *Informace GFŘ ke změnám sazeb DPH od 1. 1. 2024*. 2024a, s. 1.

⁶¹ Příloha č. III SDPH.

1.4 Makroekonomický a mikroekonomický aspekt daně

Daň z přidané hodnoty má v kontextu příjmů veřejných rozpočtů České republiky prominentní pozici, neboť v roce 2024 tvořila přibližně 48 % celkového daňového inkasa⁶². Význam předmětné daně má přitom rozsáhlý globální dopad, neboť se jedná o berní systém, který v určité formě aplikuje více než 170 zemí světa⁶³. Ze všech členských států mezinárodní organizace OECD neuplatňují daň z přidané hodnoty pouze Spojené státy americké^{64, 65}, kde je zavedena tzv. *sales tax*, která se neaplikuje v každé fázi obchodního řetězce jako daň z přidané hodnoty, ale až na finální prodejní cenu⁶⁶.

Předností daně z přidané hodnoty je, že se jedná o transparentní daň, jež v každé fázi technologicky-distribučního řetězce umožňuje monitorovat daňové zatížení výrobku nebo služby konkrétní specifikací základu daně a výše daně, což přispívá k omezení manifestace některých daňových úniků^{67, 68}. Současně plátcí daně mají v návaznosti na ust. § 73 ZDPH povinnost dokládat přijatá zdanitelná plnění daňovým dokladem, tedy: „...každý plátců DPH (v pozici odběratele) má zájem na tom, aby dostal zpět DPH na vstupu, kterou zaplatil, tudíž má zájem na tom, aby tato byla odvedena jeho dodavatelem,“⁶⁹ což vytváří vzájemnou kontrolu mezi dodavatelem a odběratelem a podporuje autoregulační mechanismus daně. Díky těmto vlastnostem představuje daň z přidané hodnoty významný a spolehlivý přínos finančních prostředků do veřejných rozpočtů, což akcentuje její makroekonomický význam.

⁶² FSČR. *Vývoj inkasa za vybrané druhy daní a dalších příjmů za ČR v letech 1993 – 2024*. 2025a.

⁶³ BUNN Daniel, ENACHE Cristina a Ulrik BOESEN. *Consumption Tax Policies in OECD Countries*. 2021, s. 8.

⁶⁴ VANČUROVÁ Alena, LÁCHOVÁ Lenka a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. 2020, s. 300.

⁶⁵ BUNN Daniel, ENACHE Cristina a Ulrik BOESEN. *Consumption Tax Policies in OECD Countries*. 2021, s. 8.

⁶⁶ TALIÁN, Csaba. *The American Exception: Why the US Has No VAT System*. 2024.

⁶⁷ PAŘÍZKOVÁ, Ivana. *Daň z přidané hodnoty*. 2004, s. 121 a 122.

⁶⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 2018, s. 229.

⁶⁹ ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. 2018, s. 23.

Daně obecně omezují tržní aktivitu a zatěžují podnikatelské subjekty nejen ekonomicky, ale i administrativně⁷⁰. Princip neutrality daně z přidané hodnoty adresuje problém tržních intervencí, když daňovým subjektům (plátcům daně) umožňuje nárokovat si odpočet daně z těch přijatých zdanitelných plnění, která využívají, popř. v budoucnu využijí, pro účely uskutečňování vlastních ekonomických aktivit. Z mikroekonomického hlediska by tak daň z přidané hodnoty neměla představovat majetkovou zátěž pro podnikatelské subjekty, jelikož ekonomickou tíhu daně v plné míře nese až konečný zákazník. Tento mechanismus přispívá k ochraně ekonomické aktivity podnikatelů, snižuje negativní dopady na cash flow a podporuje jejich konkurenceschopnost na trhu⁷¹. Z toho důvodu zákonodárce pamatoval na možnost přihlášení se k registraci k dani z přidané hodnoty dobrovolně dle ust. § 6f ZDPH, aby se mohly podnikatelské subjekty zapojit do systému daně z přidané hodnoty (při splnění hmotněprávních podmínek registrace), když dospějí k závěru, že je to pro ně výhodné (např. v případě významných investic do vybavení či služeb od plátců daně, u nichž by jinak nemohly uplatnit odpočet daně).

Jak z makroekonomického, tak mikroekonomického hlediska je nasnadě zmínit, že správa DPH je administrativně náročná, a to především kvůli evidenci, vykazování a kontroly daně včetně problematiky uplatňování korektní sazby⁷². Toto vytváří značné náklady jak na straně samotného státu, který musí zajistit potřebné personální kapacity a technické zázemí pro efektivní realizaci kontrolních úkonů, tak na straně jednotlivých daňových subjektů, jenž musí dostát zákonným požadavkům z registrace k dani z přidané hodnoty vyplývajících. I přes tato úskalí, které daň z přidané hodnoty přináší, však lze konstatovat, že výhody převažují, neboť neutralita daně, plynulý přísun finančních prostředků do veřejných rozpočtů a podpora podnikatelské aktivity převyšují administrativní zátěž pro obě skupiny ekonomických aktérů.

⁷⁰ MANKIW, N. Gregory. *Zásady ekonomie*. 2000, s. 142.

⁷¹ Kubátová in ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. 2018, s. 14.

⁷² PAŘÍZKOVÁ, Ivana. *Daň z přidané hodnoty*. 2004, s. 122.

2 Registrační řízení k dani z přidané hodnoty

2.1 Právní úprava registračního řízení

Registrační řízení je jedním ze tří samostatných hlavních řízení správy daní (tj. vedle daňového dle ust. § 134 daňového řádu a o závazném posouzení dle ust. § 132 daňového řádu), které jsou vedeny před správcem daně v zájmu správného zjištění a stanovení daně včetně zabezpečení její úhrady. Systematicky jej lze dále dělit na tři dílčí řízení, a to řízení o registraci, řízení o změně registračních údajů a řízení o zrušení registrace⁷³. Z hlediska legislativně technické struktury daňového řádu je registrační řízení upraveno v Části třetí, Hlavě I, kde je proň vyčleněno pouze 6 paragrafů (§ 125 až 131), které svým obsahem a rozsahem reflektují jeho zvláště administrativně-notifikační charakter.

V kontextu správy daní plní registrační řízení převážně evidenční funkci^{74, 75}, která správcem daně umožňuje systematicky monitorovat daňové subjekty z hlediska plnění jejich daňověprávních povinností peněžité i nepeněžité povahy, přičemž daňovým subjektům naopak poskytuje právní jistotu ohledně jejich postavení vůči dani a práv i povinností s tím spojených. Současně má evidenční funkce význam i pro širší veřejnost, neboť zprostředkovává informace využitelné například při ověřování statusu plátce daně obchodního partnera v rámci kontroly oprávněnosti zatížení uskutečněného plnění daní z přidané hodnoty. Domnělou solitérnost evidenčního charakteru registračního řízení však nelze pojímat bezvýhradně, neboť zejména v případě fakultativní registrace k dani z přidané hodnoty je registrační akt nadán konstitutivními účinky⁷⁶, které subjektu přisuzují práva a povinnosti vyplývající ze ZDPH.

⁷³ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

⁷⁴ PSČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb.* 2012, s. 54.

⁷⁵ Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 35/2013 – 21. 2014, bod 14.

⁷⁶ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

Daňový řád pojmá registrační povinnost v ust. § 125 ryze formalisticky, když konstatuje, že stíhá ten daňový subjekt, kterému vznikne povinnost podat přihlášku k registraci. Konkrétní materiální podmínky, lhůty, formy podání a jiná pravidla jsou pak obsaženy v jednotlivých *lex specialis*⁷⁷ (tj. ZDPH, ZDP, ZSD a ZSVR). Ačkoliv v daňovém řádu a ZDPH nikde není explicitně uvedeno, že by lhůta k registraci byla časově omezena jako v případě lhůty pro stanovení daně ve smyslu ust. § 148 daňového řádu, tak NSS dospěl ve svém rozsudku za použití systematického a logického výkladu⁷⁸ daňového řádu k závěru, že registrace k dani je časově omezena standardní prekluzivní 3letou lhůtou pro stanovení daně ve spojení s ust. § 20 odst. 2 daňového řádu, neboť daňové subjekty mají práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně pouze po dobu běhu této lhůty⁷⁹. Předmětná lhůta pak podléhá případnému prodloužení nebo stavení dle ust. § 148 odst. 2 a násl. daňového řádu, přičemž maximální délka činí 10 let (§ 148 odst. 5 daňového řádu).

Vyjma registrační povinnosti zakotvuje daňový řád rovněž povinnost oznamovací ve vztahu ke změně registračních údajů v ust. § 127, přičemž do téhož ustanovení je poněkud nenápadně začleněna i možnost zrušení registrace v souladu se zásadou dispoziční. Ačkoliv FSČR vydává konkrétní daňový tiskopis „Žádost o zrušení registrace“ evidenční číslo „25 5129 MFin 5129“, tak optikou daňového řádu se typově stále jedná o podání oznámení změny registračních údajů, a proto: „řízení o zrušení registrace je specifickým typem řízení o změně registračních údajů.“⁸⁰ Konkrétně pro registraci plátce daně z přidané hodnoty zakotvuje ZDPH povinnost nahlásit bankovní účet užívaný pro účely ekonomické činnosti (§ 96 odst. 1 ZDPH) a nahlášení adresy elektronické pošty u zahraničních osob (§ 96 odst. 3 ZDPH).

Se specifickou formou registrace a registračním řízením se rovněž můžeme setkat v ZDPH, a to ve vztahu k režimu jednoho správního místa (OSS) a od 01.01.2025 také přeshraničního režimu pro malé podniky (SME). Tyto režimy mají vlastní právní úpravu

⁷⁷ RADVAN, Michal. *Propedeutika finančního práva III*. 2021, s. 137.

⁷⁸ HARVÁNEK, Jaromír a kol. *Právní teorie*. 2013, s. 334-343.

⁷⁹ Rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 329/2016 – 51. 2017, bod 40, 41, 49 a 50.

⁸⁰ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

registračního procesu zakotvenou v ust. § 109bh až 109bo a § 110p až 110za, která samostatně upravuje i rozhodnutí o registraci (§ 110bj a 110r ZDPH) odlišně od daňového řádu (§ 129).

2.2 Subjekty daně a zvláštní režimy

Registrační řízení k dani z přidané hodnoty je zvláštní procesněprávní postup, vedený před místně příslušným finančním úřadem, jehož hmotněprávní podmínky, lhůty pro podání přihlášek, forma podání a další pravidla jsou upraveny v ZDPH, a to z hlediska legislativně technické struktury v Části první, Hlavě II, III a IV. Daňový řád se coby *lex generalis* aplikuje na registrační řízení k dani z přidané hodnoty subsidiárně tam, kde zvláštní právní úprava neobsahuje vlastní procesní regulaci. Z hlediska uspořádání právní úpravy je ZDPH komplexním právním předpisem, jenž jednotlivé hmotněprávní důvody registrace, podmínky i režimová specifika nekonzcentruje systémově do jedné společné Hlavy, nýbrž je disperguje napříč celým normativním právním aktem. Současně jsou v rámci právního předpisu definovány další instituty s dopadem na registrační řízení (např. předmět daně, obrat, osoba povinná k dani, místo plnění, typy uskutečněných plnění), které představují důležitá interpretační východiska pro posouzení existence či neexistence registrační povinnosti.

Z hlediska typologie lze registraci k dani z přidané hodnoty klasifikovat podle **subjektu** (plátci daně, identifikované osoby, skupiny) a podle **režimu** (OSS a SME). Přestože tyto dvě kategorie představují systematicky odlišné roviny registrace, tak nejsou systémově odděleny, neboť v praxi mezi nimi dochází k prolínání či podmíněnosti – například pro vstup do režimu OSS je nutná předchozí registrace plátce daně/identifikované osoby⁸¹, pro registraci do režimu SME není na překážku aktivní registrace plátce daně, identifikované osoby nebo do režimu OSS⁸². V běžné praxi je registrace k dani z přidané hodnoty tradičně asociována s kategorií subjektu, nicméně i v případě režimů OSS a SME se jedná o registrační proces, byť plnění odlišný účel (usnadnění plnění daňové povinnosti v přeshraničních transakcích, zjednodušení

⁸¹ FSČR. *One Stop Shop (OSS): Registrace*. 2025b.

⁸² FSČR. *Registrace do přeshraničního režimu SME pro jiný členský stát*. 2025c.

správy daně a omezení administrativní zátěže spojené s vícenásobnou registrací v různých členských státech). V následujících podkapitolách budou rozebrány jednotlivé hmotněprávní důvody registrace a režimy, ačkoliv těmto bude věnován menší prostor, neboť ve správní praxi zpravidla nepředstavují předmět kontrolních postupů správce daně.

Iniciálně a před vymezením jednotlivých důvodů registrace je nasnadě zopakovat, že obligatorní hmotněprávní podmínkou registrace pro plátce daně, identifikované osoby a do režimů OSS a SME je dispozice statutem **osoby povinné k dani** dle ust. § 5 ZDPH, který byl rámcově vymezen již v podkapitole č. 1.3.1. Ačkoliv ne každý hmotněprávní důvod registrace obsahuje v hypotéze právní normy explicitní zmínku o osobě povinné k dani, tak přesto ji implicitně zahrnuje. Například ust. § 6e ZDPH mluví o dědici, který nabyl majetek po zemřelém plátcí daně, v uskutečňování jehož ekonomické činnosti bude pokračovat – fyzická osoba, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat ekonomickou činnost, je z hlediska ZDPH osobou povinnou k dani. Podobně ust. § 6ea ZDPH v odst. 1 zmiňuje provozovatele elektronického rozhraní, který je za osobu povinnou k dani výslovně označen v ust. § 4 odst. 1 písm. o) ZDPH.

Status osoby povinné k dani je velmi častým předmětem zájmu kontroly správce daně v registračním řízení k dani z přidané hodnoty, v jehož rámci zjišťuje, zdali je daňový subjekt ekonomicky činný, nebo u něj existuje důvodný předpoklad, že ekonomicky činný v budoucnu bude⁸³. Pojem ekonomické činnosti je ve smyslu Směrnice⁸⁴ vymezen velmi extenzivně, má čistě objektivní povahu a každá činnost se hodnotí nezávisle na jejím účelu či hospodářském výsledku^{85, 86}. Vymezení ekonomické činnosti v ust. § 5 odst. 3 ZDPH vykazuje podobnosti s formou definice činnosti podnikatele ve smyslu ust. § 420 odst. 1 OZ. Jedná se o soustavnou činnost⁸⁷, která je vykonávána za účelem získání pravidelného příjmu (podmínkou není rentabilita)⁸⁸, je vykonávána

⁸³ FSČR. *Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty*. 2023a, s. 6.

⁸⁴ Čl. 9 SDPH.

⁸⁵ KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2025: Úplné znění zákona o DPH k 1. 1. a 1. 7. 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 2025, s. 20.

⁸⁶ Rozsudek SDEU ve věci C-110/94 Inzo. 1996, bod 15, 16 a 18.

⁸⁷ Rozsudek SDEU ve věci C-246/08 Komise v. Finsko. 2009, bod 37.

⁸⁸ Rozsudek SDEU ve věci C-180/10 Slaby a další. 2011, bod 43-45.

samostatně výrobci, obchodníky nebo osobami poskytujícími služby, přičemž může být realizována aktivně i pasivně při využití hmotného/nehmotného majetku za účelem získání soustavného příjmu⁸⁹. Nejedná se přitom o činnost zaměstnanců nebo jiných osob v pracovněprávním vztahu, služebním poměru nebo jiném obdobném vztahu (§ 5 odst. 2 ZDPH)⁹⁰. Ačkoliv to ust. § 5 odst. 3 ZDPH výslovně nestanoví, tak za ekonomickou činnost je třeba považovat i činnost přípravnou, resp. vedoucí cíleně k tomu, že ekonomická činnost daňovým subjektem v budoucnu realizována bude^{91, 92}.

2.2.1 Plátce daně

Postavení plátce daně je prvním ze specifických typů registrace k dani z přidané hodnoty podle subjektu, přičemž stát se jím mohou pouze osoby povinné k dani obligatorně *ex lege*, anebo fakultativně na základě rozhodnutí správce daně o podané přihlášce k registraci⁹³. Plátci daně mají povinnost zatížit jimi uskutečněná plnění, která jsou předmětem daně ve smyslu ust. § 2 ZDPH, nejsou osvobozena od daně [§ 2 odst. 2 písm. b) ZDPH] a zároveň nenaplňují znaky uvedené v ust. § 2a ZDPH, daní z přidané hodnoty ve smyslu ust. § 108 odst. 1 ZDPH a tuto daň priznat ve lhůtě dle ust. § 136 odst. 4 daňového řádu.

V souladu s principem neutrality mají plátci daně nárok na odpočet daně z jimi přijatých zdanitelných plnění dle ust. § 72 ZDPH, využijí-li je v rámci uskutečňování vlastní ekonomické činnosti. Povinné registrační důvody jsou uvedeny v ust. § 6 až 6ea ZDPH (deklaratorní účinky rozhodnutí o registraci⁹⁴), přičemž dobrovolný důvod je jediný, a to ust. § 6f odst. 1 ZDPH (konstitutivní účinky rozhodnutí o registraci⁹⁵).

⁸⁹ NOVOTNÁ, Monika a Václav OLŠANSKÝ. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 2021, s. 42.

⁹⁰ Rozsudek SDEU ve věci C-420/18 IO. 2019, bod 22.

⁹¹ Rozsudek SDEU ve věci C-268/83 Rompelman. 1985, bod 22 a 23.

⁹² Rozsudek SDEU ve věci C-527/11 Ablesio. 2013, bod 25-27.

⁹³ HUŠÁKOVÁ, Zdeňka. *Meritum Daně z přidané hodnoty*. 2022, s. 20.

⁹⁴ Rozsudek KS sp. zn. 54 Af 12/2019 – 22. 2021, bod 13.

⁹⁵ Ibid, bod 15.

2.2.1.1 § 6 ZDPH

Ustanovení § 6 ZDPH zakládá primární obligatorní důvod registrace k dani z přidané hodnoty, který je oproti ostatním registračním důvodům nejvýrazněji reflektován v právním povědomí široké veřejnosti. Zároveň se jedná o ustanovení, které od nabytí účinnosti ZDPH prošlo již šesti novelizacemi, přičemž poslední z nich nabyla účinnosti dne 01.01.2025 a zásadně transformovala dosavadní systém povinného plátcovství při překročení obratu takovým způsobem, že jej nahradila v některých případech složitější, a především méně přehlednou právní úpravou oproti předchozímu znění⁹⁶.

Plátcem daně podle ust. § 6 odst. 1 ZDPH se stane osoba povinná k dani nebo osoba registrovaná do režimu SME, jejíž obrat v tuzemsku přesáhne 2 000 000 Kč v průběhu jednoho kalendářního roku (tj. od 1. ledna do 31. prosince příslušného roku); taková osoba se stává plátcem daně od prvního dne kalendářního roku následujícího po roce, v němž byl stanovený obrat překročen. Novela ZDPH tak nově zakotvuje povinnost pro podnikatelské subjekty **sledovat svůj obrat v průběhu celého kalendářního roku**, a nikoliv po dobu 12 po sobě jdoucích měsíců jako v předchozí právní úpravě, přičemž nezáleží, kdy konkrétně k překročení obratu došlo, neboť daňový subjekt se stane plátcem daně vždy až od 1. dne následujícího kalendářního roku⁹⁷. Jak plyne z důvodové zprávy k novele ZDPH, tak tato změna byla provedena v zájmu sjednocení (unifikace) právní úpravy v celé Evropské unii⁹⁸. Pro daňové subjekty se v tomto případě může jednat o změnu přínosnou, neboť předchozí způsob počítání obratu za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců vykazoval v aplikační praxi značnou míru chybovosti, ať již počítáním obratu za 13 měsíců (např. 03/2023 – 03/2024 namísto 03/2023 – 02/2024) nebo v důsledku opomenutí meziročního přesahu.

Z výše uvedeného však platí dvě výjimky. První je uvedena v odst. 2 písm. a) daného ustanovení, kde je upravena příležitost pro daňové subjekty stát se plátcem daně dnem následujícím po překročení stanovené částky obratu v případě, že podají přihlášku k registraci ve

⁹⁶ DĚRGEL, Martin. *Novela DPH 2025 – 460 zbytečnosti*. 2025, s. 2.

⁹⁷ Ibid, s. 2.

⁹⁸ PSČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 461/2024 Sb.* 2024, s. 146.

lhůtě stanovené ust. § 94 odst. 1 ZDPH (tj. do 10 dnů ode dne překročení obratu) a zároveň v přihlášce k registraci uvedou, že se chtějí stát plátcem daně tímto dnem. V případě, že by přihlášku k registraci podaly po lhůtě, tak by se plátcí daně dle ust. § 6 odst. 1 ZDPH staly až 1. dnem následujícího kalendářního roku^{99, 100}. Důvodová zpráva k novele ZDPH však tuto úpravu nijak neodůvodňuje ani neadresuje, a to navzdory skutečnosti, že možnost dobrovolné akcelerace vzniku plátcovství je již zakotvena v ustanovení § 6f odst. 1 ZDPH, což vyvolává otázky ohledně systematické nezbytnosti a funkčním smyslu nové úpravy v ust. § 6 odst. 2 písm. a) ZDPH.

Druhá výjimka je uvedena v odst. 2 písm. b) daného ustanovení a taxativně stanovuje výši obratu 2 536 500 Kč (ekvivalent 100 000 EUR), jejímž překročením vzniká daňovému subjektu postavení plátce daně dnem následujícím po dni překročení tohoto limitu. Takový daňový subjekt má rovněž povinnost podat přihlášku k registraci ve lhůtě 10 dnů ode dne překročení dané výše obratu (§ 94 odst. 1 ZDPH). Přestože při dosažení obou uvedených limitů se daňový subjekt vždy stane plátcem daně, liší se okamžik vzniku plátcovství¹⁰¹, což má praktické dopady zejména z hlediska povinnosti přiznat a odvést daň z uskutečněných plnění, která plátcí daně dle ust. § 6 odst. 2 písm. b) ZDPH vzniká již den po překročení obratu¹⁰².

Termín obratu, který je zmiňován výše, je upraven v ust. § 4a ZDPH a jedná se o základní kritérium pro posouzení, zda daňový subjekt naplnil hmotněprávní podmínky registrace dle ust. § 6 ZDPH. Rozumí se jím souhrn úplat bez daně [včetně dotace k ceně dle ust. § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH], které osobě povinné k dani **náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku**, jde-li o úplaty za zdanitelná plnění, plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně nebo plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, včetně dodání

⁹⁹ KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2025: Úplné znění zákona o DPH k 1. 1. a 1. 7. 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 2025, s. 24.

¹⁰⁰ FSČR. *Informace ke změnám v plátcovství a registračním řízení v oblasti DPH od 1. 1. 2025*. 2025d, s. 2.

¹⁰¹ Ibid, s. 1.

¹⁰² KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2025: Úplné znění zákona o DPH k 1. 1. a 1. 7. 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 2025, s. 24.

nemovité věci osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně dle ust. § 62 ZDPH, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Pojem „náleží“ stanoví, že se do obratu počítají jak obdržené úplaty, tak ty, které daňový subjekt má teprve obdržet za jím uskutečněná plnění¹⁰³ (§ 21 ZDPH), čímž se však nerozumí zálohy, neboť tyto momentu uskutečnění plnění zpravidla předcházejí¹⁰⁴. Podmínka místa plnění v tuzemsku pak zaručuje, že do obratu spadají pouze plnění, která jsou předmětem daně¹⁰⁵ (§ 2 odst. 1 ZDPH), což je věc, ve které daňové subjekty velmi často chybují při počítání svého obratu. Ve vztahu k plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně a dodání nemovité věci osvobozené od daně dle ust. § 62 ZDPH zákon stanoví specifickou podmínku, že obecně spadají do obratu, ledaže by se jednalo o doplňkovou činnost uskutečňovanou příležitostně; plnění, které je na hlavní činnost úzce navázáno, postrádá samostatný ekonomický význam a z hlediska DPH tvoří pouze její funkční součást¹⁰⁶. Podobně je v odstavci 3 téhož ustanovení prostřednictvím negativního vymezení upraven případ prodeje dlouhodobého majetku, který se do obratu nezahrnuje, ledaže jde o nedílnou součást běžné ekonomické činnosti osoby povinné k dani¹⁰⁷ – i zde v praxi často dochází k chybám, zejména při prodeji ojetých dopravních prostředků.

V ust. § 6 odst. 3 ZDPH jsou pak konkrétně upraveny podmínky registrace osoby povinné k dani, která uskutečňuje plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Novela ZDPH tuto právní úpravu významně systematicky a formálně rozvedla, ačkoliv z materiálního hlediska nedoznal obsah významných změn; osoby povinné k dani, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku a nově i mimo tuzemsko, a jež překročí taxativně stanovenou výši obratu, stále podmínky registrace plátce daně nesplňují, dokud neuskuteční, byť jediné, zdanitelné plnění nebo plnění

¹⁰³ NOVOTNÁ, Monika a Václav OLŠANSKÝ. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 2021, s. 36.

¹⁰⁴ BRANDEJS Tomáš, DRÁBOVÁ Milena, DUŠĚK Michal, HOLUBOVÁ Olga a Milan TOMÍČEK a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 2019.

¹⁰⁵ KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2025: Úplné znění zákona o DPH k 1. 1. a 1. 7. 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 2025, s. 16.

¹⁰⁶ Rozsudek SDEU ve věci C-572/07 RLRE Tellmer Property. 2009, bod 18.

¹⁰⁷ Rozsudek SDEU ve věci C-98/07 Nordania Finans a BG Factoring. 2008, bod 26.

osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně¹⁰⁸. Ačkoliv v předchozím znění ZDPH byla uvedena podmínka upravena v rámci půl jedné věty prvního odstavce¹⁰⁹, tak nyní je po novele ZDPH rozprostřena v dlouhém odst. 3 napříč dvěma písmeny a třemi body. Povinnost podat přihlášku k registraci plyne do 10 pracovních dnů ode dne, kdy osoba povinná k dani uskuteční plnění, které spadá do jejího obratu v tuzemsku a u kterého by měla nárok na odpočet daně, pokud by byla plátcem daně (§ 94 odst. 2 ZDPH).

Závěrem v novém odst. 4 propíraného ustanovení je upravena situace, kdy osobě povinné k dani se sídlem v tuzemsku byla zrušena registrace plátce daně z důvodu ukončení ekonomické činnosti (není rozhodné, zda na žádost nebo *ex officio*), avšak následně v témže nebo bezprostředně následujícím kalendářním roce opět uskuteční plnění, u něhož by měla nárok na odpočet daně, pokud by byla plátcem. V takovém případě se tato osoba stává plátcem daně již okamžikem uskutečnění tohoto plnění. Podle důvodové zprávy je smyslem nové úpravy zabránit situaci, kdy by daňový subjekt po překročení limitu obratu nebyl plátcem daně alespoň po dobu jednoho kalendářního roku, což by bylo v rozporu s cíli unijní právní úpravy¹¹⁰. Uvedený odstavec tedy reflektuje požadavek kontinuity plátcovství u daňových subjektů, které ukončily, a vzápětí obnovily ekonomickou činnost. Povinnost podat přihlášku k registraci je v těchto případech zakotvena v ust. § 94 odst. 3 ZDPH, a to ve lhůtě 10 pracovních dnů ode dne uskutečnění uvedeného plnění.

2.2.1.2 § 6b ZDPH

Dalším z obligatorních důvodů registrace k dani z přidané hodnoty jsou případy převodu majetku v zájmu zachování kontinuity statusu plátce daně v rámci právního nástupnictví dle ust. § 6b ZDPH¹¹¹.

¹⁰⁸ KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2025: Úplné znění zákona o DPH k 1. 1. a 1. 7. 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 2025, s. 24 a 25.

¹⁰⁹ DĚRGEL, Martin. *Novela DPH 2025 – 460 zbytečností*. 2025, s. 3.

¹¹⁰ PSČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 461/2024 Sb.* 2024, s. 147.

¹¹¹ BRANDEJS Tomáš, DRÁBOVÁ Milena, DUŠEK Michal, HOLUBOVÁ Olga a Milan TOMÍČEK a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 2019.

Osoba povinná k dani, která naplní materiální podmínky dle odst. 1 nebo 2 daného ustanovení, má povinnost podat přihlášku k registraci do 10 pracovních dnů ode dne, kdy se stala plátcem daně (§ 94 odst. 4 ZDPH). Ačkoliv uvedené ustanovení doznalo v průběhu let celkem tří novelizací, jednalo se v zásadě pouze o legislativně-technické úpravy, jež neměly zásadní dopad na normativní obsah právní normy, a to i v případě poslední novely ZDPH¹¹².

V ust. § 6b odst. 1 písm. a) ZDPH je stanoveno, že osoba povinná k dani se stane plátcem daně ode dne nabytí majetku, pokud jej nabývá pro účely uskutečňování ekonomické činnosti na základě rozhodnutí o privatizaci podle ZPPMS. Není přitom důležité, zdali převodce privatizovaného majetku byl či nebyl plátcem DPH – relevantní je účel, za jakým je majetek daňovým subjektem nabýván (tj. pro uskutečňování ekonomické činnosti)¹¹³. V praxi se tento právní důvod registrace v podstatě nevyskytuje (v současnosti představuje spíše historický relikt)¹¹⁴, a pokud jej nějaký daňový subjekt v přihlášce k registraci již uvede, jedná se zpravidla o mylné vyplnění. V odst. 1 písm. b) téhož ustanovení je pak upraveno, že osoba povinná k dani se stane plátcem daně ode dne nabytí majetku, pokud nabývá tento majetek od plátce daně nabytím obchodního závodu nebo jeho části (§ 4b odst. 1 ZDPH). V případě právnických osob, zapisovaných do veřejného rejstříku, se datum účinnosti registrace odvozuje od data uložení dokladu o koupi závodu do sbírky listin (§ 2180 odst. 1 OZ), v případě ostatních se řídí datem účinnosti smlouvy o koupi závodu (§ 2180 odst. 2 OZ). Ve správní praxi se tento právní důvod registrace občas vyskytuje, přičemž v minulosti byl využit jako prostředek k vylákání účelové registrace (většinou prodejci ready-made společností, kterým status plátce daně dramaticky navyšuje prodejní cenu, nezřídka až na desetinásobek původní hodnoty¹¹⁵). Ačkoliv si pod pojmem obchodní závod většinou asociujeme nemovitou věc (provozovnu, dílnu), tak podle definičního vymezení ust. § 502 OZ se může jednat i o organizovaný soubor movitých

¹¹² PSČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 461/2024 Sb.* 2024, s. 148.

¹¹³ NOVOTNÁ, Monika a Václav OLŠANSKÝ. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář.* 2021, s. 54 a 55.

¹¹⁴ VONDRAŠ, Petr a Igor PANTŮČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Praktický komentář.* 2024, s. 59.

¹¹⁵ RTB společnosti na klíč. *Kompletní ceník služeb.* 2025.

věcí (např. vybavení a nářadí ke stavebním pracím), které lze snadno opatřit a účelově prezentovat jako obchodní závod – postačí pak pouze mít k dispozici jiného plátce daně, který uvedený obchodní závod formálně převede a hmotněprávní podmínky registrace dle ust. § 6b odst. 1 písm. b) ZDPH jsou zdánlivě splněny. Tento přístup staví na předpokladu, že správci daně přezkoumávají naplnění hmotněprávních podmínek registrace dle ust. § 6b ZDPH méně pečlivě oproti kupříkladu dobrovolným registracím dle ust. § 6f odst. 1 ZDPH zvláště v případech, kdy jsou v registračním řízení předloženy formálně bezvadné dokumenty současně založené ve sbírce listin.

Další hmotněprávní důvod registrace je obsažen v ust. § 6b odst. 2 ZDPH, který stanoví, že osoba povinná k dani se stane plátcem daně ode dne zápisu přeměny právnické osoby do veřejného rejstříku nebo jemu odpovídající evidence vedené podle právních předpisů příslušného státu, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované právnické osoby, která byla plátcem daně. Předmětné ustanovení upravuje případy tzv. přeměn obchodních společností a družstev, jejichž právní účinky obecně nastávají dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku (§ 59 odst. 1 ZPOSD) a řadíme mezi ně fúzi, rozdělení (vč. odštěpení), převod jmění a změnu právní formy¹¹⁶, ačkoliv pro účely ZDPH budou relevantní pouze první tři¹¹⁷, neboť při změně právní formy korporace nezaniká ani její jmění nepřechází na právního nástupce (§ 6b odst. 3 ZDPH).

V případě rozdělení přechází jmění (nebo jeho část) právnické osoby na jednu nebo více nástupnických společností, přičemž v případě fúze přechází na nástupnickou společnost nejen veškerý majetek zanikající společnosti, ale i všechna existující cedovatelná práva a povinnosti v rámci procesu sukcese. Pokud byla rozdělovaná nebo zanikající právnická osoba plátcem daně a nástupnická společnost nikoliv, pak se stává plátcem daně *ex lege*, ačkoliv i v tomto případě musí

¹¹⁶ KUHN Petr, ŠTENGLOVÁ Ivana, BÍLÁ Irena, HAVEL Bohumil a kol. *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev: Komentář*. 2010, s. 5.

¹¹⁷ NOVOTNÁ, Monika a Václav OLŠANSKÝ. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 2021, s. 55.

být osobou povinnou k dani^{118,119} ve smyslu ust. § 5 ZDPH, tedy vykonávat soustavnou ekonomickou činnost za účelem generování pravidelného příjmu¹²⁰. I tento registrační důvod podle ust. § 6b odst. 2 ZDPH bývá v praxi příležitostně zneužíván k vylákání účelové registrace, neboť postačí dispozice jiným plátcem daně, jehož část majetku (byť i zcela nepatrná) se převede na jinou obchodní společnost a hmotněprávní podmínky registrace se *prima facie* jeví splněny. Autor práce se z pozice úřední osoby správce daně v minulosti setkal s případem dovedeným *ad absurdum*, kdy jeden plátcem daně byl formálně rozdělen na 50 samostatných korporací s nabytím jmění o hodnotě 100 Kč na každou obchodní společnost. Přestože obecně není žádoucí, aby správci daně plošně prověřovali každou přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty¹²¹, tak v uvedených případech je důvodné bez dalšího pochybovat, zda lze dotčené subjekty objektivně kvalifikovat za osoby povinné k dani ve smyslu ust. § 5 ZDPH.

2.2.1.3 § 6c ZDPH

Předmětné ustanovení § 6c ZDPH upravuje právní důvod registrace ve vztahu ke specifickému teritoriálnímu vymezení ekonomické činnosti podnikatelského subjektu¹²². Osoba povinná k dani, která splní hmotněprávní podmínky registrace některého z odstavců uvedeného ustanovení, je povinna podat přihlášku k registraci do 10 pracovních dnů ode dne, kdy se stala plátcem daně (§ 94 odst. 4 ZDPH). Novela ZDPH sjednotila formulace jednotlivých odstavců, vypustila povinnost registrace v tuzemsku usídlených osob povinných k dani a zároveň zavedla negativní vymezení vůči osobám registrovaným v režimu SME, které se v návaznosti na osvobození dle ust. § 50 ZDPH nestávají plátcem daně, a to ani za okolností předvídaných v odstavcích 1 až 3¹²³. Pro osoby povinné k dani se sídlem mimo tuzemsko je místně

¹¹⁸ Rozsudek SDEU ve věci C-60/90 Polysar Investments Netherlands. 1991, bod 13 a 14.

¹¹⁹ Rozsudek SDEU ve věci C-80/95 Harnas & Helm. 1997, bod 12, 15, 18-20.

¹²⁰ Rozsudek KS sp. zn. 30 Af 61/2018 – 59. 2020, bod 26-28.

¹²¹ FSČR. *Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty*. 2023a, s. 5.

¹²² NOVOTNÁ, Monika a Václav OLŠANSKÝ. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 2021, s. 57.

¹²³ PSČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 461/2024 Sb.* 2024, s. 148.

příslušným správcem daně Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (§ 93a odst. 2 ZDPH).

Podle odst. 1 se plátcem daně stane osoba povinná k dani, jež nemá sídlo v tuzemsku, není registrována do režimu SME a uskuteční zdanitelné plnění v podobě dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku s výjimkou případů, kdy je daň povinná přiznat osoba, které jsou plnění poskytována [§ 108 odst. 3 písm. b) a § 108 odst. 3 písm. a) ZDPH], nebo se užije režim OSS; v těchto případech je povinnost registrace explicitně vyloučena. Bude se tedy jednat převážně o případy, kdy je dodáno zboží nebo poskytnuta služba osobě nepovinné k dani¹²⁴.

V odst. 2 je dále uvedeno, že plátcem daně se stane osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku, není registrována do režimu SME a dodá zboží do jiného členského státu, jež je odesláno nebo přepraveno z tuzemska touto osobou, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou pro osobu, pro níž je pořízení zboží v jiném členském státě předmětem daně. Odběratel zboží v jiném členském státě tedy musí být osobou povinnou k dani, přičemž dodavateli plyne povinnost registrace plátce daně i v případě splnění podmínek pro osvobození dodání zboží od daně dle ust. § 64 ZDPH¹²⁵.

Závěrem odst. 3 stanovuje, že plátcem daně se stane osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku, není registrována do režimu SME a dodá zboží za úplatu, jež je kategoricky přemístěním zboží dle ust. § 13 odst. 6 ZDPH (výjimky stanoveny v ust. § 4 odst. 6 ZDPH) z tuzemska do jiného členského státu, je-li pořízení zboží v jiném členském státě pro tuto osobu předmětem daně. Typicky půjde o situace, kdy osoba povinná k dani přemísťuje zboží, které je součástí jejího obchodního majetku (§ 4 odst. 5 ZDPH), za účelem jeho následného prodeje v jiném členském státě.

¹²⁴ NOVOTNÁ, Monika a Václav OLŠANSKÝ. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 2021, s. 58.

¹²⁵ KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2025: Úplné znění zákona o DPH k 1. 1. a 1. 7. 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 2025, s. 28.

2.2.1.4 § 6d ZDPH

V ustanovení § 6d ZDPH je stanoveno, že osoba povinná k dani, která je členem skupiny (§ 5a ZDPH), se stává plátcem daně ode dne uskutečnění zdanitelného plnění v podobě dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, je-li toto plnění realizováno její částí situovanou mimo tuzemsko. Výjimku tvoří případy, kdy je osobou povinnou priznat daň příjemce plnění (plátce daně); v takovém případě je této osobě přiděleno samostatné daňové identifikační číslo vedle DIČ přiděleného skupině¹²⁶. Osoba povinná k dani, která splní hmotněprávní podmínky registrace dle ust. § 6d ZDPH, je povinna podat přihlášku k registraci do 10 pracovních dnů ode dne, kdy se stala plátcem daně (§ 94 odst. 4 ZDPH). V praxi se jedná o zcela marginální právní důvod registrace, neboť jedním z hlavních účelů vytvoření skupiny dle ust. § 5a a násl. ZDPH je eliminace daňových dopadů vnitroskupinových plnění a redukce související administrativní zátěže jednotlivých členů, přičemž výskyt členů skupiny, kteří by prostřednictvím své části mimo území České republiky realizovali zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, je spíše výjimečný.

V kontextu daného ustanovení se liší náhled komentářové literatury na to, co se rozumí „částí umístěnou mimo tuzemsko“. Novotná a Olšanský přímo vylučují, že by touto částí mohla být provozovna, když uvádí: „Podle komentovaného ustanovení se stává plátcem DPH ten člen skupiny, který dodá zboží nebo poskytne službu svou částí (**nejde tedy o provozovnu**) umístěnou mimo tuzemsko, přičemž místo plnění je v ČR.“¹²⁷ Naopak Brandejs a kol. specificky pracují právě s pojmem provozovny situované mimo tuzemsko, která jako taková nemůže být formálně součástí skupiny, avšak může být registrována jako samostatný plátce daně v případech, kdy poskytne zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku¹²⁸. Tato konstrukce odpovídá i unijní judikatuře, podle níž je třeba v kontextu daně z přidané hodnoty nahlížet na člena skupiny a jeho provozovnu situovanou mimo členský stát této skupiny jako na dvě odlišné osoby, a to i tehdy, pokud mezi nimi dochází k obchodním

¹²⁶ Ibid, s. 29.

¹²⁷ NOVOTNÁ, Monika a Václav OLŠANSKÝ. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 2021, s. 59.

¹²⁸ BRANDEJS Tomáš, DRÁBOVÁ Milena, DUŠĚK Michal, HOLUBOVÁ Olga a Milan TOMÍČEK a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 2019.

aktivitám. V takovém případě nejde o vnitropodnikový převod, ale o zdanitelné plnění mezi skupinou a samostatně posuzovanou provozovnou¹²⁹.

2.2.1.5 § 6e ZDPH

Podle ust. § 6e odst. 1 ZDPH se plátcem daně stává dědic dnem, kdy na něj přechází daňová povinnost po zemřelém plátcí daně, pokud v uskutečňování jeho ekonomické činnosti nadále pokračuje. Uvedeným „pokračováním v uskutečňované ekonomické činnosti“ se rozumí pokračování v podnikání na základě živnostenského nebo jiného obdobného oprávnění (§ 6e odst. 2 ZDPH). Daňový řád v ust. § 239a odst. 1 upravuje právní fikci života zůstavitele: „...a to do dne předcházejícímu dni skončení řízení o pozůstalosti, tj. do okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí o dědictví,“¹³⁰ přičemž až od tohoto momentu se stává daňový subjekt plátcem daně *ex lege*. Osoba povinná k dani, která naplní materiální podmínky dle tohoto ustanovení, je povinna podat přihlášku k registraci do 10 pracovních dnů ode dne, kdy se stala plátcem daně (§ 94 odst. 4 ZDPH). V praktickém prostředí se jedná o ojedinělý důvod registrace, neboť pokračování v podnikání po zůstaviteli nebývá pravidlem, a pokud k němu dochází, je dědic často již registrovaným plátcem daně.

Kuneš ve svém komentáři uvádí, že: „Pokud dědic plátcem je a pokračuje v uskutečňování ekonomických činností po zemřelém plátcí, dojde pouze k přeregistraci.“¹³¹ Takový výklad je však zavádějící, neboť platí pouze v případech, kdy splnění podmínek dle ust. § 6e odst. 1 ZDPH by zakládalo dřívější datum registrace plátce daně, než je proň aktuálně pravomocně účinné; v uvedeném případě by bylo nasnadě zahájit obnovu řízení v návaznosti na ust. § 117 a násl. daňového řádu. Je-li však daňový subjekt registrovaným plátcem daně s účinností k datu dřívějšímu než ke dni naplnění hmotněprávních podmínek registrace podle ust. § 6e odst. 1 ZDPH, pak k žádné změně data účinnosti registrace

¹²⁹ Rozsudek SDEU ve věci C-7/13 Skandia America. 2014, bod, 30 a 31.

¹³⁰ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

¹³¹ KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2025: Úplné znění zákona o DPH k 1. 1. a 1. 7. 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 2025, s. 29.

nedochází. V případě, že by takový daňový subjekt podal přihlášku k registraci, nastala by v registračním řízení překážka *rei iudicatae* a správce daně by řízení zastavil na základě ust. § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu.

2.2.1.6 § 6ea ZDPH

Předmětné ustanovení bylo novelou ZDPH přeznačeno z původního ust. § 6fa ZDPH v zájmu systematického sdružení obligatorních důvodů registrace¹³², přičemž z materiálního hlediska nedoznalo žádných změn. V kontextu zákona se jedná o nejnovější právní důvod registrace, jehož účelem zavedení bylo zamezit daňovým únikům při elektronickém obchodování v případech, kdy provozovatelé elektronických rozhraní nebyli faktickými dodavateli inzerovaného zboží, nýbrž toliko usnadňovali jeho dodání¹³³. Předmětné ustanovení tedy cílí zejména na platformy typu Temu, AliExpress a podobné provozovatele. Povinnost podat přihlášku k registraci plyne do 10 pracovních dnů ode dne, kdy se provozovatel elektronického rozhraní stal plátcem daně (§ 94 odst. 4 ZDPH).

Plátcem daně se podle odst. 1 stane provozovatel elektronického rozhraní ode dne uskutečnění zdanitelného plnění v podobě dodání zboží podle ust. § 13a ZDPH s místem plnění v tuzemsku s výjimkou vybraného plnění, na které je použit zvláštní režim OSS. Provozovatelem elektronického rozhraní je taková osoba povinná k dani, která prostřednictvím elektronického tržiště, platformy, portálu nebo obdobného prostředku usnadní dodání zboží dle ust. § 13a ZDPH, tj. zboží dovezeného na dálku v hodnotě nepřesahující 150 EUR. Slovním obratem „usnadňuje“ se rozumí takové použití elektronického rozhraní, které umožňuje navázání kontaktu mezi dodavatelem a příjemcem vedoucí k realizaci dodání zboží prostřednictvím daného rozhraní¹³⁴. V ust. § 13a ZDPH je pak zavedena právní fikce, podle níž se osoba provozující elektronické rozhraní považuje za osobu, která dané zboží obdržela a dodala sama, za podmínky, že dodání zboží usnadňuje.

¹³² PSČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 461/2024 Sb.* 2024, s. 148.

¹³³ VONDRAŠ, Petr a Igor PANTŮČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Praktický komentář.* 2024, s. 64.

¹³⁴ Čl. 5b a 54b Provděcího Nařízení Rady EU č. 2019/2026.

Tím se pro účely daně z přidané hodnoty jediné plnění fiktivně rozděljuje na dvě – tj. od skutečného dodavatele na provozovatele elektronického rozhraní a dále z provozovatele elektronického rozhraní na skutečného odběratele¹³⁵.

Odst. 2 se vztahuje k zahraničním osobám, které se stanou plátcem daně ode dne dodání zboží provozovateli elektronického rozhraní podle ust. § 13a odst. 2 ZDPH s místem plnění v tuzemsku (tj. jedná se o dodání zboží osobě nepovinné k dani prostřednictvím rozhraní). Zahraniční osoby se přitom mohou registrovat plátcem daně dobrovolně (§ 6f odst. 2 ZDPH) před uskutečněním prvního dodání zboží.

2.2.1.7 § 6f ZDPH

Ustanovení § 6f ZDPH jako jediné stanovuje hmotněprávní podmínky dobrovolné registrace k dani z přidané hodnoty. Podmínky podání přihlášky k registraci jsou upraveny v ust. § 94a ZDPH, přičemž novelou ZDPH bylo nově upraveno, že přihlášku k registraci nemůže podat osoba povinná k dani, která je vedena jako nespolehlivá osoba ve smyslu ust. § 106aa ZDPH; naopak bylo vypuštěno omezení, podle něhož osoba, jejíž registrace byla zrušena z důvodu závažného porušení povinností vztahujících se ke správě daně, může podat přihlášku k registraci nejdříve po uplynutí 1 roku od daného dne. Tyto subjekty však mnohdy již byly vedeny jako nespolehlivé osoby, tedy nová právní úprava do značné míry absorbuje a rozšiřuje původní časové omezení opatření negativní povahy. Vzhledem k tomu, že dobrovolná registrace podle ust. § 6f ZDPH představuje v aplikační praxi frekventovaný právní důvod registrace, jenž bývá nezdědkou využíván osobami sledujícími nekalý úmysl v souvislosti s registrací k dani z přidané hodnoty, představuje negativní podmínka statusu nespolehlivých osob účinný filtr, jenž limituje okruh subjektů, u nichž správce daně bude v registračním řízení důkladněji zkoumat splnění hmotněprávních podmínek a provádět podrobné dokazování.

Podle odst. 1 se plátcem daně stane osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje nebo hodlá uskutečňovat plnění, u něhož by měla nárok na odpočet daně, pokud by

¹³⁵ PSČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 355/2021 Sb.* 2020, s. 52.

byla plátcem daně, a to ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí (konstitutivní účinky). Odst. 2 je koncipován obdobně, s tou výjimkou, že se vztahuje na osoby povinné k dani, které nemají sídlo ani provozovnu v tuzemsku a současně nejsou registrovány do režimu SME. K naplnění hmotněprávních podmínek k registraci podle ust. § 6f ZDPH je zapotřebí, aby daňový subjekt měl postavení osoby povinné k dani a uskutečňoval plnění s nárokem na odpočet daně; nelze tedy výhradně vykonávat činnosti vymezené v ust. § 51 odst. 1 ZDPH a ust. § 92 odst. 3 ZDPH. Je však zapotřebí přihlížet k výjimkám z tohoto pravidla (např. ust. § 56a odst. 1 a 3 ZDPH).

S ohledem na to, že zákon nestanoví ve vztahu k ust. § 6f ZDPH žádnou zvláštní materiální podmínku po vzoru předchozích ustanovení, omezí se registrační řízení v praxi zpravidla na zjištění, zda daňový subjekt uskutečňuje ekonomickou činnost, příp. jestli vynakládá první investiční výdaje směřující k jejímu zahájení^{136, 137}. Důkazní břemeno leží na daňovém subjektu (§ 92 odst. 3 daňového řádu)¹³⁸ a je v jeho gesci, jakým způsobem a prostřednictvím jakých důkazních prostředků splnění podmínek prokáže¹³⁹ (např. účetní doklady, smlouvy či jejich návrhy, memoranda, nabídky, poptávky, objednávky, přepravní dokumentace, skladové evidence, návrhy výslechu svědků); musí se však jednat o důkazní prostředky objektivně prokazující skutečnosti v přihlášce k registraci deklarované¹⁴⁰, přičemž správce daně může proces dokazování korigovat prostřednictvím vydaných výzev (§ 128 odst. 1 daňového řádu; § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Na druhé straně je povinností správce daně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu) posoudit předložené důkazní prostředky jednotlivě a ve vzájemné souvislosti a učinit závěr, zda je daňový subjekt osobou povinnou k dani. Přitom musí respektovat, že kritériem pro posouzení existence ekonomické činnosti je toliko účel získávání pravidelného příjmu, a nikoli její hospodářský výsledek

¹³⁶ Rozsudek SDEU ve věci C-268/83 Rompelman. 1985, bod 23.

¹³⁷ Rozsudek SDEU ve věci C-400/98 Breitsohl. 2000, bod 34.

¹³⁸ Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 216/2018 – 47. 2018, bod 25 a 28.

¹³⁹ FSČR. *Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty*. 2023a, s. 5 a 6.

¹⁴⁰ Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 216/2018 – 47. 2018, bod 28.

(zisk)^{141, 142}. Současně nelze odmítnout přidělení DIČ pro účely daně z přidané hodnoty jen pro to, že daňový subjekt nedisponuje materiálními, technickými a finančními prostředky k realizaci zamýšlené ekonomické činnosti¹⁴³.

2.2.2 Identifikovaná osoba

Postavení identifikované osoby je druhým ze specifických typů registrace k dani z přidané hodnoty podle subjektu a výlučně souvisí s přeshraničními plněními. Na rozdíl od plátců daně se identifikovanou osobou stávají nejen osoby povinné k dani, ale v některých případech také osoby nepovinné k dani¹⁴⁴, a to obligatorně *ex lege* nebo fakultativně na základě rozhodnutí správce daně o podané přihlášce k registraci. Subjekty, registrované jako identifikované osoby, mají omezená práva a povinnosti, nejsou povinny tuzemská plnění zatěžovat daní, podávají daňová tvrzení pouze ve zdaňovacím období, kdy jim vznikne povinnost přiznat daň (§ 136 odst. 5 daňového řádu, § 101 odst. 5 ZDPH) a nemají nárok na odpočet daně.

Povinné registrační důvody jsou uvedeny v ust. § 6g až 6i ZDPH (deklaratorní účinky rozhodnutí o registraci) a dobrovolné důvody v ust. § 6j až 6l ZDPH (konstitutivní účinky rozhodnutí o registraci). Všechny daňové subjekty, které naplnily hmotněprávní podmínky některého z obligatorních důvodů registrace, jsou povinny podat přihlášku k registraci ve lhůtě 15 dnů ode dne, ve kterém se staly identifikovanou osobou (§ 97 ZDPH); dobrovolné přihlášení je možné dle ust. § 97a ZDPH. Ačkoliv novela ZDPH upravila v případě plátců daně lhůtu pro povinnost podání přihlášky k registraci na 10 pracovních dnů ode dne splnění hmotněprávních podmínek (§ 94 ZDPH), v případě identifikovaných osob poněkud nesystematicky zůstala zachována předchozí úprava lhůty v délce 15 kalendářních dnů.

¹⁴¹ Čl. 9 odst. 1 SDPH.

¹⁴² Rozsudek SDEU ve věci C-230/94 Enkler. 1996, bod 25.

¹⁴³ Rozsudek SDEU ve věci C-527/11 Ablessio. 2013, bod. 36.

¹⁴⁴ NOVOTNÁ, Monika a Václav OLŠANSKÝ. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 2021, s. 62.

2.2.2.1 § 6g ZDPH

Prvním z povinných důvodů registrace identifikovaných osob je ust. § 6g ZDPH, které stanovuje, že osoba povinná k dani, která není plátcem daně, a právnická osoba nepovinná k dani, se stanou identifikovanými osobami ode dne uskutečnění prvního pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16 ZDPH), které je předmětem daně. Z tohoto pravidla jsou vymezeny dvě výjimky, a to pořízení zboží prostřední osobou při dodání zboží při třístranném obchodu (§ 17 ZDPH), a dále pořízení zboží z jiného členského státu, které je osvobozeno od daně podle ust. § 71l ZDPH (tj. pořízení dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně, a to osobami požívajícími výsad imunit)¹⁴⁵. Specifikem ustanovení je, že se vztahuje i na právnické osoby nepovinné k dani (subjekty neuskutečňující ekonomickou činnost) a současně na subjekty usídlené mimo tuzemsko.

Ustanovení § 6g ZDPH dále specificky stanoví, že pořízené zboží musí být předmětem daně, tedy pokud celková hodnota zboží nepřekročí v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce částku 326 000 Kč (§ 2a odst. 2 ZDPH), nejsou splněny hmotněprávní podmínky registrace. Osoba uskutečňující pořízení zboží z jiného členského státu se však může rozhodnout, že z přijatého plnění, které nesplňuje podmínky předmětu daně dle ust. § 2a odst. 2 ZDPH, daň přízná, a tím jej učiní předmětem daně (§ 2b ZDPH); v takovém případě současně vznikne povinnost registrace dle ust. § 6g ZDPH. Motivací pro uplatnění této výjimky může být zdanění v tuzemsku s nižší sazbou daně oproti členskému státu dodavatele¹⁴⁶ (např. tuzemská základní sazba 21 % oproti sazbě v Polské republice 23 %¹⁴⁷). Aplikací ust. § 2b ZDPH se tak uplatní právní fikce registrace identifikované osoby, aniž by disponovala přiděleným DIČ pro účely daně z přidané hodnoty. Ačkoliv dle judikatury SDEU není dispozice platným DIČ odběratele hmotněprávní podmínkou pro osvobození dodání zboží¹⁴⁸, tak v praxi je

¹⁴⁵ KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2025: Úplné znění zákona o DPH k 1. 1. a 1. 7. 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 2025, s. 32.

¹⁴⁶ BRANDEJS Tomáš, DRÁBOVÁ Milena, DUŠĚK Michal, HOLUBOVÁ Olga a Milan TOMÍČEK a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 2019.

¹⁴⁷ European Commission. *Taxes in Europe Database v4*. 2025.

¹⁴⁸ Rozsudek SDEU ve věci C-273/11 Mecsek-Gabona. 2012, bod 59 a 60.

obtížně představitelné, že by dodavatel z jiného členského státu (plátce daně) osvobodil jím dodané zboží pro tuzemského odběratele neregistrovaného k dani, a spoléhal se na to, že tento v domovském státě podle režimu *reverse charge* daň přizná a odvede. Ačkoliv by výsledná daňová povinnost v modelovém případě s Polskou republikou byla pro tuzemského odběratele nižší, je otázkou, zda by dodavatel z jiného členského státu na takovou formu uskutečnění obchodního případu přistoupil a nezatížil by spíše prodej zboží sazbou daně platnou v jeho domovském státě.

Subjekt, který bude postupovat podle ust. § 2b ZDPH, je povinen v daném režimu setrvat po dobu nejméně jednoho kalendářního roku následujícího po roce, v němž se rozhodl daň přiznat; po tuto dobu ani nemůže požádat o zrušení registrace v návaznosti na ust. § 107a písm. b) bod 2 ZDPH. Je však na místě uvést, že registrace k dani ve smyslu ust. § 6g ZDPH není systematicky rozdělena na odstavce a nelze rozlišit, zdali byl daňový subjekt registrován z důvodu pořízení zboží hodnotově převyšujícího částku dle ust. § 2a odst. 2 ZDPH, anebo se rozhodl aplikovat ust. § 2b ZDPH – pro správce daně obě situace splývají. Pokud by tedy daňový subjekt, nesplňující podmínky zrušení registrace z důvodu dle ust. § 107a písm. b) bod 2 ZDPH, přesto žádost o zrušení registrace podal, správce daně by neměl bez podrobného retrospektivního prověření skutkového stavu registračního řízení dle ust. § 6g ZDPH jak tuto skutečnost zjistit, ledaže by na ni daňový subjekt sám proaktivně upozornil.

2.2.2.2 § 6h ZDPH

Dalším z obligatorních důvodů registrace je ust. § 6h ZDPH, jež upravuje případy, kdy osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem daně a přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku nebo poskytne úplatu, ze které vznikla povinnost přiznat daň v podobě poskytnutí služby (§ 9 odst. 1 nebo § 10 až 10d ZDPH), dodání zboží s instalací nebo montáží (§ 7 odst. 6 ZDPH) nebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi (§ 7a ZDPH), se stane identifikovanou osobou ode dne přijetí služby nebo poskytnutí úplaty. Novela ZDPH zakomponovala do ust. § 6h ZDPH podmínku, že osoba povinná k dani se stane identifikovanou osobou již

poskytnutím zálohy dodavateli za výše uvedené služby¹⁴⁹. Cílem této změny bylo odstranit rozpor s unijním právem, kdy v obdobné situaci plátce daně přiznával daň již z přijaté úplaty a podával souhrnné hlášení, zatímco osoba identifikovaná se registrovala až dodatečně a mohla zůstat daňově pasivní¹⁵⁰. Specifikem tohoto ustanovení rovněž je, že hmotněprávní podmínky registrace budou splněny i v případě přijetí služby od dodavatele usídleného ve třetí zemi, neboť termín „osoba neusazená v tuzemsku“ pojmově obsáhne i zahraniční osobu [§ 4 odst. 1 písm. l) ZDPH].

V praxi představuje ustanovení § 6h ZDPH jeden z nejčastějších právních důvodů registrace identifikované osoby, neboť podnikatelské subjekty běžně využívají široké spektrum služeb poskytovaných osobami neusazenými v tuzemsku s místem plnění v tuzemsku. Typicky se jedná o digitální, reklamní či softwarové služby, jako jsou například inzertní nástroje obchodní společnosti Meta Platforms Ireland Limited, služby optimalizace organického vyhledávání Google Ireland Limited, cloudové a licenční služby od korporací Microsoft Ireland Operations Limited, Adobe Systems Software Ireland Limited, Apple Distribution International Ltd. apod. V kontextu poslední doby vzbudily mnoho pozornosti alternativní taxislužby provozované zahraničními korporacemi Bolt Operations OÜ a Uber B.V., které zprostředkovávají klientelu pro nasmlouvané řidiče (tuzemské osoby povinné k dani). Provize, kterou si tyto zprostředkovatelé účtují, je z hlediska ZDPH službou s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku. Přepravci, využívající aplikace Bolt a Uber, mají povinnost se registrovat dle ust. § 6h ZDPH a přiznat daň z přijaté služby [§ 108 odst. 3 písm. a) ZDPH], kde základem daně je hodnota provize, kterou si zprostředkovatel Bolt Operations OÜ nebo Uber B.V. za zprostředkování strhávají¹⁵¹. Obdobný princip funguje i v případě provozovatelů aplikací

¹⁴⁹ KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2025: Úplné znění zákona o DPH k 1. 1. a 1. 7. 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 2025, s. 33.

¹⁵⁰ PSČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 461/2024 Sb.* 2024, s. 149.

¹⁵¹ FSČR. *Informace GFŘ k daňovému posouzení povinností poskytovatelů přepravních služeb*. 2023b, s. 4.

ubytovacích služeb Airbnb Ireland UC a Booking.com B.V.,¹⁵² kteří si rovněž účtují za jimi zprostředkované služby procentuální výši provize.

S ohledem na relativní jednoduchost splnění podmínek podle ust. § 6h ZDPH bývá toto ustanovení v praxi někdy využíváno jako prostředek k dosažení následné dobrovolné registrace k dani dle ust. § 6f odst. 1 ZDPH. Po registraci identifikované osoby totiž téměř nic nebrání přechodu do režimu plátce daně, neboť status osoby povinné k dani je aktem registrace identifikované osoby správcem daně formálně stvrzen. Pokud by správce daně tedy provedl registraci k dani podle ust. § 6h ZDPH a následně by zamítl registraci k dani dobrovolného plátce daně téhož daňového subjektu s odůvodněním, že žadatel není osobou povinnou k dani, dostal by se tím do rozporu s vlastním předchozím rozhodnutím, jímž existenci této právní kvalifikace implicitně potvrdil.

2.2.2.3 § 6i ZDPH

Posledním povinným důvodem registrace je ust. § 6i ZDPH, podle něhož se identifikovanou osobou stane osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem daně, a to ode dne poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle ust. § 9 odst. 1 ZDPH, není-li v tomto státě osvobozena od daně, anebo ode dne přijetí úplaty za službu před jejím poskytnutím. I v tomto případě novela ZDPH zavedla nové pravidlo vztahující se k záloze předcházející poskytnutí služby¹⁵³. Na rozdíl od ust. § 6h ZDPH se daňový subjekt identifikovanou osobou nestane, pokud je příjemce služby usídlen ve třetí zemi¹⁵⁴. V praxi se jedná o poměrně frekventovaný důvod registrace, který však bývá ze strany daňových subjektů přehlížen, a to zejména v důsledku neznalosti pravidel pro určení místa plnění u přeshraničně poskytovaných služeb a nejasností ohledně daňového postavení Spojeného království v unijním kontextu.

¹⁵² FSČR. *Informace GFŘ k daňovému posouzení povinností poskytovatelů ubytovacích služeb*. 2023c, s. 7.

¹⁵³ PSČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 461/2024 Sb.* 2024, s. 149.

¹⁵⁴ NOVOTNÁ, Monika a Václav OLŠANSKÝ. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 2021, s. 64.

2.2.2.4 § 6j ZDPH

Prvním fakultativním důvodem registrace identifikované osoby je ustanovení § 6j ZDPH, jehož účelem je umožnit daňovému subjektu získat DIČ potřebné pro vstup do režimu OSS¹⁵⁵. Daňový subjekt, který není plátcem daně, je registrován jako identifikovaná osoba ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí správce daně o registraci. Podle odstavce 1 tohoto ustanovení může být registrována osoba povinná k dani, která má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku (pokud nemá sídlo nebo provozovnu na území Evropské unie), a jež hodlá uskutečňovat vybraná plnění (§ 110b odst. 2 ZDPH) v režimu Evropské unie v rámci OSS, přičemž místo zahájení odeslání nebo přepravy zboží se musí nacházet v tuzemsku. Současně se dle odst. 1 daného ustanovení může registrovat osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v Norském království (třetí země), nemá-li na území Evropské unie sídlo ani provozovnu.

V odst. 2 je dále upraveno, že identifikovanou osobou se stane osoba povinná k dani, neplátce daně, která má v tuzemsku sídlo nebo provozovnu (pokud nemá sídlo na území Evropské unie) a hodlá vystupovat jako zprostředkovatel plnění uskutečněného jménem a na účet osoby realizující vybraná plnění v dovozním režimu OSS. Místně příslušným správcem daně režimu OSS je Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (§ 110a odst. 3 ZDPH), Územní pracoviště Brno I¹⁵⁶.

2.2.2.5 § 6k ZDPH

Ustanovení § 6k ZDPH je *de facto* dobrovolným ekvivalentem povinné registrace podle ust. § 6g ZDPH. Osoba povinná k dani, neplátce daně, nebo právnická osoba nepovinná k dani, které budou v tuzemsku pořizovat zboží z jiného členského státu, se stanou identifikovanou osobou ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí správce daně o registraci. Účelem tohoto právního důvodu registrace je umožnit daňovým subjektům získat DIČ pro daň z přidané hodnoty, které sdělí dodavateli; dodavatel může po ověření DIČ v systému VIES následně přistoupit k osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského

¹⁵⁵ BRANDEJS Tomáš, DRÁBOVÁ Milena, DUŠĚK Michal, HOLUBOVÁ Olga a Milan TOMÍČEK a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 2019.

¹⁵⁶ FSČR. *One Stop Shop (OSS)*. 2025e.

státu¹⁵⁷. Na rozdíl od ustanovení § 2b ZDPH představuje tento režim právně transparentnější a z pohledu zahraničního dodavatele i spolehlivější způsob, jak zajistit osvobození dodání zboží do jiného členského státu. V důsledku toho může tuzemský odběratel následně uplatnit při pořízení zboží sazbu daně v tuzemsku, což je výhodné v případě vyšší sazby daně v členském státě dodavatele.

2.2.2.6 § 6I ZDPH

Posledním dobrovolným důvodem registrace je ust. § 6I ZDPH, který představuje fakultativní obdobu registrace podle ust. § 6h a § 6i ZDPH. Osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku (neplátce daně) se stane identifikovanou osobou ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí správce daně o registraci, pokud bude od osoby neusazené v tuzemsku přijímat zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku v podobě poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží anebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi. Za stejných podmínek se může jako identifikovaná osoba registrovat daňový subjekt, který bude poskytovat službu s místem plnění v jiném členském státě podle ust. § 9 odst. 1 ZDPH, pokud dané plnění není v tomto členském státě osvobozeno od daně.

Oproti registraci z důvodu pořízení zboží z jiného členského státu: „...není přínos dobrovolné registrace v případě služeb tak velký, protože daňový doklad od osoby neusazené v tuzemsku jako poskytovatele služby bude bez DPH, ať již bude český příjemce služby, osoba povinná k dani, v okamžiku vystavení daňového dokladu registrován jako identifikovaná osoba, či nikoliv.“¹⁵⁸ Přesto se v praxi jedná o častý důvod registrace, neboť jej využívají aspirující řidiči digitálních platform Bolt¹⁵⁹ a Uber¹⁶⁰, které bez platné registrace identifikované osoby těmto řidičům neumožní své aplikace pro přepravní služby využívat.

¹⁵⁷ KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2025: Úplné znění zákona o DPH k 1. 1. a 1. 7. 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 2025, s. 36.

¹⁵⁸ VONDRAŠ, Petr a Igor PANTŮČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Praktický komentář*. 2024, s. 70.

¹⁵⁹ Bolt. *Identifikovaná osoba*. 2025.

¹⁶⁰ Uber. *Jak se zaregistrovat jako osoba identifikovaná k DPH?* 2020.

2.2.3 Skupina

Základní definice skupiny byla rámcově představena v podkapitole 1.3.1, přičemž se jí dle ust. § 5a ZDPH rozumí personálně spojené nebo kapitálově spojené seskupení osob, pokud podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech představuje alespoň 40 %. Každý z členů skupiny musí mít sídlo nebo provozovnu situovanou v tuzemsku, nikdo nesmí být členem více než jedné skupiny a všichni členové vystupují jako samostatná osoba povinná k dani pod jedním společným DIČ¹⁶¹, za kterou jedná zastupující člen (§ 5b odst. 1 ZDPH). Na členy skupiny není kladena podmínka dispozice statusem osoby povinné k dani a ani se naň tak nenahlíží, kdyby těmito osobami byly (§ 5a odst. 6 ZDPH). Plnění, realizovaná mezi členy skupiny, nejsou předmětem daně, ledaže by byla uskutečněna skrze provozovnu některého z členů, situovanou mimo tuzemsko; v takovém případě se jedná o zdanitelné plnění mezi skupinou a touto provozovnou¹⁶².

Členové skupiny odpovídají za práva a povinnosti skupiny společně a nerozdílně po celou dobu existence skupiny, tak po jejím zrušení včetně za období, kdy byli členy skupiny po zániku členství v ní (§ 5b odst. 2 ZDPH). Mezi členy skupiny tak funguje režim solidární odpovědnosti za jedinou daňovou povinnost, která stíhá každý subjekt individuálně¹⁶³. Nejvyšší správní soud přitom výslovně odmítl názor, že by po zrušení skupiny docházelo ke změně této odpovědnosti na odpovědnost dělenou; nevyužití výrazu „společně a nerozdílně“ ve větě druhé ust. § 5b odst. 2 ZDPH není výrazem odlišného režimu, nýbrž jazykovým důsledkem snahy zákonodárce neopakovat to, co již bylo stanoveno¹⁶⁴.

¹⁶¹ NOVOTNÁ, Monika a Václav OLŠANSKÝ. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 2021, s. 48.

¹⁶² Rozsudek SDEU ve věci C-7/13 Skandia America. 2014, bod, 30 a 31.

¹⁶³ KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2025: Úplné znění zákona o DPH k 1. 1. a 1. 7. 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 2025, s. 22.

¹⁶⁴ Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 266/2019 – 26. 2020, bod 14.

Registraci skupiny lze provést pouze dobrovolně na základě podané přihlášky zastupujícího člena skupiny (§ 95a odst. 1 ZDPH) u správce daně místně příslušného pro zastupujícího člena skupiny (§ 93a odst. 1 ZDPH). Je-li přihláška k registraci podána do 31. října příslušného kalendářního roku, pak se skupina stává plátcem daně od 1. ledna následujícího kalendářního roku; přihláška k registraci podaná po 31. říjnu příslušného kalendářního roku je pro registraci od 1. ledna bezprostředně následujícího kalendářního roku neúčinná¹⁶⁵. Obdobné podmínky platí pro přistoupení člena do skupiny, který je plátcem daně (§ 95 odst. 3 ZDPH); v případě přistoupení člena, neplátce daně, se datum účinnosti řídí prvním dnem druhého kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém skupina podá žádost o přistoupení osoby do skupiny (§ 95a odst. 4 ZDPH). Další specifické podmínky v podobě zápisu přeměny právnické osoby, přestoupení člena skupiny aj. jsou upraveny v ust. § 95a odst. 5 až 9 a § 95b ZDPH.

2.2.4 Režim OSS a SME

Zvláštní režim jednoho správního místa (OSS) slouží k odvodu daně z přidané hodnoty u vybraných plnění (např. přeshraniční prodej zboží na dálku mezi členskými státy, dodání zboží usnadněné provozovatelem elektronického rozhraní), poskytovaných koncovým spotřebitelům v jiných členských státech, u nichž vzniká dodavateli povinnost odvodu daně v členském státě spotřebitele. Dodavatel zboží se může dobrovolně registrovat do režimu OSS a odvádět daň pouze v jednom členském státě, ačkoliv uskutečňuje přeshraniční plnění v rámci Evropské unie. Režim OSS se člení na tři dílčí režimy (§ 110a odst. 1 ZDPH) v návaznosti na povahu osoby povinné k dani a místo zahájení přepravy nebo dovozu následovně: režim EU, režim mimo EU a dovozní režim¹⁶⁶.

Podmínky využití režimu OSS se specificky liší v návaznosti na konkrétní dílčí režim, který osoba uskutečňující vybraná plnění plánuje použít. Nejčastěji využívaný a s OSS nejvíce asociovaný je režim EU, do něhož mohou vstoupit pouze osoby uskutečňující vybraná plnění se

¹⁶⁵ PSČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 461/2024 Sb.* 2024, s. 263.

¹⁶⁶ FSČR. *One Stop Shop (OSS)*. 2025e.

sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, které jsou plátcem daně nebo identifikovanou osobou a nepoužívají předmětný režim v jiném členském státě Evropské unie (§ 110l odst. 1 ZDPH). Daňový subjekt musí podat přihlášku k registraci v souladu s ust. § 110p ZDPH, a to buď ve zdaňovacím období přecházejícím zdaňovacím období, ve kterém plánuje uskutečňovat vybraná plnění, nebo do 10 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém uskutečnil vybrané plnění za podmínek dle ust. § 110p odst. 2 písm. b) ZDPH. Přihláška k registraci se podává u Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno I.

Přeshraniční režim pro malé podniky (SME) je nově zavedený režim novelou ZDPH od 01.01.2025, který umožňuje osobám povinným k dani využít osvobození od daně v jiném členském státě Evropské unie, než je jejich stát usazení. Před přijetím této změny bylo možné využít zvláštní režim pro malé podniky výlučně v členském státě, kde měla dotčená osoba sídlo či bydliště. Nově mohou osoby povinné k dani využívat osvobození od daně i na území jiného členského státu za předpokladu, že tento stát na svém území takové osvobození zavedl (např. Španělské království toto neumožňuje)¹⁶⁷.

Podmínkou využití režimu SME je formální registrace u správce daně ve státě usazení (§ 109bc ZDPH), který osobě povinné k dani přidělí speciální identifikační číslo specificky pro tento účel s příponou „EX“¹⁶⁸. Daňový subjekt se sídlem v tuzemsku musí podat přihlášku k registraci v souladu s ust. § 109bh ZDPH u místně příslušného správce daně, v níž mj. uvede, v jakém jiném členském státě chce využívat osvobození od daně v režimu SME, jaký obrat v Evropské unii dosáhl za běžný a minulý kalendářní rok a jaký byl jeho obrat v předminulém roce v členském státě, kde plánuje osvobození využívat. Registrace do režimu SME pro tuzemsko v případě osoby povinné k dani se sídlem v jiném členském státě je upravena v ustanoveních § 109bd až 109bg ZDPH.

Obrat přihlášeného daňového subjektu nesmí v celé Evropské unii přesáhnout 100 000 EUR [§ 109bb odst. 1 písm. a) ZDPH] a v jednotlivých členských státech, ve kterých plánuje osvobození

¹⁶⁷ FSČR. *Přeshraniční režim DPH pro malé podniky v EU („režim SME“) od 1. 1. 2025.* 2025f.

¹⁶⁸ DĚRGEL, Martin. *Novela DPH 2025 – 460 zbytečnosti.* 2025, s. 7.

využívat, nesmí přesáhnout vnitrostátní prahovou hodnotu stanovenou tímto členským státem [§ 109bb odst. 1 písm. b) ZDPH]¹⁶⁹. Evidence a oznamovací povinnosti vůči správci daně jsou prováděny kvartálně prostřednictvím oznámení podle ust. § 109bp ZDPH.

Vstup do režimu SME je znemožněn osobám registrovaným do dovozního režimu OSS, skupinám a jejich členům. Naopak na překážku není registrace do režimu Evropské unie OSS, registrace identifikované osoby ani plátce daně – hlavním kritériem v tomto případě je obrat osoby povinné k dani, nikoliv status plátce daně¹⁷⁰.

2.3 Řízení o registraci

Řízení o registraci je jedním ze tří dílčích řízení registračního procesu vedle řízení o změně registračních údajů a řízení o zrušení registrace¹⁷¹. V kontextu časové posloupnosti jej lze dále členit na tři fáze, a to zahájení řízení, průběh řízení a konkluze řízení, které společně směřují k jedinému cíli – vydání rozhodnutí, jímž bude daňový subjekt registrován k dani z přidané hodnoty, případně mu bude registrace zamítnuta, anebo dojde k zastavení řízení.

2.3.1 Zahájení řízení

Registrační řízení lze v návaznosti na ust. § 91 daňového řádu zahájit buď v duchu **zásady dispoziční** doručením formulářového podání daňového subjektu (tj. přihlášky k registraci) ve smyslu ust. § 71 a § 72 daňového řádu místně příslušnému správci daně, anebo dle **zásady officiality** z moci úřední správcem daně prvním úkonem ve věci (buď vydáním oznámení o zahájení řízení, výzvy k registraci nebo meritorního rozhodnutí). Procesní režim řízení včetně práv a povinností jeho účastníků se přitom nijak neliší v závislosti na tom, zda bylo řízení zahájeno na návrh či z moci úřední.

¹⁶⁹ FSČR. *Registrace do přeshraničního režimu SME pro jiný členský stát*. 2025c.

¹⁷⁰ KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2025: Úplné znění zákona o DPH k 1. 1. a 1. 7. 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 2025, s. 372 a 373.

¹⁷¹ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

Přihláška k registraci je formulářovým podáním (§ 72 odst. 1 daňového řádu) v podobě tiskopisu vydaného MFČR, které musí být podáno výhradně elektronicky v souladu s ust. § 101a odst. 2 ZDPH, a to předepsaným způsobem, ve stanoveném formátu (.xsd) a struktuře (.xml), jinak se jedná o neúčinné podání (§ 101a odst. 4 ZDPH). Případné vady podání tohoto typu nelze odstranit postupem dle ust. § 74 odst. 1 daňového řádu; správce daně na podání nahlíží, jako by nebylo učiněno¹⁷². Prováděcím předpisem k zmocňovacímu ustanovení § 72 odst. 4 a 5 daňového řádu, který stanoví podrobnosti údajů, jejich uspořádání a elektronický formát, je vyhláška č. 457/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. FSČR vydala specificky k formátu a struktuře datových zpráv vlastní pokyn č. GFŘ-D-50¹⁷³, avšak interní normativní akt nelze považovat za právně závazný pro subjekty mimo organizační strukturu FSČR^{174, 175}.

Specificky pro případ přihlášek k registraci k dani z přidané hodnoty pro plátce daně (nikoliv identifikované osoby) zákon stanoví povinný registrační údaj v podobě sdělení všech čísel bankovních účtů, které osoba povinná k dani má vedeny u peněžních ústavů za předpokladu, že jsou využívány k ekonomické činnosti (§ 96 odst. 1 ZDPH). Současně je osoba povinná k dani, plátce daně, oprávněná určit čísla bankovních účtů, které žádá zveřejnit způsobem umožňujícím dálkový přístup (§ 96 odst. 2 ZDPH), tj. v registru DPH [§ 98 písm. d) ZDPH]. Jedná se o velmi cenný údaj zvláště pro obchodní partnery plátců daně, kteří v případě přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku od jiného plátce daně ručí za případný nedoplatek daně v případě, že úplatu za přijaté plnění poskytnou bezhotovostním převodem ve prospěch bankovního účtu, který nebyl správcem daně zveřejněn [§ 109 odst. 2 písm. c) bod 2 ZDPH]. Pro správce daně může nesplnění povinnosti dle ust. § 96 odst. 1 ZDPH představovat významné indicie o rizikovém chování daňového subjektu nasvědčující tomu, že se záměrně vyhýbá placení daně například tím, že provádí transakce přes

¹⁷² BRANDEJS Tomáš, DRÁBOVÁ Milena, DUŠĚK Michal, HOLUBOVÁ Olga a Milan TOMÍČEK a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 2019.

¹⁷³ FSČR. *Pokyn GFŘ-D-50 kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy*. 2021.

¹⁷⁴ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

¹⁷⁵ Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 210/2022 – 62. 2023, bod 13 a 14.

neoznámené bankovní účty s cílem ztížit dohledatelnost platebních toků, jak vyplývá ze skutkových okolností případů, které byly předmětem soudního přezkumu^{176, 177}. Jakoukoliv změnu těchto údajů jsou plátcí daně povinni hlásit do 15 dnů ode dne, kdy změna nastala (§ 127 odst. 1 daňového řádu).

V případě registračního řízení, zahájeného z moci úřední, se postup správce daně v praxi liší dle probíhajícího dílčího řízení (tj. o registraci, o změně registračních údajů a o zrušení registrace). V řízení o registraci bývá mnohdy prvním úkonem ve věci přímo vydání meritorního rozhodnutí, ačkoliv některý správce daně může nejprve přistoupit k vyhotovení výzvy ke splnění registrační povinnosti dle ust. § 11 odst. 1 písm. d) společně s ust. § 78 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Právní úprava nestanoví, jaké prvotní kroky k zahájení řízení má správce daně v registračním řízení z moci úřední činit; zvolený postup je toliko na jeho uvážení při zohlednění specifik konkrétního skutkového případu.

Typickým případem, kdy správce daně zvolí cestu vydání rozhodnutí o registraci coby prvotního i závěrečného úkonu v rámci registračního řízení, je situace, kdy je souběžně vydáván zajišťovací příkaz (daňový subjekt nesplnil registrační povinnost a nepřiznával ani nehradil daň). V takových případech není v zájmu správce daně, aby byl daňový subjekt předem upozorňován na nesplnění registrační povinnosti, která by nepřímo signalizovala i nesplnění povinnosti přiznávat daň z uskutečněných plnění dle ust. § 108 odst. 1 ZDPH. Daňový subjekt by mohl na takové upozornění promptně reagovat stažením peněžních prostředků ze svých bankovních účtů, čímž by došlo k maření účelu následného zajištění.

Naopak v řízení o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty (nikoliv u ostatních daní) správce daně prvotně přistupuje k vyhotovení formálního sdělení, jehož obsahem je oznámení o zahájení řízení v návaznosti na ust. § 91 daňového řádu (blíže viz podkapitola 2.4.1) se stanovením přiměřené lhůty k vyjádření. Předmětný postup vychází z interních pokynů a významných právních následků *pro futuro*, které se se zrušením registrace k dani z přidané hodnoty *ex offio* pojí.

¹⁷⁶ Rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 347/2018 – 28. 2019, bod 4 a 6.

¹⁷⁷ Rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 85/2019 – 44. 2021, bod 5.

2.3.2 Průběh řízení

Správce daně je v případě formulářového podání daňového subjektu povinen dle ust. § 129 odst. 1 daňového řádu vydat rozhodnutí ve věci do 30 dnů ode dne doručení podání (příp. ode dne odstranění vad), přičemž OFŘ může tuto lhůtu ve „zvlášť složitých případech“ prodloužit, což spočívá na jeho správním uvážení. Lichnovský k tomuto uvádí, že (dosl. citace): „...hovořit o složitosti ve vztahu k registračnímu řízení bude věcí ojedinělou, pakliže vůbec možnou. Registrační řízení je totiž samo o sobě řízením velice jednoduchým,¹⁷⁸ což je však značně zjednodušující pohled, jenž nekoresponduje s procesní realitou správy daní a pomíjí praktické aspekty komplexních případů registrací k dani z přidané hodnoty spojených zejména s přeshraničními prvky, přeměnami obchodních korporací, rozsáhlým dokazováním v rámci ověřování dosažení povinného obratu v souvislosti s aplikací specifických pravidel ZDPH (např. místo plnění, vymezení plnění spadajících do obratu, datum uskutečnění zdanitelných plnění, předmět daně). Výjimkou z výše uvedené obecné lhůty k vydání rozhodnutí je registrace skupiny nebo přistoupení plátce do skupiny, o čemž správce daně rozhodne nejdříve 1. listopadu kalendářního roku, ve kterém byla podána přihláška k registraci skupiny nebo žádost o přistoupení (§ 95a odst. 9 ZDPH).

V řízení o registraci, zahájeném z moci úřední, správci daně žádá explicitní zákonná lhůta k vydání rozhodnutí neplyne, ačkoliv je třeba dbát na zásadu rychlosti a hospodárnosti (§ 7 odst. 1 a 2 daňového řádu) a pamatovat, že i na registrační řízení se vztahuje 3letá prekluzivní lhůta ve smyslu ust. § 148 odst. 1 daňového řádu v návaznosti na ust. § 20 odst. 2 daňového řádu¹⁷⁹. V takovém případě by se však na tuto prekluzivní lhůtu měly analogicky vztahovat i účinky jejího obnovení dle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu obdobně, jako na lhůtu pro stanovení daně (např. osoba povinná k dani, neplátce daně, podá řádné daňové tvrzení k dani z přidané hodnoty; lhůta pro registraci poběží znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn).

¹⁷⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: Komentář*. 2024, s. 607.

¹⁷⁹ Rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 329/2016 – 51. 2017, bod 40, 41, 49 a 50.

Novela ZDPH v dílčích částech stanovila vlastní pravidla pro běh lhůty v případě vydání rozhodnutí o registraci, a to specificky podle subjektu v návaznosti na ust. § 6 ZDPH a do režimu SME dle ust. § 109bl ZDPH. Pokud osoba povinná k dani splní podmínky registrace dle ust. § 6 odst. 1 (a nesdělí záměr stát se plátcem daně dnem následujícím po dni překročení obratu) nebo odst. 3 písm. a) ZDPH, správce daně vydá rozhodnutí o registraci dle ust. § 129 odst. 1 daňového řádu nejdříve dnem 1. prosince a nejpozději dnem 31. prosince příslušného kalendářního roku (§ 97b odst. 4 ZDPH), v němž byly splněny hmotněprávní podmínky registrace; řízení o registraci tak zůstává u těchto skutkových případů po celou dobu aktivní až do prosince příslušného kalendářního roku, v němž správce daně hromadně zaregistruje ty osoby povinné k dani, které splnily hmotněprávní podmínky registrace dle uvedeného ustanovení v průběhu roku. Pro registrační řízení do režimu SME ustanovení § 109bl ZDPH stanoví, že lhůta k vydání rozhodnutí o registraci nebo změně registračních údajů činí 35 pracovních dnů od nastání podmínek dle písm. a) až d) předmětného ustanovení. Nedodržení lhůt výše uvedených zakládá nečinnost správního orgánu; prostředkem procesní obrany je podání podnětu na nečinnost nejbližší nadřízenému správci daně (§ 38 odst. 1 daňového řádu).

V průběhu registračního řízení k dani z přidané hodnoty správce daně ověřuje správnost i úplnost údajů deklarovaných v přihlášce k registraci, přičemž v případě pochybností může daňový subjekt vyzvat k vysvětlení, doložení, doplnění či změně údajů (§ 128 odst. 1 daňového řádu). Takový postup ověřování je cílem sledovaným a podporovaným unijní judikaturou^{180, 181}, přičemž se jedná o podobnou formu postupu k odstranění pochybností, jako upravuje ust. § 89 daňového řádu pro nalézací řízení¹⁸². Na rozdíl od uvedeného kontrolního postupu se však neseписuje žádný výsledek postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 1 a 2 daňového řádu) a zjištění se zohledňují v rámci meritorního rozhodnutí o registraci.

¹⁸⁰ Rozsudek SDEU ve věci C-527/11 *Ablessio*. 2013, bod 29.

¹⁸¹ Rozsudek SDEU ve věci C-273/11 *Mecsek Gabona*. 2012, bod 63.

¹⁸² ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

Podle toho, zdali bylo výzvě k odstranění pochybností dle ust. § 128 odst. 1 daňového řádu vyhověno ve stanovené lhůtě nebo až po jejím uplynutí, se na přihlášku k registraci hledí jako podanou buď v původní den podání anebo až v den odstranění pochybností (§ 128 odst. 2 daňového řádu). Nevyhoví-li daňový subjekt dané výzvě nebo neodstraní odpovědí pochybnosti správcem daně předestřené, tak tento může přistoupit k vyhotovení nové výzvy k prokázání skutečností dle ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu v rámci procesu dokazování (bližší viz podkapitola 3.4.3), anebo může rovnou přistoupit k vydání rozhodnutí ve věci samé. Vydáním výzvy v registračním řízení se staví lhůta pro vydání rozhodnutí o registraci podle ust. § 34 odst. 1 daňového řádu, a to až do pátého pracovního dne následujícího po dni, kdy osoba zúčastněná na správě daní poskytla požadovanou součinnost.

2.3.3 Konkluze řízení

Vyvrcholením a zakončením registračního řízení je vydání rozhodnutí ve věci. Rozhodnutí správce daně o registraci daňového subjektu dle ust. § 129 odst. 1 a 3 daňového řádu v návaznosti na ust. § 6 až 6e ZDPH a § 6g až 6i ZDPH je toliko individuálním správním aktem s deklaratorními účinky *ex tunc*, který pouze autoritativně konstatuje, že daňový subjekt je nadán některými právy a povinnostmi ve vztahu k ZDPH. V tomto smyslu naň lze pohlížet jako na pouhý formální úkon evidenčního charakteru¹⁸³, jenž nemá vliv na samotnou existenci postavení osoby povinné k dani ani na nárok na odpočet daně¹⁸⁴. Naopak rozhodnutí správce daně o registraci daňového subjektu dle ust. § 129 odst. 1 a 3 daňového řádu v návaznosti na ust. § 5a, § 6f, § 6j až 6l ZDPH a dále dle ust. § 110r, § 110w a § 110bj ZDPH do režimů OSS a SME je individuálním správním aktem s konstitutivními účinky *ex nunc*, který zakládá práva a povinnosti ve vztahu k ZDPH.

Rozhodne-li správce daně zcela v souladu s přihláškou k registraci, rozhodnutí se neodůvodňuje (§ 129 odst. 2 daňového řádu). Jakmile však správce daně rozhoduje odlišně od údajů v přihlášce

¹⁸³ BRANDEJS Tomáš, DRÁBOVÁ Milena, DUŠĚK Michal, HOLUBOVÁ Olga a Milan TOMÍČEK a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 2019.

¹⁸⁴ Rozsudek SDEU ve věci C-438/09 Dankowski. 2010, bod 33 a 38.

k registraci deklarovaných (právní důvod registrace, datum účinnosti registrace, zamítnutí registrace), nebo rozhoduje z moci úřední, pak je třeba rozhodnutí opatřit odůvodněním, což je podmínkou jeho přezkoumatelnosti¹⁸⁵. Odůvodnění rozhodnutí se musí vypořádat s návrhy i námitkami daňového subjektu, obsahovat shrnutí a analýzu skutkového stavu včetně hodnocení důkazních prostředků a právní kvalifikaci v případě rozhodnutí vydaného na základě dokazování (§ 102 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu).

Rozhodnutí o registraci má devolutivní účinek, avšak nemá účinek suspenzivní (§ 109 odst. 5 daňového řádu), ledaže by jej správce daně chybně přiznal (§ 110 odst. 3 daňového řádu). Zvláště však v případech zamítnutí registrace dle některého z obligatorních důvodů bývá v praxi zvykem, že správce daně nevystavuje rozhodnutí o zastavení řízení u již podaných daňových tvrzení k dani z přidané hodnoty, příp. nesankcionuje nepodání daňových tvrzení/kontrolních hlášení a fakticky vyčkává na nabytí právní moci rozhodnutí či výsledek odvolacího řízení. Ačkoliv tedy zákon odkladný účinek nepřiznává, správce daně v praxi mnohdy jedná, jako by přiznán byl.

Řízení o registraci, zahájené na základě podané přihlášky, může technicky vyústit ve čtyři možné scénáře. Správce daně buď registruje plně v souladu s podanou přihláškou, registruje odlišně od údajů v přihlášce deklarovaných (např. jiný právní důvod registrace, odlišné datum účinnosti), zamítne registraci, anebo řízení zastaví, jsou-li pro to dány zákonné důvody (§ 106 odst. 1 daňového řádu). Pokud je rozhodnutí pozitivní, pak správce daně přidělí daňovému subjektu DIČ pro účely daně z přidané hodnoty¹⁸⁶.

Z hlediska výše uvedených scénářů konkluze řízení o registraci představuje zamítnutí registrace nejcitlivější zásah do právní sféry osoby povinné k dani, a to zvláště v případech podané přihlášky k registraci dle některého z obligatorních důvodů registrace, neboť vyústí v popření jejího postavení plátce daně/identifikované osoby, a to i přes případné formální naplnění zákonných znaků tohoto statusu *de lege lata*. Správce daně se může k předmětnému postupu uchýlit tehdy, když daňový

¹⁸⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: Komentář*. 2024, s. 510.

¹⁸⁶ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

subjekt neprokáže splnění zákonných podmínek registrace, neodstraní pochybnosti vznesené správcem daně v rámci řízení¹⁸⁷ nebo jsou zjištěny indicie svědčící o účelovém či podvodném jednání směřujícího ke snaze o zneužití přiděleného DIČ pro účely daně z přidané hodnoty^{188, 189, 190}. Tato situace je v praxi zvláště problematická, neboť může vést ke vzniku jakéhosi právního vakua, v němž osobě, jež nabyla statusu plátce daně/identifikované osoby *ex lege* (§ 6 až 6ea a § 6g až 6i ZDPH), nebyl tento registrační status formálně rozhodnutím potvrzen. Dochází tak ke kolizi mezi hmotněprávním a evidenčním stavem u správce daně, který jediný zpřístupňuje daňovému subjektu přidělené DIČ a zveřejňuje informaci o registračním statusu způsobem umožňujícím dálkový přístup (§ 98 ZDPH). V důsledku této diskrepance se může daňový subjekt ocitnout v situaci právní nejistoty, neboť zákon mu na jedné straně ukládá práva a povinnosti plátce daně/identifikované osoby, zatímco správce daně jejich uplatnění a plnění značným způsobem ztěžuje a nahlíží na daňový subjekt, jako by je ani neměl. Takový stav je v rozporu s principem právní jistoty a oslabuje legitimní očekávání daňových subjektů. Teoreticky může rovněž dojít k sankčním postihům zpětně za neplnění povinností ze ZDPH vyplývajících, které v dobré víře daňový subjekt nerealizoval, neboť vycházel z individuálního správního aktu, zatímco správce daně v průběhu času daňový subjekt zpětně zaregistroval (např. na základě zjištění z vyhledávací činnosti, v důsledku podnětu od jiného správního orgánu).

Rozhodne-li se daňový subjekt i přes zamítavé rozhodnutí o registraci jednat jako plátce daně, vystaví se řadě praktických i právních komplikací, a to jak ve vztahu k přijatým, tak k uskutečněným zdanitelným plněním. Při uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu bude příslušné daňové tvrzení předmětem některého z kontrolních postupů správce daně (§ 85 a 89 daňového řádu), neboť daňový subjekt se bude *prima facie* jevit jako neplátce daně, což znemožňuje nárokovat si odpočet daně dle ust. § 72 odst. 1 ZDPH, byť při splnění materiálních podmínek tímto nárokem disponuje i přes absenci registrace¹⁹¹.

¹⁸⁷ Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 216/2018 – 47. 2018, bod 28, 36, 38 a 39.

¹⁸⁸ Čl. 22 Nařízení Rady EU.

¹⁸⁹ Rozsudek SDEU ve věci C-255/02 Halifax. 2006, bod 71.

¹⁹⁰ Rozsudek SDEU ve věci C-525/11 Mednis. 2012, bod 31.

¹⁹¹ Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 145/2022 – 58. 2024, bod 26 a 27.

V případě uskutečněných zdanitelných plnění nenastane problém u správce daně s ohledem na to, že povinnost priznat daň má i neplátce daně, který vystaví doklad, na němž uvede daň [§ 108 odst. 4 písm. g) ZDPH], avšak potíže nastane v případě povinnosti vystavování daňových dokladů (§ 28 ZDPH) a jejich akceptování ze strany odběratelů daňového subjektu. Odběratelé totiž budou obtížně přistupovat na úhradu daní zatíženého přijatého zdanitelného plnění od neregistrovaného plátce daně, přičemž režim *reverse charge* je z důvodu povinnosti zveřejnění informace o registraci plátce daně úplně vyloučen (§ 92a odst. 6 ZDPH). Ačkoliv při splnění formálních podmínek bude odběratel neregistrovaného dodavatele mít nárok na odpočet daně na vstupu¹⁹², jeho oprávněnost bude předmětem zvýšené pozornosti příslušného správce daně odběratele, jelikož kontrolní hlášení nahlásí uvedení daňového dokladu od neplátce daně. Současně se dále odběratel vystavuje riziku ručení za neuhrazenou daň dodavatelem v případě platby na jeho bankovní účet [§ 109 odst. 2 písm. c) bod 2 ZDPH], neboť tento nebude z důvodu absence registrace zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup (§ 96 odst. 2 ZDPH). Pro odběratele daňového subjektu předmětná situace toliko představuje pouze riziko a nadbytečnou zátěž.

Pokud daňový subjekt obdrží zamítavé rozhodnutí o registraci, je nasnadě, aby prvotně znovu nahlédl na skutkový stav svého případu v kontextu s důvody, které správce daně vedly k zamítnutí registrace a sám objektivně posoudil, zda hmotněprávní podmínky naplnil. V případě, že je daňový subjekt přesvědčen o splnění materiálních podmínek registrace, měl by jednat v souladu s vlastním právním přesvědčením (tj. v kongruenci s registračním statutem, který mu zákon přisuzuje) a postupovat procesně aktivně. Bezodkladně by měl podat řádný opravný prostředek a společně s ním doložit a navrhnout veškeré důkazní prostředky (dosud neprovedené), které svědčí jeho narativu; na rozdíl od správního řádu (§ 82 odst. 4) umožňuje daňový řád realizaci rozsáhlého dokazování a předkládání nových důkazních prostředků, které mohly být uplatněny dříve, i v rámci odvolacího řízení. Současně by se daňový subjekt měl pokusit aktivně jednat s prvostupňovým správcem daně (telefonicky, osobně) a snažit se zvrátit předchozí zamítavé rozhodnutí prostřednictvím autoremedury (§ 113 odst. 1

¹⁹² Rozsudek SDEU ve věci C-438/09 Dankowski. 2010, bod 33 a 38.

daňového řádu), jako jednoho z časově nejrychlejších řešení nastalé situace. Odvolací řízení před nadřízeným správcem daně je velmi zdoluhavým procesním postupem, který je sice formálně ohraničen lhůtou 6 měsíců interním pokynem MFČR¹⁹³; tato však bývá mnohdy překračována. V praxi se lze poměrně často setkat také s postupem, kdy sám prvostupňový správce ponouká daňový subjekt, aby se vzdal práva na odvolání (§ 111 odst. 1 daňového řádu), případně vzal jím podané odvolání zpět (§ 111 odst. 2 daňového řádu) a podal novou přihlášku k registraci, které bude obratem vyhověno. Motivem takového jednání je primárně pohodlnost příslušné úřední osoby prvostupňového správce daně, pro kterou je procesně a administrativně jednodušší vystavit rozhodnutí o registraci postupem dle ust. § 129 odst. 2 daňového řádu nežli sepisovat rozhodnutí o odvolání dle ust. § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu s nutností pregnantního odůvodnění. Na přihlášku k registraci s obdobnými údaji, podanou v odvolací lhůtě, se dle metodických pokynů hledí jako na odvolání dle ust. § 109 odst. 1 daňového řádu, které obsahuje vady, jež je třeba odstranit postupem dle ust. § 112 odst. 2 daňového řádu. Nově podaná přihláška k registraci v průběhu probíhajícího odvolacího řízení je doplněním odvolání, jelikož v jeden moment lze aktivně vést pouze jedno registrační řízení u jedné konkrétní daně¹⁹⁴.

2.4 Řízení o změně registračních údajů/zrušení registrace

Řízení o změně registračních údajů, včetně řízení o zrušení registrace, představují zbývající dvě dílčí řízení registračního procesu. Ačkoliv mezi nimi existují materiálně-právní diference, které by mohly odůvodnit jejich rozčlenění do samostatných podkapitol, zákonodárce je koncipuje jako součást jednoho režimu: „*Zákon v podstatě směřuje oznámení o změně registračních údajů s návrhem na zrušení registrace,*“¹⁹⁵ a proto jsou v předmětné podkapitole uvedeny společně v duchu zákonné dikce. I v tomto případě lze předmětná řízení členit

¹⁹³ MFČR. Pokyn MF-5 o stanovení lhůt při správě daní č.j. MF-21968/2015/39. 2015, s. 99.

¹⁹⁴ Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 145/2022 – 58. 2024, bod 28.

¹⁹⁵ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

z hlediska časové posloupnosti na tři fáze, a to zahájení řízení, průběh řízení a konkluzi řízení, přičemž účelem je buď zaznamenání změny v registračních údajích, anebo rozhodnout ve věci zrušení registrace ke konkrétní dani.

2.4.1 Zahájení řízení

Registrační řízení ve věci změny registračních údajů nebo zrušení registrace lze taktéž jako řízení o registraci zahájit buď v souladu se **zásadou dispoziční** doručením formulářového podání daňového subjektu (tj. oznámení o změně registračních údajů, žádosti o zrušení registrace) ve smyslu ust. § 71 a 72 daňového řádu místně příslušnému správci daně, anebo dle **zásady oficiality** z moci úřední správcem daně prvním úkonem ve věci (buď vydáním oznámení o zahájení řízení, výzvy ke splnění registrační povinnosti nebo meritorního rozhodnutí). Procesní režim řízení včetně práv a povinností jeho účastníků se přitom nijak neliší v závislosti na tom, zda bylo řízení zahájeno na návrh či z moci úřední.

Oznámení o změně registračních údajů a žádost o zrušení registrace jsou oboje samostatným formulářovým podáním (§ 72 odst. 1 daňového řádu) v podobě tiskopisu vydaného MFČR, které musí být podáno výhradně elektronicky v souladu s ust. § 101a odst. 2 ZDPH, a to předepsaným způsobem, ve stanoveném formátu (.xsd) a struktuře (.xml), jinak se jedná o neúčinné podání (§ 101a odst. 4 ZDPH). Případné vady podání tohoto typu nelze odstranit postupem dle ust. § 74 odst. 1 daňového řádu; správce daně na podání nahlíží, jako by nebylo učiněno¹⁹⁶. I v tomto případě je relevantní prováděcí předpis k zmocňovacímu ustanovení § 72 odst. 4 a 5 daňového řádu, který stanoví podrobnosti údajů, jejich uspořádání a elektronický formát, jímž je vyhláška č. 457/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. FSČR vydala specificky k formátu a struktuře datových zpráv vlastní pokyn č. GFŘ-D-50¹⁹⁷, avšak jak již bylo uvedeno v podkapitole 2.3.1, interní normativní akt nelze považovat

¹⁹⁶ BRANDEJS Tomáš, DRÁBOVÁ Milena, DUŠEK Michal, HOLUBOVÁ Olga a Milan TOMÍČEK a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 2019.

¹⁹⁷ FSČR. *Pokyn GFŘ-D-50 kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy*. 2021.

za právně závazný pro subjekty stojící mimo organizační strukturu FSČR^{198, 199, 200}.

V praxi může docházet ke specifickým situacím, kdy formulářové podání oznámení o změně registračních údajů, nepodané v souladu s ust. § 101a odst. 2 ZDPH, obsahuje jak údaje vztahující se k obecným registračním údajům, tak k dani z přidané hodnoty; v takovém případě správce daně vyzve daňový subjekt v souladu s ust. § 74 odst. 1 písm. c) nebo d) daňového řádu k odstranění těch vad podání, které se netýkají daně z přidané hodnoty, přičemž ve zbytku je proň podání neúčinné *per se*. Rovněž může docházet k situacím, kdy daňový subjekt, registrovaný k DPH a bez zpřístupněné datové schránky *ex lege* (např. zapsaný spolek), podá formulářové podání oznámení o změně registračních údajů, které bude obsahovat změny obecných registračních údajů včetně těch ve vztahu k dani z přidané hodnoty, písemně. V tomto případě by pro správce daně bylo podání účinné co do obsahu týkajícího se obecných registračních údajů (pro zapsané spolky se neuplatní ust. § 72 odst. 6 daňového řádu), přičemž ve zbytku by opět bylo v návaznosti na ust. § 101a odst. 2 ZDPH neúčinné.

Daňový subjekt má v návaznosti na ust. § 127 odst. 1 daňového řádu oznamovací povinnost ve vztahu ke změně údajů včetně podání žádosti o zrušení registrace, jsou-li pro to dány zákonné důvody, přičemž v těchto případech je povinen učinit podání oznámení o změně registračních údajů (§ 127 odst. 2 daňového řádu). NSS dovedil, že v případě **obligatorního** podání žádosti o zrušení registrace (např. z důvodu ukončení ekonomické činnosti) je daňový subjekt povinen podat tuto žádost elektronicky ve stanoveném formátu a struktuře podle ust. § 101a odst. 2 ZDPH, zatímco v případě **fakultativního** podání žádosti o zrušení registrace (např. nedosažení povinné částky obratu dle ust. § 6 ZDPH) takto postupovat nemusí, tedy není povinen podat formulářové podání ve stanoveném formátu a struktuře²⁰¹. Výklad NSS se tímto značně rozchází se správní praxí, v jejímž rámci správce daně běžně posuzuje i fakultativní žádosti o zrušení registrace z hlediska

¹⁹⁸ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

¹⁹⁹ Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 210/2022 – 62. 2023, bod 13 a 14.

²⁰⁰ Rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 71/2018 – 38. 2019, bod 18.

²⁰¹ Rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 151/2021 – 36. 2021, bod 25-33.

formy, struktury a formátu podání, přičemž nejsou-li tyto podmínky splněny, podání je považováno za neúčinné. Ačkoliv novelou ZDPH došlo k úpravě ust. § 101a ZDPH a založení nového ust. § 107b ZDPH ve věci společných ustanovení o zrušení registrace plátce daně a identifikované osoby na žádost, tak tyto nijak neadresují povinnost daňového subjektu žádat o zrušení registrace prostřednictvím podání oznámení o změně registračních údajů. Stále tak je třeba se řídit obecnou právní úpravou, která stanoví, že oznámení o změně registračních údajů ve stanoveném formátu a struktuře má povinnost podat pouze ten, koho k tomu vedou zákonné důvody (§ 127 odst. 1 a 2 daňového řádu).

Oznamovací povinnost musí být splněna do 15 dnů ode dne nastání změn registračních údajů, a to výhradně prostřednictvím formulářů „Oznámení o změně registračních údajů“ (tiskopis č. 25 5111 MFin 5111 – vzor č. 9) a „Žádost o zrušení registrace“ (tiskopis č. 25 5129 MFin 5129 – vzor č. 7). V praxi se bude nejčastěji jednat o ukončení činnosti²⁰² a nahlášení změny bankovních účtů²⁰³, přičemž není třeba oznamovat změnu údajů, k nimž má správce daně automatizovaný přístup – tj. zejména údaje vedené ve veřejných rejstřících (§ 127 odst. 4 daňového řádu)²⁰⁴.

Právní důvody zrušení registrace k dani z přidané hodnoty na základě žádosti jsou pro plátce daně uvedeny v ust. § 106 odst. 1, 4, 5 a 6 ZDPH, pro identifikované osoby v ust. § 107a ZDPH, pro skupiny v ust. § 106e odst. 1 ZDPH, pro režim OSS v ust. § 110s ZDPH a finálně pro režim SME v ust. § 109bn ZDPH. Konkrétní okolnosti, zakládající důvody pro zrušení registrace, se v jednotlivých ustanoveních liší, avšak obecně lze konstatovat, že zrušení registrace přichází v úvahu tehdy, kdy odpadnou důvody, které k registraci vedly. Typicky se jedná o případy, kdy osoba registrovaná k dani přestane uskutečňovat ekonomickou činnost, nedosáhne rozhodného obrátu, nesplní podmínky pro pokračování ve zvláštním režimu společně s dalšími specifickými důvody. Plátcí daně a identifikované osoby jsou povinny prokázat, že splňují podmínky pro zrušení registrace (§ 107b odst. 1 ZDPH).

²⁰² VANČUROVÁ Alena, LÁCHOVÁ Lenka a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. 2020, s. 85.

²⁰³ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

²⁰⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: Komentář*. 2024, s. 604.

V případě zahájení řízení z moci úřední se postup v praxi liší podle toho, zdali se z hlediska obsahu vede řízení o změně registračních údajů nebo řízení o zrušení registrace. Pokud daňový subjekt neoznámí změnu registračních údajů, kterou měl povinnost učinit, pak správce daně provede tuto změnu samostatně a formou úředního záznamu (§ 129 odst. 4 daňového řádu)²⁰⁵. Pokud správce daně z vlastní úřední činnosti zjistí, že daňový subjekt splňuje hmotněprávní podmínky pro zrušení registrace k dani z přidané hodnoty *ex lege*, pak formálně zahájí řízení v souladu s ust. § 91 odst. 1 a 2 daňového řádu doručením oznámení daňovému subjektu se stanovením přiměřené lhůty k vyjádření. Správce daně zpravidla nepřistupuje k vydání rozhodnutí ve věci coby prvního (a posledního) úkonu v řízení, neboť zrušení registrace pro daňový subjekt představuje závažné a dalekosáhlé důsledky podobně jako rozhodnutí o přidělení statusu o nespolehlivém plátcí, pročez by zahájení řízení doručením rozhodnutí ve věci samé nebylo v souladu s principem proporcionality²⁰⁶. Novelou ZDPH bylo navíc stanoveno, že daňový subjekt, kterému byla zrušena registrace plátce daně z moci úřední z důvodu závažného porušování povinností vztahujících se ke správě daně, se stane nespolehlivou osobou ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o zrušení registrace (§ 106aa odst. 4 ZDPH)²⁰⁷.

Právní důvody zrušení registrace k dani z přidané hodnoty z moci úřední jsou pro plátce daně uvedeny v ust. § 106 odst. 1, 2 a 3 ZDPH, pro identifikované osoby v ust. § 107 ZDPH, pro skupiny v ust. § 106e odst. 3 ZDPH, pro režim OSS v ust. § 110t ZDPH a finálně pro režim SME v ust. § 109bn odst. 4 ZDPH. Zrušení registrace z moci úřední přichází v úvahu zejména tehdy, pokud daňový subjekt dlouhodobě nevykonává ekonomickou činnost, neuskutečňuje plnění spadající do obratu a nedodržuje podmínky stanovené zákonem pro zvláštní režimy. Typickým důvodem bývá rovněž závažné porušení povinností vztahujících se ke správě daně (nepodávání daňových tvrzení ani přes výzvy správce daně, dlouhodobé neplnění si povinností ve vztahu k DPH aj.) při současném nedosažení povinného obratu dle ust. § 6 odst. 1 ZDPH

²⁰⁵ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

²⁰⁶ Rozsudek KS sp. zn. 30 Af 79/2016 – 63. 2018, bod 32.

²⁰⁷ PSČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 461/2024 Sb.* 2024, s. 279.

za bezprostředně předcházející kalendářní rok [§ 106 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDPH].

2.4.2 Průběh řízení

Na rozdíl od přihlášky k registraci daňový řád ani ZDPH nestanoví explicitní procesní lhůtu pro vydání rozhodnutí o podaném oznámení o změně registračních údajů a žádosti o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty; ustanovení § 129 odst. 1 daňového řádu upravuje 30denní lhůtu k vydání rozhodnutí výslovně ode dne podání přihlášky k registraci. Ani Pokyn č. MF-5, jímž se stanoví lhůty obvyklé při správě daní, pro uvedené úkony žádnou zvláštní lhůtu nestanoví. Absence obecné procesní lhůty v daňovém řádu reflektuje záměr zákonodárce omezit nadbytečný formalismus a zachovat pružnost správy daní²⁰⁸. Správce daně je však i přesto povinen postupovat v souladu se zásadou rychlosti a hospodárnosti (§ 7 odst. 1 a 2 daňového řádu), jakož i v souladu s Čl. 38 odst. 2 LZPS, který zakotvuje právo každého na projednání věci bez zbytečných průtahů. Podle ust. § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu je správce daně v nečinnosti, pokud neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá. Je-li tedy pro vydání rozhodnutí o registraci stanovena v ust. § 129 odst. 1 daňového řádu třicetidenní lhůta, lze analogicky dovodit, že tatáž lhůta představuje obvyklý časový rámec i pro provedení registračního úkonu ve věci změny údajů či zrušení registrace. Zásada rychlosti a hospodárnosti se bude promítat i v případě řízení zahájených z moci úřední, kde správci daně žádná explicitní lhůta k provedení úkonu taktéž neplyne.

I v případě řízení o změně registračních údajů a o zrušení registrace správce daně ověřuje správnost a úplnost údajů ve formulářových podáních deklarovaných, přičemž daňový subjekt může vyzvat k vysvětlení, doložení, doplnění či změně údajů (§ 128 odst. 1 daňového řádu)²⁰⁹. Postup k odstranění pochybností ve věci registračních údajů bude v praxi zahajován spíše výjimečně, a to převážně ve vztahu k nahlášení adresy skutečného sídla ve smyslu ust.

²⁰⁸ Ondříšek in LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: Komentář*. 2024, s. 176.

²⁰⁹ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

§ 4 odst. 1 písm. i) ZDPH (blíže viz podkapitola 3.4.2). Naopak ve věci žádosti o zrušení registrace bývá postup k odstranění pochybností zahajován podstatně častěji, neboť dle ust. § 107b odst. 1 ZDPH mají plátcí daně a identifikované osoby povinnost prokázat, že splňují podmínky pro zrušení registrace, přičemž ne vždy lze toto verifikovat přímo ze spisového materiálu [např. v žádosti je uveden důvod ukončení uskutečňování ekonomické činnosti, ale daňový subjekt má stále aktivní živnostenské oprávnění nebo není v likvidaci; v žádosti je uveden důvod nedosažení povinné částky obratu, ale ze souhrnu daňových tvrzení k DPH překročení obratu vyplývá; v žádosti o zrušení registrace plátce daně je uvedeno, že si daňový subjekt nepřeje stát identifikovanou osobou po zrušení registrace plátce, ale v předchozím zdaňovacím období vykázal přijetí služby s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku – viz ust. § 107a písm. a) bod 1 ZDPH společně s ust. § 107b odst. 5 písm. a) ZDPH].

Specificky poslední příklad je zajímavým případem situace, kdy správce daně rozhoduje v souladu se zásadou dispoziční (§ 129 odst. 1 daňového řádu) a oficiality (§ 129 odst. 3 daňového řádu) zároveň. Splňuje-li osoba povinná k dani podmínky zrušení registrace plátce daně, ale současně splňuje podmínky registrace identifikované osoby, přičemž v žádosti o zrušení registrace neuvede, že se chce po zrušení registrace plátce daně stát identifikovanou osobou, pak je správce daně povinen v návaznosti na ust. § 107b odst. 5 písm. a) ZDPH konat z moci úřední a daňový subjekt jako identifikovanou osobu zaregistrovat. Rozhodnutí o žádosti o zrušení registrace bude v takovém případě mít dva výroky – první ve vztahu ke zrušení registrace plátce daně a druhý ohledně registrace identifikované osoby *ex offio*. Vzhledem k tomu, že podle ust. § 107b odst. 2 ZDPH není přípustné proti rozhodnutí, kterým se ruší registrace plátce daně/identifikované osoby na žádost, podat opravné prostředky, bude mít rozhodnutí současně dvě poučení. Proti výroku ve věci zrušení registrace plátce daně nebude přípustné uplatnit opravné prostředky, neboť se rozhoduje plně v souladu se žádostí daňového subjektu (§ 107b odst. 2 ZDPH), avšak proti rozhodnutí o registraci identifikované osoby dle ust. § 107b odst. 5 písm. a) ZDPH budou opravné prostředky přípustné, jelikož správce daně nebude rozhodovat v souladu se žádostí daňového subjektu.

2.4.3 Konkluze řízení

Zakončení řízení o změně registračních údajů a o zrušení registrace se liší v návaznosti na dílčí typ řízení a jeho vyústění. Rozhoduje-li správce daně v souladu s oznámením o změně registračních údajů, činí tak formou úředního záznamu (§ 129 odst. 4 DŘ), jenž nepředstavuje rozhodnutí ve smyslu ust. § 101 daňového řádu, a proto proti němu nelze uplatnit řádný opravný prostředek (§ 109 odst. 1 daňového řádu)²¹⁰, v důsledku čehož přichází v úvahu toliko postup podle ust. § 261 daňového řádu (stížnost), popřípadě podání správní žaloby podle ust. § 82 SŘS. V praxi je technicky možné, aby nastala situace, kdy se správce daně rozhodne nevyhovět oznámení o změně registračních údajů – v takovém případě vydá formální rozhodnutí s odůvodněním, proti němuž bude přípustné uplatnit řádný opravný prostředek v návaznosti na ust. § 109 odst. 1 daňového řádu²¹¹. Řízení o zrušení registrace je vždy zakončeno formálním rozhodnutím, ať již plně vyhovujícím, vyhovujícím odlišně od žádosti, zamítajícím nebo zastavujícím řízení.

V případě rozhodnutí o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty zcela v souladu s žádostí o zrušení registrace se rozhodnutí neodůvodňuje (§ 129 odst. 2 daňového řádu). Jakmile správce daně rozhoduje o žádosti odlišně, pak je zapotřebí rozhodnutí odůvodnit, a to i v případě, že správce daně dospěje k daňovým subjektem požadovanému výsledku, ale odlišným způsobem (např. nevyhovění žádosti o zrušení registrace z důvodu avizovaného a neprokázaného ukončení činnosti, ale vyhovění z důvodu nedosažení povinné částky obrátu). Jak již bylo uvedeno v podkapitole 2.3.3, řádné odůvodnění rozhodnutí je podmínkou jeho přezkoumatelnosti²¹².

Na rozhodnutí o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty dopadá zvláštní procesní rámec dle ZDPH, jenž představuje *lex specialis* vůči obecné procesní úpravě daňového řádu, a stanoví výjimky jak ve vztahu k možnosti uplatnění řádného opravného prostředku, tak i jeho

²¹⁰ MATYÁŠOVÁ, Lenka a Marie Emilie GROSSOVÁ. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. 2015. s. 479.

²¹¹ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

²¹² LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: Komentář*. 2024, s. 510.

suspenzivního účinku. Při zrušení registrace plátce daně/identifikované osoby plně v souladu se žádostí o zrušení registrace nelze uplatnit řádný opravný prostředek (§ 107b odst. 2 ZDPH)²¹³, přičemž obdobné platí i pro režim SME (§ 109bn odst. 5 ZDPH); u skupin a režimu OSS není podání odvolání vyloučeno ani při plně vyhovujícím rozhodnutí, které je v souladu s žádostí. V případě zrušení registrace plátce daně/identifikované osoby z moci úřední zákon specificky přiznává odkladný účinek (§ 106 odst. 7 ZDPH; § 107 odst. 2 ZDPH), tedy osobě povinné k dani zůstává status plátce daně/identifikované osoby, dokud není rozhodnuto o odvolání; pro skupiny a režimy OSS/SME žádný odkladný účinek přiznán není.

2.5 Opravné a dozorčí prostředky

Opravné, mimořádné opravné a dozorčí prostředky jsou z hlediska legislativně technické struktury daňového řádu upraveny v Části druhé, Hlavě VII, Dílu 1, 2, 3 a 4. Proti nepravomocnému rozhodnutí lze uplatnit řádný opravný prostředek, čímž se rozumí odvolání a rozklad [§ 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu]. Proti pravomocnému rozhodnutí může daňový subjekt využít mimořádný opravný prostředek v podobě návrhu na povolení obnovy řízení [§ 108 odst. 1 písm. b) daňového řádu]; správce daně má k dispozici dozorčí prostředky v podobě nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí [§ 108 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Zatímco obnova řízení slouží k vyhodnocení nových skutečností, tak účelem přezkumného řízení je přehodnocení skutečností již známých. Ačkoliv na zahájení přezkumného řízení coby dozorčího prostředku ochrany není ze strany osoby zúčastněné na správě daní právní nárok, nelze se jeho zahájení dovolat u soudu a proti postupu správce daně je primárně nutno brojit opravnými prostředky²¹⁴, správce daně je povinen se podnětem k přezkumu řádně zabývat. Přezkumné řízení tak může být zahájeno i v případě, že daňový subjekt nevyužil řádný opravný prostředek, avšak v důsledku podaného podnětu správce daně zjistí, že rozhodnutí je zatíženo vadami zákonnosti.

²¹³ NOVOTNÁ, Monika a Václav OLŠANSKÝ. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 2021, s. 683.

²¹⁴ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

Zatímco odvolání může příjemce rozhodnutí (§ 101 odst. 3 ve spojení s ust. § 109 odst. 1 daňového řádu) podat pouze v zákonem stanovené lhůtě 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, pokud zákon nestanoví jinak²¹⁵, v případě návrhu na povolení obnovy řízení musí být dodržena pravidla objektivní a subjektivní lhůty (§ 119 odst. 4 a § 118 odst. 2 daňového řádu), přičemž současně musí nastat některá ze specifických podmínek dle ust. § 117 odst. 1 daňového řádu. V praxi nebývá neobvyklé, že osoba povinná k dani v průběhu času přijde na to, že splnila hmotněprávní podmínky registrace plátce daně nebo identifikované osoby dříve, než k jakému datu účinnosti byla formálně registrována (např. využití služeb reklamy od Meta Platforms Ireland Limited před datem registrace) – takové případy jsou důvodem pro zahájení obnovy řízení dle ust. § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Novela ZDPH zakotvila nové ust. § 97b odst. 5, které stanoví, že stala-li se osoba povinná k dani plátcem daně nebo identifikovanou osobou dříve než po vydání rozhodnutí o registraci dle ust. § 6 odst. 1 a 3 písm. a) ZDPH, pak správce daně nahradí původní rozhodnutí o registraci rozhodnutím novým; obnova řízení se tak v těchto případech již neuplatní.

V kontextu odvolacího řízení je nasnadě specificky poukázat na ust. § 115 odst. 1 daňového řádu, které pro odvolací orgán zakotvuje hned dvě možnosti využití správního uvážení. Prvním je možnost provést vlastní dokazování za účelem doplnění podkladů do spisu, případně k odstranění vad řízení. Odvolací řízení při správě daní je postaveno na principu apelace, přičemž odvolací orgán může rozsáhle doplňovat řízení a široce napravovat odstranitelné vady za účelem splnění základního cíle správy daní ve smyslu ust. § 1 odst. 2 daňového řádu²¹⁶, zatímco není omezen odvolacími námitkami ani zásadou *reformatio in peius*, což konstatuje i judikatura NSS^{217, 218} a rozhodnutí soudů nižší instance²¹⁹. V kontextu odvolacího řízení ve věci registrace k dani z přidané hodnoty odvolací orgán tradičně doplňuje podklady do spisu, přičemž daňový subjekt má v rámci odvolacího řízení v podstatě

²¹⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. Daňový řád: Komentář. 2024, s. 533.

²¹⁶ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

²¹⁷ Rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 15/2007 – 75. 2009, bod 34.

²¹⁸ Rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 142/2014 – 28. 2014.

²¹⁹ Rozsudek KS sp. zn. 15 Af 8/2014 – 62. 2016.

druhou šanci efektivně předejít své skutkové i právní argumenty, navrhnout nové důkazní prostředky a usilovat o zvrácení rozhodnutí prvostupňového správce daně. Tímto se právní úprava odvolacího řízení v daňovém řádu významně liší od správního řádu (§ 82 odst. 4), v jehož rámci obecně nelze přihlížet ke skutečnostem a návrhům důkazních prostředků, které mohly být účastníkem v řízení uplatněny již dříve (tzv. neúplná apelace)²²⁰.

Druhým je možnost pověřit prvostupňového správce daně k doplnění podkladů do spisu nebo odstranění vad řízení se stanovením přiměřené lhůty k provedení. Tento postup je v praxi ze strany OFŘ velmi často aplikován, přičemž z hlediska přípustnosti musí být v souladu se zásadou hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu)²²¹ a zásadou dvojinstančnosti – nelze prvostupňového správce daně například pověřit k provedení úkonu a následnému hodnocení zjištěných skutečností a důkazních prostředků, neboť to by ingerovalo do rozhodovací činnosti odvolacího orgánu²²². Současně by se mělo pamatovat na ust. § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, podle kterého by se úřední osoba neměla podílet na řízení nebo jiném postupu, pokud se na některém z nich podílela již na jiném stupni. Teoreticky by prvostupňový správce daně měl pověřit odlišnou úřední osobu k provedení úkonu v odvolacím řízení od té, která činila úkony v prvním stupni. Toto se v praxi příliš často neděje, neboť je zvykem, že prvostupňový správce daně zpravidla přidělí požadavek doplnění úkonů v odvolacím řízení té úřední osobě, která daný případ řešila dříve a je s ním obeznámena nejlépe. Podle NSS však takový postup sám o sobě nezakládá důvod podjatosti, neboť účelem pověření prvostupňového správce daně k doplnění řízení je rychlé a efektivní odstranění vad rozhodnutí, přičemž je racionální, aby tyto úkony činila tatáž úřední osoba, která byla s věcí dříve obeznámena. Jedná se o zákonem předvídanou výjimku z obecné zásady oddělení instancí, přičemž předmětný postup nezakládá „systémovou“ podjatost úřední osoby^{223, 224}.

²²⁰ Rozsudek NSS sp. zn. 5 As 7/2011 – 48. 2011.

²²¹ PSČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb.* 2008, s. 79.

²²² Nález ÚS sp. zn. IV. ÚS 493/06 – 1. 2007, bod 24.

²²³ Rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 172/2017 – 59. 2018, bod 73.

²²⁴ Rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 122/2018 – 32. 2020, bod 32-36.

3 Kontrolní postupy správce daně při registraci

3.1 Účel prověřování registrací

Rámcový účel a důvod prověřování přihlášek k registraci byl nastíněn již Generálním finančním ředitelstvím ve zprávě „Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty“ z roku 2017, která byla prostřednictvím dodatků následně celkem třikrát aktualizována. Ve zprávě je akcentováno riziko systematického zapojování účelově registrovaných subjektů do transakčních struktur s fiktivním či neprůhledným ekonomickým obsahem, jejichž primárním účelem není realizace reálné ekonomické činnosti, nýbrž generování neoprávněných daňových výhod z registrace k dani z přidané hodnoty vyplývajících. Důsledné prověřování přihlášek k registraci má v tomto kontextu plnit funkci preventivního filtru, jehož cílem je zamezit vstupu rizikových entit do systému DPH, a tím mitigovat rizika spojená s organizovanými podvody na dani z přidané hodnoty. Současně zpráva deklaruje, že cílem aplikace kontrolních postupů správce daně v rámci registračního řízení k dani z přidané hodnoty není presumptivně nahlížet na podané přihlášky k registraci prizmatem daňového podvodu či snad předjímat účelové zneužití identifikačního čísla k DPH k neoprávněnému čerpání daňových výhod a ani *a priori* vnímat žadatele o registraci jako subjekty potenciálně jednající se záměrem v rozporu s principem *bona fide*²²⁵. Kontrolní postupy správce daně v rámci registračního řízení mají být aplikovány selektivně, a to výlučně v případech, kdy na základě analytického vyhodnocení vstupních údajů (obsahu přihlášky k registraci, přiložených dokumentů a informací z veřejných a neveřejných evidencí) vzniknou konkrétní pochybnosti o správnosti, úplnosti či věrohodnosti deklarovaných registračních údajů, dokumentů nebo o skutečném záměru podání přihlášky k registraci.

Kontrolní postupy při registračním řízení k dani z přidané hodnoty přitom nejsou vyhrazené pouze České republice, neboť probíhají i v některých jiných členských státech Evropské unie.

²²⁵ FSČR. *Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty*. 2023a, s. 5.

S prověřováním přihlášek k registraci k DPH se tak lze například přímo setkat v Polské republice²²⁶, Irské republice²²⁷ a Italské republice²²⁸, které všechny určitým způsobem implementovaly postupy a mechanismy předběžného prověřování žadatelů o registraci k dani z přidané hodnoty a jejich přihlášek. Tuzemský přístup tudíž není solitérním aktem jednoho revoltujícího členského státu evropského společenství, ale integrální součástí širší unijní snahy o systematické předcházení daňovým podvodům a kochraně fiskální rovnováhy i důvěry v systém daně z přidané hodnoty. V této souvislosti lze prověřování přihlášek k registraci zároveň chápat jako jeden z funkčních nástrojů napomáhajících ke snižování tzv. VAT Gap²²⁹, tedy rozdílu mezi očekávaným a skutečně vybraným objemem daně z přidané hodnoty.

Jak v rámci tuzemských metodických a analytických dokumentů, tak unijních předpisů, je prověřování přihlášek k registraci k dani z přidané hodnoty chápáno především ve vztahu k zamezení manifestace daňových podvodů na DPH^{230, 231}. V praxi však daňové správě prospívají další účinky prověřování registračních řízení k dani z přidané hodnoty, které nebývají v odborné diskusi příliš často zmiňovány. Prvním je zvýšení četnosti správných registrací k dani z přidané hodnoty; ZDPH je komplexní právní předpis, jehož interpretace bývá v aplikační praxi nezřídka nesprávná, pročež prověřování registrací k dani z přidané hodnoty pomáhá identifikovat a korigovat nesprávně vyplněné, neúplné či jinak vadné přihlášky. Tímto se zvyšuje šance na to, že daňové subjekty budou registrovány korektně, tedy v souladu se zákonnými podmínkami a na základě relevantních údajů, což přispívá ke správnému fungování systému daně z přidané hodnoty jako celku, zejména pak k účinnějšímu a spravedlivějšímu výběru daně.

²²⁶ Ministerstwo Finansów. *Głos podatnika: Rejestracja VAT poprzez CEIDG*. 2020.

²²⁷ Office of the Revenue Commissioners. *Guidelines for VAT Registration: Part 38-01-03b*. 2024, s. 4.

²²⁸ Agenzia delle Entrate. *Provvedimento n. 156803/2023*. 2023, s. 1-4.

²²⁹ European Commission. *VAT Gap*. 2024a, s. 1 a 2.

²³⁰ FSČR. *Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty*. 2023a, s. 5.

²³¹ Čl. 22 Nařízení Rady EU.

Druhým a hodnotnějším účinkem, soliterně pro správce daně, je informační lustrace a shromažďování informací o daňových subjektech již v rané fázi jejich vstupu do systému daně z přidané hodnoty. Mezi situacemi, kdy správce daně posuzuje skutečnosti deklarované v daňovém tvrzení bez jakékoliv předchozí znalosti osoby povinné k dani, a stavem, kdy disponuje informacemi získanými v rámci registračního řízení (například ohledně organizační struktury, podnikatelského záměru, ekonomického zázemí či personálního obsazení), existuje zásadní kvalitativní rozdíl. Tato předběžná informační báze zvyšuje efektivitu následných dozorových činností a umožňuje správci daně pružněji identifikovat případné nesrovnalosti nebo anomálie v daňovém chování subjektu, čímž významně přispívá k prevenci i včasné detekci daňových rizik.

3.2 Legitimita a zákonnost kontrolních postupů při registraci

Podrobné a frekventované prověřování přihlášek k registraci k DPH začalo být předmětem pozornosti tuzemských správců daně od druhé poloviny roku 2015, což se krátce nato dostalo do popředí zájmu některých médií, které zpochybňovaly účelnost a legitimitu těchto postupů^{232, 233, 234}, přičemž předmětný zájem mohl být navíc nešťastně umocněn dalším administrativním břemenem, jež bylo s tímž obdobím spojeno, a to povinností podávat od 01.01.2016 kontrolní hlášení²³⁵. Zvláště v počátečních letech po jejich zavedení docházelo k plošnému prověřování žadatelů o registraci, přičemž nezřídka byly vyhotovovány tzv. blanketní výzvy, obsahující generická odůvodnění a obecné výroky se specifikací rigidních požadavků, které postrádaly vazbu na konkrétní skutkový stav. Takový paušalizující přístup byl v rozporu se zásadou přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu), přičemž existence oprávněných pochybností nemůže být dovozena z pouhé citace

²³² e15. *Finanční úřady brzdí registraci k DPH, pak zpětně vyměřují penále*. 2016.

²³³ LICHNOVSKÝ, Ondřej. „Agresivní“ registrace k DPH je neudržitelná. 2016.

²³⁴ MORÁVEK, Daniel. *Připravte se, že vás finančák při dobrovolné registraci k DPH „vysvlékne donaha“*. 2016.

²³⁵ VEJVODOVÁ, Alžběta. *Lustrace podnikatelů: Na boji státu proti podvodům s DPH tratí poctiví*. 2016.

zákonného ustanovení či z lakonického tvrzení o existenci pochybností²³⁶. Tyto nedostatky lze přičíst mimo jiné tehdejší absenci ustálené správní praxe a také jisté nezkušenosti úředních osob registračních oddělení, jejichž dosavadní náplň práce se od administrativních a evidenčních úkonů rázem rozšířila o činnost kontrolní, již dosud neprováděly.

Postupem času se však správní praxe ve věci registračních řízení k DPH začala podstatně kultivovat, a to v důsledku přijetí interních metodických materiálů, nabytím zkušeností úředních osob z registračních oddělení, rozsudků soudů, a zvláště pak v důsledku rozhodovací činnosti Odvolacího finančního ředitelství. To jakožto orgán odvolací instance začalo ve svých rozhodnutích technokraticky vymezovat mantinely legitimacy postupu při prověřování přihlášek k registraci a důsledně odmítalo excesy spočívající v dogmatickém formalismu či mechanickém přenášení důkazního břemene na žadatele bez existence konkrétně artikulovaných a důvodných pochybností. Rozhodovací praxe OFŘ tak působila coby procesní vodítko pro prvostupňové správce daně a současně jako korektiv jejich postupu přispívající ke sjednocení a právně konformní aplikaci postupů.

V zájmu zajištění realizace procesních postupů při registračních řízeních v souladu se zásadou přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu), je žádoucí, aby správce daně prvotně prověřil údaje deklarované v přihlášce k registraci a všechny daňovým subjektem případně doložené důkazní prostředky v kontextu s veřejnými a neveřejnými rejstříky i evidencemi, které má k dispozici²³⁷, dříve, než přistoupí k vyhotovení formální výzvy. Vzniknou-li mu po tomto posouzení konkrétní pochybnosti o správnosti, úplnosti či pravdivosti údajů v přihlášce k registraci, příp. o konkrétních skutečnostech, pak může přistoupit k vyhotovení výzvy dle ust. § 128 odst. 1 daňového řádu²³⁸, nebo dle ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Lhůta 30 dnů k rozhodnutí o registraci (§ 129 odst. 1 daňového řádu) však představuje v podmínkách agendově exponovaných územních pracovišť časový rámeček obtížně slučitelný s jejich kapacitními

²³⁶ Rozsudek KS sp. zn. 31 A 123/2018 – 35. 2018, bod 26-29.

²³⁷ Ibid, bod 29.

²³⁸ FSČR. *Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty*. 2023a, s. 5.

možnostmi, kdy jeden správce daně může aktivně řešit i vyšší desítky přihlášek k registraci. V takových případech je vystavení výzvy bez předchozího důkladného provedení vyhledávací činnosti lákavým nástrojem k zajištění stavení lhůty dle ust. § 34 odst. 1 daňového řádu v zájmu získání více času k prověření přihlášky k registraci a rozhodnutí o ní (blíže viz podkapitola 3.4.2).

S ohledem na povahu kontrolních postupů, aplikovaných v rámci registračních řízení, které mohou ve své intenzitě nabývat až kvazirepresivního charakteru, docházelo v počátcích uplatňování taktéž ke zpochybňování jejich zákonnosti. Kritika byla akcentována zejména s poukazem na absenci výslovného zákonného zmocnění k prokazování skutečností nasvědčujících splnění hmotněprávních podmínek k registraci²³⁹. Tato kritika však nebyla oprávněná, neboť nezohledňovala tehdejší unijní a tuzemskou právní úpravu. Podle Nařízení Rady EU členské státy přijmou nezbytná opatření k zajištění toho, aby údaje poskytnuté osobami povinnými k dani k identifikaci pro účely daně z přidané hodnoty byly dle jejich soudu úplné a přesné, přičemž zavedou postupy, jimiž se uvedené údaje kontrolují v zásadě před identifikací pro účely daně z přidané hodnoty²⁴⁰; tato opatření však nesmí systematicky zpochybňovat nárok na odpočet, a tím i neutralitu daně²⁴¹. Dále podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních, což se vztahuje i na přihlášky k registraci^{242, 243}. Správce daně tedy je oprávněn v případě pochybností ve vztahu k údajům deklarovaným v přihlášce k registraci a souvisejících podáních vyzvat daňový subjekt k jejich doložení i prokázání²⁴⁴.

Prověření pravdivosti údajů v přihlášce k registraci je přitom povinností správce daně, jak vyplývá z unijní²⁴⁵ a tuzemské

²³⁹ Hubal in ALIAPULIOS, Janis. *Absurdita v podnikání. Chtěl se dobrovolně registrovat k DPH, úřad ho zablokoval na půl roku*. 2016.

²⁴⁰ Čl. 22 Nařízení Rady EU.

²⁴¹ Rozsudek SDEU ve věci C-533/16 Volkswagen. 2018, bod 48.

²⁴² Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 216/2018 – 47. 2018, bod 25.

²⁴³ Rozsudek KS sp. zn. 50 Af 16/2016 – 45. 2017.

²⁴⁴ Usnesení ÚS sp. zn. II. ÚS 3199/18 – 1. 2019, bod 15 a 17.

²⁴⁵ Rozsudek SDEU ve věci C-527/11 Ablessio. 2013, bod 29.

judikatury²⁴⁶. Zvláště v případě povinných registrací je pak nezbytné, aby správce daně nehodnotil údaje toliko na základě podkladů předložených daňovým subjektem, nýbrž aby jejich správnost ověřoval též z úřední povinnosti²⁴⁷. Nejedná se přitom o bezúčelný formalismus, neboť takové prověřování může přispět ke zvýšení počtu správně zaregistrovaných daňových subjektů a současně napomoci předcházet vzniku organizovaných podvodů na dani z přidané hodnoty²⁴⁸.

3.3 Vyhledávací činnost

Správce daně zjišťuje podstatné skutečnosti a vyhledává relevantní důkazní prostředky jak před zahájením registračního řízení (§ 9 odst. 2 daňového řádu), tak při jeho průběhu (§ 78 odst. 1 daňového řádu), přičemž takto může činit i bez součinnosti s daňovým subjektem (§ 78 odst. 2 daňového řádu). Výčet jednotlivých vyhledávacích činností je uveden v ust. § 78 odst. 3 daňového řádu:

- ověřování úplnosti evidence či registrace daňových subjektů,
- zjišťování údajů týkajících se příjmů, majetkových poměrů a dalších rozhodných skutečností,
- shromažďování a zpracovávání informací a využívání informačních systémů,
- opatřování nezbytných vysvětlení (blíže podkapitola 3.4.1),
- provádění místních šetření (blíže podkapitola 3.4.6).

V praxi bude tato vyhledávací činnost registrátorů typicky představována kontrolou veřejných a neveřejných rejstříků i evidencí (např. obchodní rejstřík, živnostenský rejstřík, registr vozidel, geografický informační systém, evidence zaměstnanců) včetně základního organického vyhledávání údajů o daňovém subjektu prostřednictvím veřejně dostupných internetových zdrojů (např. webové stránky, inzerce služeb či pracovních nabídek). Současně si správce daně ověřuje informace z dosavadního spisového materiálu a historie daňového subjektu v kontextu správy daní (např. stav

²⁴⁶ Rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 123/2020 – 31. 2022, bod 17 a 18.

²⁴⁷ Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 214/2017 – 34. 2018, bod 18.

²⁴⁸ Rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 137/2020 – 21. 2020, bod 21.

osobního daňového účtu, status nespolehlivého plátce daně, platební disciplína). Správce daně si prostřednictvím těchto informací utváří prvotní obrázek o ekonomickém zázemí a věrohodnosti daňového subjektu. Dochází tak k profilaci, která může založit oprávněné pochybnosti o pravdivosti, úplnosti či správnosti údajů uvedených v přihlášce k registraci.

V návaznosti na zásadu přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu) by měl správce daně při provádění vyhledávací činnosti volit pouze takové prostředky a rozsah šetření, které jsou nezbytné a účelné²⁴⁹. Současně je správce daně při registračním řízení k dani z přidané hodnoty povinen při shromažďování podkladů postupovat z úřední povinnosti a provádět vyhledávací činnost²⁵⁰. Před přistoupením k vyzvání daňového subjektu by správce daně měl rovněž přednostně využít všechny dostupné interní a veřejné informační zdroje, které má sám k dispozici.

Ačkoliv Rozehnal uvádí, že: „*V rámci vyhledávací činnosti není možné samo o sobě vydávat výzvy k prokázání skutečností či vést dokazování,*“²⁵¹ což je podporováno i judikaturou²⁵², v praxi k těmto situacím může docházet. Jedná se kupříkladu o případy, kdy se správce daně dozví relevantní skutečnosti nasvědčující možnému splnění hmotněprávních podmínek k registraci u osob povinných k dani, neplátců daně, které nepodaly přihlášku k registraci a bez jejich součinnosti nelze spolehlivě verifikovat, zda byly podmínky registrace vskutku splněny (např. na bankovním účtu se vyskytují příchozí platby či vklady v hotovosti nad zákonný limit dle ust. § 6 ZDPH, avšak není jisté, zda se jedná o příjmy z ekonomické činnosti v návaznosti na uskutečněná plnění spadající do obratu ve smyslu ust. § 4a ZDPH). V zájmu ověření postavení osoby povinné k dani mohou být v těchto případech nezákonně vyhotovovány výzvy dle ust. § 92 odst. 4 v návaznosti na ust. § 78 daňového řádu k opatření relevantních důkazních prostředků pro možné ověření, zda daňový subjekt splnil podmínky registrace, a to bez předchozího formálního oznámení

²⁴⁹ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

²⁵⁰ Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 214/2017 – 34. 2018, bod 18.

²⁵¹ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

²⁵² Rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 8/2020 – 41. 2022, bod 17 a 18.

o zahájení registračního řízení (§ 91 odst. 1 daňového řádu). Správce daně by měl v těchto případech buď využít výzvu dle ust. § 11 odst. 1 písm. d) společně s § 78 odst. 3 písm. a) daňového řádu, anebo formálně zahájit řízení doručením písemného oznámení dle ust. § 91 odst. 1 daňového řádu a teprve poté vyhotovit výzvu dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu, neboť proces dokazování může probíhat pouze v rámci probíhajícího řízení²⁵³. Současně může být užitečným institutem vysvětlení, avšak jeho poskytnutí daňovým subjektem nelze využít jako důkazní prostředek (blíže podkapitola 3.4.1).

3.4 Procesní kontrolní nástroje

Procesními kontrolními nástroji se v kontextu této kapitoly rozumí prostředky, které správce daně může využít před zahájením a v průběhu registračního řízení. Ačkoliv některé z těchto nástrojů jsou typicky vázány výlučně na proces dokazování (§ 92 daňového řádu) v rámci probíhajícího řízení, anebo naopak typizovány pro vyhledávací činnost před jeho zahájením (§ 79 daňového řádu), v předmětné kapitole jsou uvedeny společně s cílem poskytnout komplexní přehled nástrojů, které může správce daně využít při ověřování údajů a skutečností relevantních pro posouzení splnění zákonných podmínek registrace. Kapitola se tedy nezaměřuje na formální členění nástrojů, ale sleduje jejich věcnou funkci v rámci registračního šetření.

3.4.1 Vysvětlení

Typickým institutem vyhledávací činnosti, který je určen zvláště šetření probíhajícímu před formálním zahájením řízení, je vysvětlení (§ 79 daňového řádu)²⁵⁴. Správce daně opatřuje v průběhu realizované vyhledávací činnosti tato vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, a to jak u třetích osob, tak i daňového subjektu²⁵⁵, přičemž podle povahy věci pořídí o svých zjištěních úřední záznam nebo protokol.

²⁵³ SOCHOROVÁ, Vendula. *Specifika dokazování v daňovém řízení*. 2014, s. 112.

²⁵⁴ MATYÁŠOVÁ, Lenka a Marie Emilie GROSSOVÁ. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. 2015, s. 271.

²⁵⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: Komentář*. 2024, s. 333.

Z věcného hlediska se jedná o podobný nástroj, jakým je svědecká výpověď (§ 96 daňového řádu)²⁵⁶, avšak na rozdíl od ní není povinnost provést ústní jednání a podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek (§ 79 odst. 3 daňového řádu). Postup podání vysvětlení totiž neskýtá žádné záruky, že vysvětlení obsahuje pravdivé informace a některé podstatné údaje nebyly zamlčeny, což je zvláště problematické u výslechu třetích osob, k nimž správce daně není povinen daňový subjekt zvat. Institut vysvětlení nelze zneužívat k obcházení procesu dokazování²⁵⁷, přičemž pokud by bylo zapotřebí postup dle ust. § 79 daňového řádu zlegitimizovat pro účely dokazování, pak by bylo nutné provést výslech opakovaně postupem k tomu určeným (§ 96 a § 100 daňového řádu).

3.4.2 Výzva k odstranění pochybností v registračních údajích

Vydání výzvy k odstranění pochybností v podmínkách registračního řízení (§ 128 odst. 1 daňového řádu) zakládá specifický postup k odstranění pochybností podobně jako ust. § 89 daňového řádu²⁵⁸, přičemž se liší především následky vyhovění či nevyhovění této výzvě. V případě vyhovění se uplatní fikce bezvadnosti podané přihlášky k registraci (příp. oznámení o změně registračních údajů) a hledí se na ni, jako by byla podána řádně a včas. Je-li výzvě vyhověno až po uplynutí lhůty, hledí se na přihlášku k registraci jako na podanou až tímto dnem (§ 128 odst. 2 daňového řádu). Zmiňovaným vyhověním výzvě se přitom nerozumí pouhá reakce na ni, nýbrž odstranění pochybností ve výzvě správcem daně vymezených²⁵⁹. Správce daně nevyhotovuje žádný výsledek postupu k odstranění pochybností, jako tak činí v případě ust. § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu; výsledky svých zjištění může písemně promítnout do meritorního rozhodnutí o registraci, pokud rozhoduje odlišně od podání daňového subjektu – v opačném případě se rozhodnutí neodůvodňuje (§ 129 odst. 2 daňového řádu). Pokud daňový subjekt

²⁵⁶ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

²⁵⁷ Rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 219/2014 – 52. 2015, bod 33.

²⁵⁸ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

²⁵⁹ Rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 177/2018 – 37. 2020, bod 28.

nevyvrátí pochybnosti správce daně, tento rozhodne o zamítnutí registrace²⁶⁰.

Zatímco výzvy k odstranění vad podání dle ust. § 74 daňového řádu slouží k odstranění vad formálních, výzvy dle ust. § 128 daňového řádu slouží k prověření obsahu podání v kontextu se skutkovým stavem a odstraněním pochybností správce daně, které brání vydání rozhodnutí v souladu s podáním daňového subjektu. Výzva k odstranění pochybností v registračních údajích má povahu jednorázového procesního úkonu, jehož účelem je rychlé a věcně efektivní odstranění pochybností, přičemž její opakování zákon nepředpokládá ani v případě nově zjištěných pochybností²⁶¹. Má-li správce daně přetrvávající pochybnosti i po odpovědi na výzvu k odstranění pochybností a vyžaduje-li jeho další postup součinnost daňového subjektu, je nasnadě postupovat prostřednictvím vyhotovení výzvy dle ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu nebo využít jiný z nastíněných kontrolních nástrojů.

Ačkoliv je postup k odstranění pochybností specifikován ve vztahu k registračním údajům, což si lze primárně asociovat s pochybnostmi formálního charakteru (např. neúplné vyplnění přihlášky k registraci, nesoulad mezi uváděnou a skutečnou adresou sídla, chybějící identifikační údaje), tak správce daně může prostřednictvím předmětné výzvy prověřovat i splnění materiálních podmínek registrace (např. status osoby povinné k dani²⁶²) a žádat o předložení konkrétních důkazních prostředků²⁶³ prokazujících naplnění těchto podmínek registrace (např. účetní doklady, smlouvy, předávací protokoly, objednávky, doklady o úhradě, přepravní dokumentace, memoranda, výkazy prací, rozpisy služeb). Rozsah a předmět požadavků však musí být ekvivalentní pochybnostem správce daně, jež mají být oprávněné a řádně argumentované v odůvodnění výzvy. Nelze tak rezervovaně konstatovat existenci pochybností ve smyslu ust. § 128 odst. 1 daňového řádu²⁶⁴, ale je nezbytné konkrétně uvést a vymezit, jaké skutečnosti správci daně brání v rozhodnutí

²⁶⁰ Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 216/2018 – 47. 2018, bod 28.

²⁶¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: Komentář*. 2024, s. 606.

²⁶² Rozsudek KS sp. zn. 30 Af 61/2018 – 59. 2020, bod 28 a 29.

²⁶³ FSČR. *Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty*. 2023a, s. 6.

²⁶⁴ Rozsudek KS sp. zn. 31 A 123/2018 – 35. 2018, bod 26.

o registraci v souladu s podáním daňového subjektu a jakým způsobem je možné je odstranit. Současně nelze autoritativně stanovovat, jakými rigidními důkazními prostředky daňový subjekt prokáže splnění hmotněprávních podmínek k registraci či že by snad měl doložit veškeré důkazní prostředky správcem daně příkladmo uvedené.

Vydání výzvy k odstranění pochybností, jakož i jiných výzev včetně předvolání, staví lhůtu dle ust. § 129 odst. 1 daňového řádu v návaznosti na ust. § 34 odst. 1 daňového řádu, a to až do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti bez započítání rozhodného dne (tj. dne součinnosti)²⁶⁵. Z jazykového a teleologického výkladu předmětného ustanovení přitom vyplývá, že lhůta se staví i v případě, kdy je výzva adresována jiné osobě zúčastněné na správě daní, a nikoliv pouze osobě, vůči níž bude meritorní rozhodnutí směřovat²⁶⁶. V praxi se tak typicky bude jednat o peněžní ústavy, obchodní partnery daňového subjektu, správní úřady a jiné subjekty, které všechny mohou disponovat relevantními a důležitými informacemi nebo dokumenty, jež si správce daně nemůže opatřit z vlastní úřední evidence. Ačkoliv se tak zákonná 30denní lhůta k rozhodnutí o registraci (§ 129 odst. 1 daňového řádu) může *prima facie* jevit krátká, v praxi bývá opakovaně stavěna. Děje se tak zpravidla již bezprostředně po obdržení přihlášky k registraci, kdy správce daně obvykle vyzývá peněžní ústav k poskytnutí výpisu z bankovního účtu uvedeného v přihlášce, přičemž výzva daňovému subjektu dle ust. § 128 odst. 1 daňového řádu často následuje v těsném sledu.

Proti rozhodnutím označeným jako „výzva“ obecně není přípustné uplatnění řádného opraveného prostředku (§ 109 odst. 2 daňového řádu) s určitými výjimkami (§ 171 odst. 3 a 4 daňového řádu), neboť se jedná o specifické rozhodnutí *sui generis*. Ačkoliv komentářová literatura připouští možnost podání stížnosti ve smyslu ust. § 261 odst. 1 daňového řádu ve vztahu k nezákonnému postupu správce daně^{267, 268}, tak tento postup není reflektován judikaturou krajských soudů, které akcentují subsidiární povahu institutu stížnosti a její přípustnost toliko

²⁶⁵ Rozsudek MS sp. zn. 15 Af 9/2022 – 86. 2024, bod 82.

²⁶⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: Komentář*. 2024, s. 157.

²⁶⁷ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

²⁶⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: Komentář*. 2024, s. 533 a 534.

v případech, kdy daňový řád nepředvídá žádný jiný prostředek procesní obrany, a to ani v pozdější fázi řízení^{269, 270}. To však není případ výzev vydaných dle ust. § 89 a analogicky ani dle ust. § 128 odst. 1 daňového řádu, neboť tyto jsou v zásadě vydávány v rámci řízení (nalézacího, registračního), které budou zakončeny vydáním rozhodnutí, proti němuž budou přípustné opravné prostředky. Výše uvedené současně nevyklučuje využití postupů dle ust. § 121 daňového řádu a ust. § 82 SŘS.

3.4.3 Výzva k prokázání skutečností

Výzva k prokázání skutečností (§ 92 odst. 4 daňového řádu) představuje procesní prostředek správce daně, který směřuje do procesu dokazování a slouží k zajištění, aby daňový subjekt předložil důkazní prostředky podporující jím deklarovaná tvrzení²⁷¹, případně jiným způsobem prokázal jejich validitu a pravdivost. V rámci probíhajícího řízení totiž daňový subjekt stíhá **břemeno tvrzení** (povinnost uvést údaje v přihlášce k registraci) a **břemeno důkazní** (povinnost deklarovaná tvrzení doložit a prokázat)²⁷², což vyplývá z ust. § 92 odst. 3 daňového řádu²⁷³. Ačkoliv uvedená břemena jsou obecně asociována s daňovým řízením, tak i v rámci registračního řízení probíhá proces dokazování, tedy dopadají i na předmětné řízení^{274, 275}. Daňový subjekt je v rámci registračního řízení povinen prokázat splnění podmínek registrace a předložit důkazní prostředky, které objektivně prokazují skutečnosti v přihlášce k registraci uvedené²⁷⁶.

Vzniknou-li správci daně na základě reakce daňového subjektu na výzvu k odstranění pochybností v registračních údajích (§ 128 odst. 1 daňového řádu) nové pochybnosti, z nichž je zřejmé, že tyto nepůjde odstranit neformálním kontaktem s daňovým subjektem (zásada

²⁶⁹ Rozsudek KS sp. zn. 29 A 48/2014 – 21. 2014, bod 30 a 31.

²⁷⁰ Rozsudek MS sp. zn. 8 A 182/2014 – 57. 2015.

²⁷¹ SOCHOROVÁ, Vendula. *Specifika dokazování v daňovém řízení*. 2014, s. 112.

²⁷² Plenární náleží ÚS sp. zn. Pl. ÚS 38/95. 1996, část IV.

²⁷³ Rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 238/2017 – 25. 2018, bod 11.

²⁷⁴ Usnesení ÚS sp. zn. II. ÚS 3199/18 – 1. 2019, bod 15.

²⁷⁵ Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 216/2018 – 47. 2018, bod 25.

²⁷⁶ Rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 137/2020 – 21. 2020, bod 18.

přiměřenosti – § 5 odst. 3 daňového řádu), pak může správce daně vyhotovit výzvu k prokázání skutečností. Správce daně je však v souladu s ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinen prokázat skutečnosti, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, jakož i důkazních prostředků daňovým subjektem předkládaných. Předloží-li daňový subjekt v rámci registračního řízení formálně bezvadné důkazní prostředky, které nasvědčují splnění hmotněprávních podmínek registrace, pak je důkazní břemeno přeneseno na správce daně. Tento je pak povinen řádně argumentovat a prokázat, že o předkládaných důkazních prostředcích panují natolik vážné a důvodné pochyby, že je činí nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými²⁷⁷.

Správce daně hodnotí důkazy (přímé poznatky vyplývající z důkazních prostředků), jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, přičemž přihlíží ke všem relevantním a v průběhu řízení zjištěným či nově vyvstalým skutečnostem, což je základem tzv. zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Předmětné hodnocení musí být konzistentní, bezrozporné, založeno na poznacích vycházejících z aplikace formální logiky, a naopak nesmí být svévolné²⁷⁸. Hodnocení důkazů rovněž musí být přezkoumatelné, tedy z odůvodnění rozhodnutí musí být zřejmé, které důkazy správce daně provedl, jaké skutkové závěry z nich dovedl a proč nepřijal jiné důkazní návrhy, neboť libovůle ve výběru a hodnocení důkazů je nepřípustná²⁷⁹.

Je otázkou, zdali je správce daně oprávněn vznést pochybnosti ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a přizpůsobit tomu požadavky již ve výzvě dle ust. § 128 odst. 1 daňového řádu, nebo až dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu. V praxi velmi často dochází k situacím, kdy daňový subjekt společně s přihláškou k registraci k DPH doloží přemíru důkazních prostředků, které formálně nasvědčují splnění hmotněprávních podmínek registrace. Přesto mohou správci daně vzniknout pochybnosti o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti nebo úplnosti. Může správce daně tyto pochybnosti a související požadavky k doložení a prokázání stanovit ve výroku výzvy dle ust. § 128

²⁷⁷ Rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 179/2016 – 60. 2016, bod 19.

²⁷⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: Komentář*. 2024, s. 50.

²⁷⁹ Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 5/2008 – 75. 2008.

odst. 1 daňového řádu, nebo dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu? S ohledem na to, že výzva dle ust. § 128 odst. 1 daňového řádu slouží primárně k odstranění pochybností vztahujících se k registračním údajům, a nikoliv k věrohodnosti, průkaznosti, správnosti nebo úplnosti dokládaných důkazních prostředků, tak je na místě formulovat předpoklad, že v případě pochybností výhradně tohoto typu je nasnadě je řešit formou výzvy k prokázání skutečností, a nikoliv k odstranění pochybností v registračních údajích.

3.4.4 Výzva k poskytnutí informací od třetích osob

Výzva k součinnosti třetích osob dle ust. § 57, § 93 odst. 4 a za podmínek dle ust. § 58 daňového řádu je procesním nástrojem správce daně k opatření důkazních prostředků od osob, které vedou v evidenci nebo mají v dispoziční sféře listiny a jiné věci nezbytné pro správu daní. Správce daně je obecně povinen obstarávat podklady z vlastních evidencí a od jiných orgánů státní správy, avšak ne vždy je takový postup možný, protože je oprávněn vyžádat vydání listin a jiných věcí od třetích osob a neporušit povinnosti spojené s utajováním informací.²⁸⁰ Ačkoliv z hlediska jazykového výkladu dopadá ust. § 57 daňového řádu v podstatě na všechny myslitelné fyzické a právnické osoby²⁸¹, tak v kontextu správy daní je zapotřebí konceptualizovat adresáty na osoby pravidelně shromažďující informace o podnikatelských subjektech v rámci své ekonomické činnosti²⁸², přičemž Nováková přímo uvádí nutnost vztažení požadovaných informací k předmětu daně²⁸³. Současně musí být vyžádání údajů a listin vždy proporcionální ke sledovanému účelu správy daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a nezbytné pro jeho dosažení²⁸⁴.

Správce daně je povinen bdít nad správnou volbou důvodu dle ust. § 57 odst. 1 daňového řádu, podle kterého osobu zúčastněnou na správě daní vyzývá. Rozsah a charakter informací, které je správě daně

²⁸⁰ SOCHOROVÁ, Vendula. *Specifikace dokazování v daňovém řízení*. 2014, s. 89.

²⁸¹ Rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 211/2019 – 32. 2021, bod 18.

²⁸² Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 135/2021 – 28. 2023, bod 19.

²⁸³ Nováková in LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: Komentář*. 2024, s. 250.

²⁸⁴ Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 147/2020 – 87. 2023, bod 21.

oprávněn ve výzvě k součinnosti specifikovat, se odvíjí, dle jakého konkrétního písmene výše uvedeného ustanovení byla výzva vydána, a byla-li s ohledem na stanovené požadavky z hlediska skutkového stavu zákonná²⁸⁵.

V kontextu registračního řízení budou nejčastěji využívány údaje a listiny od peněžních ústavů (§ 57 odst. 3 daňového řádu), jiných orgánů veřejné moci a tvrzených obchodních partnerů daňového subjektu (§ 57 odst. 1 daňového řádu). Výzvy k součinnosti třetích osob musí být vždy konkretizovány co do subjektu, časového rozsahu i typu požadovaných dat, aby nedošlo k excesivnímu zásahu do práv třetích osob a zároveň byla naplněna zásada přiměřenosti. Využití tohoto nástroje má význam zejména tehdy, pokud daňový subjekt v rámci registračního řízení věrohodně nedoloží uskutečňování ekonomické činnosti, existenci obchodních vazeb či faktické uskutečnění deklarovaných plnění, ačkoliv výzva k součinnosti na peněžní ústav bývá zpravidla vydávána automaticky i bez těchto nedostatků či pochybností, a to v zájmu možného ověření deklarovaných tvrzení včetně doložených důkazních prostředků v kontextu s informacemi z bankovních účtů.

3.4.5 Předvolání a předvedení

Prostředkem zajištění účasti osoby zúčastněné na správě daní v řízení nebo kontrolním postupu jsou instituty předvolání a předvedení (§ 100 daňového řádu)²⁸⁶. Správce daně může předvolat jak fyzickou, tak právnickou osobu, která je povinna zajistit na jednání účast vhodné osoby (např. statutárního orgánu, pověřeného zaměstnance, zplnomocněného zástupce)²⁸⁷. K ústnímu jednání před správcem daně může být předvolán v zásadě kdokoliv, jehož účast v řízení nebo na kontrolním postupu je nezbytná (tj. disponuje rozhodnými informacemi nebo důkazními prostředky) a současně nepožívá specifických zákonných výsad nebo imunit dle mezinárodních smluv²⁸⁸. Ačkoliv Lichnovský v praktickém komentáři zastává názor, že: „*Jelikož se*

²⁸⁵ Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 135/2021 – 28. 2023, bod 20.

²⁸⁶ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

²⁸⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: Komentář*. 2024, s. 500.

²⁸⁸ SOCHOROVÁ, Vendula. *Specifikace dokazování v daňovém řízení*. 2014, s. 100.

stanovuje předvolávané osobě povinnost dostavit se, je nutno na předvolání nahlížet v materiálním smyslu jako na rozhodnutí (srov. § 101 odst. 1). Ohledně předvolání tak bude platit totéž, co ohledně rozhodnutí, včetně okolností doručování. A jelikož komentované ustanovení nevylučuje možnost odvolání, je předvolávaná osoba oprávněna se proti předvolání odvolat,²⁸⁹ tak s tímto závěrem nelze souhlasit. Předvolání je specifickým rozhodnutím *sui generis* formálně podobným výzvě, neboť nezakládá, nemění ani neruší hmotněprávní postavení daňového subjektu či osoby zúčastněné na správě daní, a naopak stanovuje procesní povinnosti v kontextu probíhajícího řízení. S ohledem na systematický a teleologický výklad ust. § 100 daňového řádu tedy nelze přisoudit právo podat řádný opravný prostředek v návaznosti na ust. § 109 odst. 2 daňového řádu.

V praxi budou nejčastěji předvolávány daňové subjekty a svědci (§ 96 daňového řádu) ať již z vůle správce daně nebo na popud daňového subjektu; o ústním jednání se sepisuje protokol (§ 60 a násl. daňového řádu). Správce daně je povinen v předvolání vymezení místo, čas, předmět a důvod ústního jednání, přičemž je současně povinen upozornit na důsledek nedostavení se, kterým je v případě druhého předvolání a neomluvení se bez dostatečného důvodu předvedení bezpečnostním sborem (§ 100 odst. 2 daňového řádu), byť může být využita i pořádková pokuta (§ 247 daňového řádu). Pokud je k ústnímu jednání předvoláván svědek, správce daně je dále povinen vyrozumět daňový subjekt o provádění svědecké výpovědi (§ 96 odst. 5 a 6 daňového řádu) k možnému uplatnění jeho subjektivního práva svědka vyslechnout s dostatečným předstihem²⁹⁰, což má návaznost na Čl. 38 odst. 2 LZPS; pokud by svědecká výpověď byla provedena, aniž by o ní byl daňový subjekt vyrozuměn, pak se jedná o nezákonný důkazní prostředek a výslech je nutné zopakovat²⁹¹. Současně je daňový subjekt oprávněn klást svědkovi otázky v přiměřeném rozsahu proti správci daně – závažné omezení tohoto práva bez kompenzace může představovat porušení procesních práv daňového subjektu²⁹².

²⁸⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: Komentář*. 2024, s. 499.

²⁹⁰ Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 155/2018 – 35. 2021, bod 64.

²⁹¹ Rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 122/2018 – 32. 2020, bod 31.

²⁹² Rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 153/2022 – 39. 2023, bod 26-28 a 31.

Pokud daňový subjekt navrhne v řízení účast třetí osoby a její vyslechnutí v rámci svědecké výpovědi, tak je v návaznosti na ust. § 92 odst. 6 daňového řádu povinen sdělit potřebné údaje o této osobě a co hodlá její účastí prokázat nebo vysvětlit. Odmítnutí provedení výslechu svědka je možné pouze ve specifických případech, které musí být řádně odůvodněny a daňovému subjektu sděleny, přičemž rámec důvodů rigidně vymezil ve svém nálezu Ústavní soud, jenž uvedl, že neakceptování důkazního návrhu je možné pouze ze tří důvodů: není dána souvislost s předmětem probíhajícího řízení; důkaz nedisponuje vypovídací potencií (není s to ověřit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti); tvrzení, ověřované důkazním návrhem, již bylo v řízení bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno (nadbytečnost)²⁹³. Správce daně je povinen vynaložit veškeré možné úsilí, které po něm lze rozumně požadovat, aby zajistil účast svědka na svědecké výpovědi – např. využívat i jiné známé kontaktní údaje kromě adresy trvalého bydliště²⁹⁴, provést výslech svědka v dlouhodobé pracovní neschopnosti u něj doma²⁹⁵. Svědek má právo na náhradu účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělku (§ 107 odst. 2 daňového řádu), přičemž konkrétní podmínky stanoví náhradová vyhláška.

Specificky pro registrační řízení je nasnadě zmínit možnost předvolání přímo statutárního orgánu daňového subjektu jako osoby zúčastněné na správě daní. Ačkoliv statutární orgán v zásadě nemůže vypovídat jako svědek, neboť vystupuje v pozici osoby přímo podílející se na řízení daňového subjektu²⁹⁶, není však vyloučeno, aby zaň přímo vypovídal²⁹⁷. V praxi registračních řízení totiž občas vychází najevo, že osoby formálně zapsané jako statutární orgány nemají s činností daňového subjektu žádnou reálnou vazbu a plní toliko formální úlohu tzv. „bílého koně“. Tyto osoby – mnohdy mladí lidé bez jakékoli podnikatelské zkušenosti – bývají zapsány do obchodního rejstříku výměnou za příslib snadného peněžního zisku, přičemž po registraci k DPH je obchodní společnost obratem prodána. Důvodem této praxe je snaha zakrýt skutečný účel podání přihlášky, kterým je získání DIČ

²⁹³ Nález ÚS sp. zn. I. ÚS 118/09. 2009, část IV.

²⁹⁴ Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 71/2019 – 32. 2019, bod 13.

²⁹⁵ Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 216/2020 – 41. 2022, bod 16, 18-20.

²⁹⁶ Rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 339/2021 – 53. 2023, bod 62.

²⁹⁷ Usnesení ÚS sp. zn. IV. ÚS 1702/21 – 1. 2021, bod 21.

k DPH a nárůst tržní hodnoty obchodní společnosti, jež může registrací vzrůst až desetinásobně²⁹⁸. Správce daně totiž zpravidla ověřuje historii statutárního orgánu, pročez nastrčení bezúhonného a rejstříkově nevýrazného jedince vyvolává dojem bezproblémovosti oproti osobám, které byly v angažmá ve vícero obchodních společnostech, z nichž krátce po registraci k DPH vystoupily. S ohledem na to, že tyto subjekty zpravidla nemají zaměstnance a je deklarováno, že veškerá ekonomická činnost je vykonávána jednatelem, představuje jeho osobní předvolání adekvátní prostředek, jak detailně a ve vazbě na konkrétní tvrzení prověřit, zda jsou deklarované skutečnosti a předložené důkazní prostředky důvěryhodné a věcně podložené, či zda se jedná toliko o účelově zkonstruovanou argumentaci a fiktivně vyhotovenou dokumentaci. Pokud se předvolaný statutární orgán k ústnímu jednání bez omluvy nedostaví, lze využít prostředku pořádkové pokuty dle ust. § 247 odst. 2 daňového řádu. Ust. § 27 odst. 1 daňového řádu vylučuje zastoupení zmocněncem v případě, že je osoba zúčastněná na správě daní povinna něco osobně v rámci správy daní vykonat; vyzve-li tak správce daně přímo statutární orgán k dostavení se k ústnímu jednání, je tento povinen se na jednání dostavit.

3.4.6 Místní šetření

Další z prostředků, který spadá do kategorie vyhledávací činnosti, je místní šetření (§ 80 a násl. daňového řádu). Správce daně může před zahájením řízení a v jeho průběhu provádět místní šetření (ohledání na místě), aniž by byl omezen obvodem své územní působnosti [§ 10 odst. 4 písm. a) ZFSČR], a to převážně za účelem vyhledávání daňových subjektů, ověřování plnění daňových povinností z jejich strany a vyhledávání důkazních prostředků²⁹⁹. V rámci provádění rekognoskace terénu je správce daně nadán poměrně rozsáhlými pravomocemi – např. může vstupovat do provozních prostor, místností, dopravních prostředků či jiných míst, kde lze očekávat uchování informací podstatných pro správu daní, přičemž má současně oprávnění přístupu k účetním záznamům i informacím, a to i na technických nosičích dat (§ 81 odst. 1 daňového řádu), ze kterých může požadovat

²⁹⁸ RTB společnosti na klíč. *Kompletní ceník služeb*. 2025.

²⁹⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: Komentář*. 2024, s. 337.

výpisy nebo si pořizovat kopie (§ 81 odst. 2 daňového řádu). Rovněž může odebírat vzorky věcí nebo si zapůjčit doklady (§ 82 odst. 2 až 4 daňového řádu) a za specifických podmínek také zajistit věc, panuje-li důvodná obava, že později nebude možné důkazní prostředek provést nebo jen s velkými obtížemi. Výše uvedené pravomoci správce daně však nejsou bezbřehé, neboť tento je nucen vždy postupovat v souladu se zásadou proporcionality (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu), tedy volit takový postup, který sleduje legitimní cíl správy daní, avšak současně představuje nejméně invazivní zásah do právní sféry daňového subjektu či třetích osob.

Ačkoliv není zákonnou povinností správce daně předem vyrozumívát daňový subjekt o provádění místního šetření, což *de facto* představuje odklon od zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a vstřícnosti i slušnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu), je obecně vhodné, aby tak učinil, neboť tím lze předejít pochybnostem o procesní korektnosti úkonu, zejména v případech, kdy se místní šetření koná v rámci již zahájeného řízení a nelze vyloučit, že jeho předmětem budou důkazní prostředky, u nichž zákon předpokládá osobní účast daňového subjektu. Předchozí vyrozumění zároveň podporuje transparentnost postupu správce daně a napomáhá minimalizaci rizika následného procesního zpochybnění výsledků místního šetření³⁰⁰. O průběhu místního šetření pořídí správce daně protokol nebo úřední záznam dle povahy šetření (§ 80 odst. 3 daňového řádu) a v návaznosti na charakter prováděných úkonů (převzetí dokladů, zajištění věci, dotazování daňového subjektu aj.), přičemž ani ústní vyjádření třetích osob nezakládá povinnost sepsání protokolu, pokud na tom předmětná osoba netrvá³⁰¹.

V kontextu registračního řízení bude typickým účelem místního šetření prověření funkčnosti nahlášené adresy skutečného sídla daňového subjektu [§ 4 odst. 1 písm. i) ZDPH] nebo provozovny, případně ověření existence pořízeného zboží. Takto lze efektivně prověřit, zda žadatel skutečně vykonává ekonomickou činnost, včetně ověření fyzické existence provozovny, zaměstnanců, zásob či technického vybavení. Nejčastěji bude v tomto případě docházet

³⁰⁰ Rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 368/2018 – 36. 2019, bod 24 a 25.

³⁰¹ Rozsudek KS sp. zn. 57 Af 18/2021 – 91. 2022, bod 80-82.

k ověření fakticity nahlášené adresy skutečného sídla, což bude obecně místo, kde je daňový subjekt kontaktní, vykonává zde ekonomickou činnost, nebo se zde zdržuje jeho vedení a jsou zde přijímána zásadní rozhodnutí týkající se jeho řízení. Ačkoliv prováděcí nařízení EU stanovilo, že pouhá existence poštovní adresy nemůže být postačující pro sídlo ekonomické činnosti osoby povinné k dani³⁰², což potvrzuje i unijní judikatura, podle níž musí být sídlo hospodářské činnosti vymezeno jako místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení korporace a kde jsou vykonávány funkce její ústřední správy³⁰³, tak tuzemská judikatura zastává méně restriktivní pohled. Nejvyšší správní soud v této souvislosti akceptoval, že reálné sídlo může být tvořeno i místem, kde se podnikatelská činnost fakticky neodehrává, avšak které je užíváno na základě právního titulu (např. nájemní smlouvy), je řádně označeno a zapsáno v obchodním rejstříku. Nepřítomnost osoby či označení na schránce proto sama o sobě neznamena, že daňový subjekt nesplňuje podmínku existence skutečného sídla dle ust. § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH, pokud je jeho nepřítomnost logicky vysvětlena a doložena jinými relevantními skutečnostmi³⁰⁴.

3.4.7 Dožádání

Institut dožádání (§ 17 daňového řádu) je prostředkem, který umožňuje správci daně požádat jiného věcně příslušného správce daně nižšího nebo téhož stupně (jiný finanční úřad) k provedení úkonů nebo dílčích řízení, které by mohl vykonat samostatně jen s obtížemi (příp. s vynaložením neúčelných nákladů), anebo by je nemohl provést vůbec. Jedná se o institut, který má umožnit efektivnější vedení daňového řízení před správcem daně³⁰⁵ a analogicky tím pádem i registračního řízení, ačkoliv nelze dožádat, aby tato komplexní řízení byla provedena výhradně dožádaným správcem daně³⁰⁶. Předmětný prostředek tedy

³⁰² Čl. 10 Prováděcího Nařízení Rady EU č. 282/2011.

³⁰³ Rozsudek SDEU ve věci C-73/06 Planzer Luxembourg. 2007, bod 58-63.

³⁰⁴ Rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 76/2017 – 43. 2018, bod 27.

³⁰⁵ Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 104/2006 – 44. 2007.

³⁰⁶ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

slouží primárně k naplnění smyslu zásady hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu)³⁰⁷.

V rámci registračního řízení bude nejčastěji dožádaným úkonem provedení místního šetření na adrese skutečného sídla nebo provozovny prověřovaného daňového subjektu společně se zajištěním důkazních prostředků, přičemž dále přichází v úvahu například provedení svědecké výpovědi. Dožádaný správce daně je povinen provést dožadované úkony bezodkladně, přičemž jejich výsledky jsou následně postoupeny dožadujícímu správci daně, který je využije jako podklad pro rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty a zařadí je do spisového materiálu. Dožádání formálně není rozhodnutím, ale interním úkonem správce daně³⁰⁸, tedy jeho vydáním nedochází ke stavení lhůty ve smyslu ust. § 34 odst. 1 daňového řádu a není nutné jej oznamovat daňovému subjektu, ačkoliv je to v duchu zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) žádoucí.

3.4.8 Znalecký posudek

Finálním z uvedených z procesních nástrojů, který může správce daně využít i v rámci registračního řízení, je zpracování znaleckého posudku (§ 95 daňového řádu), jehož obecná právní úprava je založena zákonem č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech, ve znění pozdějších předpisů. Ačkoliv je aplikace tohoto institutu v kontextu registrace spíše hypotetickou eventualitou, zákon jeho využití nevylučuje. Správce daně je oprávněn ustanovit znalce tehdy, je-li to zapotřebí k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění i stanovení daně a závisí-li posouzení rozhodné otázky na odborných znalostech, které správce daně nemá k dispozici [§ 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu]. Tato hypotéza může nastat zejména tehdy, je-li nezbytné posoudit technické, ekonomické nebo jiné odborné aspekty deklarované podnikatelské činnosti žadatele o registraci, typicky v případech podezření na výrazné a účelové nadhodnocení velmi specifického předmětu plnění (např. pout'ové atrakce, designový kus nábytku, software na míru), jež formálně nasvědčuje splnění podmínek

³⁰⁷ Rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 36/2017 – 25. 2017, bod 18.

³⁰⁸ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2024.

registrace dle ust. § 6 ZDPH. Naproti tomu druhá alternativa ustanovení znalce, formulovaná v ust. § 95 odst. 1 písm. b) daňového řádu, není v kontextu registračního řízení relevantní, neboť žádný právní předpis nestanoví povinnost daňového subjektu opatřit znalecký posudek pro účely prokázání splnění hmotněprávních podmínek registrace či jejího zrušení.

Znalecký posudek slouží k vyjasnění odborných skutkových otázek, které nespádají pod odbornost správce daně; znalec nemůže zodpovídat otázky právní či otázky spadající do odborné expertízy správce daně^{309, 310}. Ustanovení znalce se realizuje prostřednictvím formálního písemného rozhodnutí (§ 95 odst. 2 daňového řádu), proti němuž může ustanovený znalec podat řádný opravný prostředek se suspenzivním účinkem; daňovému subjektu toto právo nepřisluší, byť musí být o ustanovení znalce řádně informován doručením předmětného rozhodnutí. Po doručení rozhodnutí o ustanovení znalce je daňový subjekt povinen se znalcem spolupracovat; v opačném případě hrozí možné postižení pořádkovou pokutou dle ust. § 247 daňového řádu³¹¹.

Ačkoliv je znalecký posudek významným důkazním prostředkem, tak *a priori* nepožívá větší důkazní síly než ostatní důkazní prostředky, neboť merit jeho sdělení a průkaznosti vychází až z právní i věcné správnosti a relevance³¹². I znalecký posudek včetně celého procesu jeho utváření je tak nutno kriticky hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu), a nikoliv slepě důvěřovat závěrům znalce³¹³. Současně nelze z hlediska důkazní potence rozlišovat mezi znaleckým posudkem zpracovaným na zakázku daňového subjektu nebo zakázku správce daně za předpokladu, že takový posudek bude obsahovat všechny zákonem stanovené náležitosti³¹⁴.

³⁰⁹ SOCHOROVÁ, Vendula. *Specifikace dokazování v daňovém řízení*. 2014, s. 93.

³¹⁰ Rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 71/2009 – 13. 2010, bod 30.

³¹¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: Komentář*. 2024, s. 459.

³¹² Nález ÚS sp. zn. I. ÚS 4457/12 – 1. 2013, část IV.

³¹³ Nález ÚS sp. zn. III. ÚS 299/06 – 1. 2007, část VI.

³¹⁴ SOCHOROVÁ, Vendula. *Specifikace dokazování v daňovém řízení*. 2014, s. 97.

3.5 Shrnutí a diskuse

V úvodu diplomové práce byl stanoven cíl, který byl následně rozveden prostřednictvím tří níže uvedených výzkumných otázek. V rámci konstrukce struktury závěrečné práce bylo postupováno deduktivně, od obecného ke konkrétnímu, přičemž v jednotlivých kapitolách byla metodicky využita jednak deskripce právní úpravy, a jednak analýza (klasifikační, systematická a komparativní)³¹⁵ zaměřená na rozbor příslušných ustanovení tuzemského a unijního práva i relevantní judikatury. Současně byly uplatněny praktické poznatky autora z aplikační praxe v pozici úřední osoby správce daně. Z hlediska metod právní interpretace byl aplikován výklad jazykový, logický, systematický, teleologický³¹⁶ a komparativní³¹⁷.

Předchozí kapitoly níže uvedené výzkumné otázky zodpověděly toliko implicitně prostřednictvím analytického rozboru jednotlivých aspektů právní úpravy registračního řízení k dani z přidané hodnoty a její aplikace v praxi. V této kapitole proto bude provedena syntéza³¹⁸ zjištěných věcných poznatků, spojená s explicitním zodpovězením jednotlivých výzkumných otázek, a to v samostatných podkapitolách:

1. Jaký motiv je správcem daně sledován při aplikování kontrolních postupů v rámci registračního řízení k dani z přidané hodnoty?
2. Jaké kontrolní nástroje může správce daně v rámci registračního řízení k dani z přidané hodnoty aplikovat?
3. Narušuje aplikace kontrolních postupů v rámci registračního řízení k dani z přidané hodnoty princip neutrality?

³¹⁵ OCHRANA, František. *Metodologie, metody a metodika vědeckého výzkumu*. 2019, s. 45-49.

³¹⁶ HARVÁNEK, Jaromír a kol. *Právní teorie*. 2013, s. 329-343 a 345-347.

³¹⁷ VEČEŘA Miloš, DOSTÁLOVÁ Jana, HARVÁNEK Jaromír a Drahomíra HOUBOVÁ. *Základy teorie práva*. 2014, s. 64.

³¹⁸ MOLNÁR, Zdeněk a kol. *Pokročilé metody vědecké práce*. 2012, s. 42.

3.5.1 Výzkumná otázka č. 1

Správce daně je v rámci své kontrolní činnosti při registračním řízení k dani z přidané hodnoty veden triádou motivů, které reflektují praktickou racionalitu výkonu správy daní, tedy soulad mezi zákonným zmocněním a účelným výkonem dozoru nad správou daní. Prvním motivem, se kterým další dva úzce souvisí, je ochrana fiskálních zájmů státu, spočívající ve snaze předcházet účelovým a podvodným registracím, jejichž cílem je obdržení identifikačního čísla pro účely daně z přidané hodnoty s úmyslem následného nezákonného čerpání nadměrných odpočtů nebo účasti v řetězcích sloužících k daňovým únikům typicky v rámci karuselových podvodů³¹⁹. Konkrétně pro případ České republiky došlo v období 2015-2021 k výraznému poklesu mezery ve výběru DPH o 11,4 % na celkových 7 % (tzv. VAT Gap), přičemž tento rozdíl je způsoben převážně poklesem šedé ekonomiky a daňových úniků³²⁰. Pro rok 2022 trend snižování pokračoval s mezerou 4,2 % a pro rok 2023 je zatím odhadován na 3,2 %³²¹. Ačkoliv bylo v posledním desetiletí učiněno více opatření pro boj s daňovými úniky a podvody (např. kontrolní hlášení, těsnější mezinárodní spolupráce, systematické zpracovávání a analýza digitalizovaných dat), prověřování přihlášek k registraci k DPH bylo jedním z nich a byť vyjádření jeho efektivity půjde jen obtížně objektivně kvantifikovat, nelze význam kontroly v registračním řízení zpochybňovat. Zavedení předmětného opatření ztěžuje přístup do systému DPH, čímž se omezuje počet dostupných entit vhodných pro začlenění do podvodných schémat, a tím se redukuje prostor pro realizaci organizovaných daňových podvodů na DPH.

Druhým motivem je zajištění správné správy daně v intencích zásady legality, přiměřenosti a hospodárnosti, přičemž správce daně má v rámci registračního řízení, zahájeného na základě podané přihlášky, povinnost prověřit, zda jsou naplněny veškeré zákonné podmínky pro registraci. Tuto povinnost stanovuje unijní³²² i tuzemská právní úprava (§ 92 odst. 3 daňového řádu) a akcentuje ji unijní³²³ i tuzemská

³¹⁹ FSČR. *Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty*. 2023a, s. 5.

³²⁰ FSČR. *Úspěch ČR v boji s daňovými úniky. Daňová mezera klesla z 12, % na 7 %*. 2023d.

³²¹ European Commission. *VAT Gap in the EU*. 2024b, s. 74.

³²² Čl. 22 Nařízení Rady EU.

³²³ Rozsudek SDEU ve věci C-527/11 *Ablessio*. 2013, bod 29.

judikatura³²⁴. Prověřování přihlášek k registraci tedy neslouží pouze jako preventivní opatření k potírání daňových podvodů, nýbrž také k zajištění správnosti a úplnosti údajů v registru plátců a identifikovaných osob k DPH. Cílem není bránit registraci jako takové, ale skrze cílené kontrolní mechanismy zajistit, že status registrace bude přiznán pouze subjektům, které naň mají legitimní nárok.

Třetím motivem, který oproti ostatním dvěma plní toliko podpůrnou, avšak nikoli marginální funkci, je shromažďování informací o daňových subjektech za účelem budování předběžné znalostní báze správce daně, využitelné při soustavném výkonu dozoru nad řádným plněním daňových povinností, jakož i v rámci případného zahájení daňové kontroly (§ 85 daňového řádu) či postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu). Registrační řízení přesahuje dichotomní rámec rozhodnutí o registraci a vytváří prostor pro hlubší poznání struktury, reálného podnikatelského záměru a ekonomického zázemí daňového subjektu. Informace, získané v rámci předmětného řízení (např. o skutečném předmětu ekonomické činnosti, organizačním a vlastnickém uspořádání, rozsahu plánované ekonomické činnosti nebo personálním zajištění), představují kvalitativně hodnotnější výchozí rámec, než jaký by byl dostupný až v okamžiku obdržení prvního daňového tvrzení k dani z přidané hodnoty. Tato iniciální informační vybavenost správce daně výrazně zvyšuje efektivitu následných analytických i kontrolních aktivit a umožňuje včasnou detekci odchylek od očekávatelného daňového chování, čímž napomáhá identifikaci potenciálně rizikových daňových aktivit.

3.5.2 Výzkumná otázka č. 2

V rámci prověřování přihlášek k registraci k dani z přidané hodnoty není správce daně omezen uzavřeným katalogem kontrolních nástrojů, vymezených daňovým řádem, jichž může při svém postupu využít. Může tak aplikovat veškeré prostředky dle daňového řádu, které jsou jinak využívány při daňových kontrolách (§ 85 daňového řádu) či postupu k odstranění pochybností v nalézacím řízení (§ 89 daňového řádu). S přihlédnutím k méně závažné povaze registračního řízení však

³²⁴ Rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 123/2020 – 31. 2022, bod 17 a 18.

v praxi zpravidla nedochází k nasazení některých nástrojů, které svou intenzitou a komplexností neodpovídají charakteru posuzovaného řízení – příkladem je ustanovení znalce (§ 95 daňového řádu), jehož aplikace by ve fázi registrace představovala krajní a vysoce atypický postup, byť formálně právně přípustný. Konkrétní kontrolní nástroje, které může správce daně při prověřování přihlášek k registraci k DPH aplikovat, jsou následující:

- **vysvětlení** (§ 79 daňového řádu) = institut, který může být využit v rámci vyhledávací činnosti před i při registračním řízení. Slouží k rychlému a předběžnému vyjasnění nejasností, nesrovnalostí či pochybností, avšak nelze jej využít jako důkazní prostředek;
- **výzva k odstranění pochybností v registračních údajích** (§ 128 odst. 1 daňového řádu) = nejčastější procesní úkon správce daně v kontextu registračního řízení. Slouží k odstranění obsahových vad podání ve smyslu správnosti a úplnosti registračních údajů³²⁵, což se vztahuje rovněž k prokázání splnění materiálních podmínek registrace³²⁶;
- **výzva k prokázání skutečností** (§ 92 odst. 4 daňového řádu) = procesní úkon sloužící k přenášení důkazního břemene v rámci procesu dokazování³²⁷. Oproti výzvě k odstranění pochybností v registračních údajích se soustředí na prokázání konkrétních skutečností a průkaznosti důkazních prostředků;
- **výzva k poskytnutí informací od třetích osob** (§ 57, § 58 a § 93 odst. 4 daňového řádu) = procesní úkon specificky adresovaný třetím osobám, které mohou v rámci daného registračního řízení disponovat důležitými informacemi či důkazními prostředky pro správu daní konkrétního daňového subjektu (např. peněžní ústavy, obchodní partneři, orgány veřejné moci).
- **předvolání a předvedení** (§ 96 a § 100 daňového řádu) = významný procesní nástroj umožňující zajištění osobní účasti osoby zúčastněné na správě daní a svědka přímo v řízení. Správce daně může předvolat v podstatě kohokoliv, jehož účast

³²⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: Komentář*. 2024, s. 606.

³²⁶ Rozsudek KS sp. zn. 30 Af 61/2018 – 59. 2020, bod 28 a 29.

³²⁷ Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 216/2018 – 47. 2018, bod 25.

je v řízení nezbytná a zároveň nepožívá zákonných výsad nebo imunit³²⁸;

- **místní šetření** (§ 80 daňového řádu) = procesní úkon, který podobně jako vysvětlení může být využit jak před, tak při registračním řízení. Správce daně provádí ohledání místa a zde přítomných věcí zpravidla s úmyslem ověřit výkon ekonomické činnosti či přítomnost vedení daňového subjektu na prověřované adrese;
- **dožádání** (§ 17 daňového řádu) = institut, který v kontextu zásady hospodárnosti slouží k zajištění realizace úkonů jiným věcně příslušným správcem daně, které by dožadující správce daně mohl provést jen s obtížemi, anebo vůbec. V rámci registračního řízení bude nejčastěji dožadovaným úkonem provedení místního šetření na nahlášené adrese skutečného sídla nebo provozovny daňového subjektu;
- **znalecký posudek** (§ 95 daňového řádu) = specifický procesní nástroj sloužící k zodpovězení odborných skutkových otázek nespádajících pod odbornost správce daně. V kontextu registračního řízení se jedná o výjimečný, ne-li přímo hypotetický kontrolní nástroj.

Využití výše uvedených nástrojů při registračním řízení bude záležet na úrovni objasnění skutkového stavu, komplexitě řízení, úplnosti i pravdivosti deklarovaných údajů, věrohodnosti i průkaznosti předkládaných důkazních prostředků a správním uvážením správce daně. Před aplikací jakéhokoliv z těchto prostředků by však správce daně vždy měl v souladu se zásadou přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu) iniciálně prověřit všechny údaje v přihlášce k registraci v kontextu s veřejnými a neveřejnými rejstříky, evidencemi a spisovým materiálem vedeným k daňovému subjektu³²⁹. Teprve nelze-li objektivně prověřit splnění hmotněprávních podmínek k registraci, je na místě využití některého z předmětných kontrolních nástrojů s tím, že jejich použití musí být řádně odůvodněno a dále, že více zatěžující procesní nástroje (předvolání, znalecký posudek) by nikdy neměly být využívány jako první úkon ve věci.

³²⁸ SOCHOROVÁ, Vendula. *Specifikace dokazování v daňovém řízení*. 2014, s. 100.

³²⁹ Rozsudek KS sp. zn. 31 A 123/2018 – 35. 2018, bod 29.

3.5.3 Výzkumná otázka č. 3

Princip neutrality představuje fundamentální charakteristický prvek daně z přidané hodnoty, který daňovým subjektům garantuje rovné a nediskriminační postavení bez ohledu na ekonomickou výkonnost, organizační uspořádání, právní formu či rozsah podnikatelské činnosti. V podmínkách tržního prostředí se přitom může jednat o fakticky nezbytný předpoklad k realizaci plánované ekonomické činnosti i zajištění konkurenceschopnosti, a to zejména v dodavatelsko-odběratelských vztazích, kde převažují plátcí daně. Mezi pořízením zboží bez daně v důsledku plného uplatnění nároku na odpočet a nesením plné ekonomické tíhy daně bez možnosti jejího odpočtu je zásadní rozdíl, jenž může v konečném důsledku determinovat vstup či setrvání podnikatelského subjektu v tržním prostředí.

Správce daně je oprávněn přijmout taková opatření, která směřují k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, což se vztahuje i k registračnímu řízení k DPH, jak uvádí unijní právní úprava³³⁰ a související judikatura³³¹. Zákonná opora prověřovat správnost, úplnost a pravdivost údajů uváděných v přihlášce k registraci implicitně vyplývá z ust. § 92 odst. 3 daňového řádu³³² v kontextu se základním cílem správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Samotná aplikace kontrolních postupů prostřednictvím výše uvedených nástrojů v rámci registračního řízení tedy obecně princip neutrality nenarušuje. Jejich použití však musí být činěno v duchu zásady legality, odůvodněno konkrétními skutkovými okolnostmi řešeného případu a realizováno s přihlédnutím k zásadě proporcionality, hospodárnosti a minimalizace zásahů do právní sféry daňového subjektu. Jsou-li tyto podmínky splněny, daňový subjekt nemůže namítat, že by správce daně postupoval v rozporu se zákonem. Zjistí-li správce daně v průběhu registračního řízení, že žadatel o registraci materiální podmínky dle deklarovaného důvodu registrace nesplňuje, popř. shromážděné důkazní prostředky a zjištěné skutečnosti nasvědčují, že registrace k DPH by mohla být využívána podvodným způsobem, je oprávněn registraci zamítnout a identifikační číslo pro účely DPH nepřidělit.

³³⁰ Čl. 22 Nařízení Rady EU.

³³¹ Rozsudek SDEU ve věci C-525/11 Mednis. 2012, bod 31.

³³² Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 216/2018 – 47. 2018, bod 25.

Při excesivní a paušalizované aplikaci kontrolních prostředků, jakož i zamítnutí registrace na základě nesplnění požadavků z nich vyplývajících, však může dojít k narušení principu neutrality³³³, přičemž systematické zpochybňování nároku na odpočet daně je nepřijatelné^{334, 335}. Typickým příkladem může být situace, kdy jsou nově zakládané obchodní společnosti s nízkým základním kapitálem a tzv. „virtuálním sídlem“ apriorně podrobovány intenzivnějšímu dohledu, aniž by byly individualizovány a řádně odůvodněny konkrétní pochybnosti. Je sice důvodné předpokládat, že u těchto korporací bude vyšší míra výskytu rizikových žadatelů o registraci, avšak nelze na všechny nahlížet optikou potenciálního daňového podvodníka. Takový postup by mohl v konečném důsledku vést k faktickému znevýhodnění určitých podnikatelských modelů, což by zasahovalo do principu neutrality. Správce daně je proto povinen vždy pečlivě uvážit míru zásahu do právní sféry daňového subjektu vůči cíli, který aplikací kontrolních postupů při registraci sleduje, respektovat základní zásady správy daní a pečlivě odůvodňovat činěné kroky v rámci registračního řízení.

Nalézt rovnováhu mezi legitimním zájmem státu na ochranu fiskálních zájmů a povinností zachovat princip neutrality daně je aplikačně obtížné. Ačkoliv jsou v současnosti k dispozici četné metodické interní materiály pro správce daně včetně rozsáhlého souboru judikatury správních soudů, které vytvářejí interpretační rámec pro registrační řízení k dani z přidané hodnoty, konkrétní realizace je stále determinována zvláštností skutkových okolností každého jednotlivého případu. Tyto okolnosti implikují specifické hodnotící závěry, které se promítají do individuálního přístupu úředních osob. Tím se v praxi otevírá prostor pro diverzitu přístupů mezi jednotlivými správci daně, přičemž je třeba konstatovat, že nelze realisticky očekávat dosažení absolutní uniformity rozhodovací praxe. Důležité proto je, aby byly výstupy správce daně při registračním řízení nejen formálně přezkoumatelné a náležitě odůvodněné, ale současně vnitřně konzistentní a racionální s akcentem na přiměřenost zásahů do právní sféry daňového subjektu.

³³³ Rozsudek SDEU ve věci C-527/11 *Ablesio*. 2013, bod 30.

³³⁴ Čl. 273 SDPH.

³³⁵ Rozsudek SDEU ve věci C-80/11 *Mahagében a Dávid*. 2012, bod 57.

Závěr

Registrační řízení představuje jedno ze tří samostatných a hlavních řízení daňového řádu, jež bývá v aplikační praxi mnohdy vnímáno jako formálně-technická procedura s převážně evidenční funkcí a marginálním dopadem do právní sféry daňového subjektu. Ačkoliv s ohledem na obsah agendy, který je registračnímu řízení svěřen, lze předmětnému administrativně-evidenčnímu úhlu pohledu přisoudit jistý merit (např. registrace k dani z příjmů právnických osob, zapisování změn registračních údajů, provádění změny místní příslušnosti), v případě registračního řízení k dani z přidané hodnoty taková percepce neobstojí. Na rozdíl od výše uvedených příkladů registračních úkonů se v případě registrace k dani z přidané hodnoty jedná o významný proces, který představuje vstupní bránu do systému DPH, s nímž je spojen vznik specifických a důležitých daňových práv a povinností, které notnou měrou zasahují do právní sféry daňového subjektu.

S ohledem na to, jak zásadní výsady (zejména možnost uplatnění nároku na odpočet daně) a současně potenciální rizika (zejména účast na daňových únicích či zneužití systému k vylákávání neoprávněných nadměrných odpočtů) jsou se statutem plátce daně spojeny, je povinností správce daně zajistit, aby do systému DPH byly vpuštěny pouze osoby povinné k dani, které jednak splňují materiální podmínky dle zákona a dále u nich neexistuje důvodný předpoklad zneužití postavení plátce daně k podvodným či jinak deliktním účelům. Správce daně plní tuto povinnost prostřednictvím aplikace kontrolních postupů, které v zásadě předchází přidělení identifikačního čísla pro účely daně z přidané hodnoty. Předmětné kontrolní procesy při registračním řízení nepředstavují bezúčelný formalismus, ale cílený postup směřující k prověření postavení daňového subjektu k dani a anticipaci včetně vyhodnocení možných rizik s registrací souvisejících. Registrační řízení k dani z přidané hodnoty tedy není pouhým administrativně-správním aktem v rámci správy daní, nýbrž současně preventivním nástrojem fiskální ochrany sloužícím k selekci daňových subjektů před tím, než jsou do systému DPH vpuštěny.

Vzhledem k tomu, že přínosy prověřování přihlášek k registraci primárně svědčí správci daně a veřejným rozpočtům, nelze odhlédnout od skutečnosti, že pro daňové subjekty představují nemalou administrativní zátěž spojenou s kompletací důkazních prostředků a popisem vlastní ekonomické činnosti pro správce daně. Z toho důvodu je nezbytné, aby bylo každé prověřování přihlášky k registraci podloženo individualizovaným posouzením konkrétního případu, založeným na úvodním vyhodnocení údajů dostupných z veřejných a neveřejných evidencí i interního spisového materiálu správce daně. Každé následné využití kontrolního nástroje by mělo být posuzováno prizmatem legitimního cíle, minimalizace zásahu a racionálního odůvodnění. Správce daně by neměl vytvářet standardní model rizikového subjektu *ex ante* na základě formálních znaků, jako je výše základního kapitálu, adresa sídla či zahraniční osoba jednatele, ale měl by vždy vycházet ze skutkových okolností konkrétního případu. Podmiňování prokázání splnění materiálních podmínek k registraci uložením excesivních či paušalizovaných požadavků může vést k narušení principu neutrality daně a zásady přiměřenosti správy daní.

Ačkoliv oprávnění správce daně prověřovat přihlášky k registraci vyplývá z tuzemské i unijní právní úpravy a je akcentováno judikaturou, je nutno konstatovat, že v kontextu daňového řádu předmětné oprávnění vyplývá více implicitně nežli explicitně. Postup k odstranění pochybností dle ust. § 128 odst. 1 daňového řádu se zmiňuje toliko o pochybnostech ve vztahu k registračním údajům, a nikoliv k pochybnostem o fakticitě či rozsahu plnění, přičemž důkazní břemeno daňového subjektu dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu zahrnuje registrační podání pod neurčitý pojem „další podání“ místo toho, aby je konkrétně vymezilo. V praxi může tato neurčitost způsobovat problémy v podobě mylné percepce rozsahu pravomocí správce daně v registračním řízení a aplikace prostředků procesní obrany daňových subjektů proti domnělému překročení těchto pravomocí. Předmětná skutečnost klade zvýšené nároky na důsledné odůvodňování jednotlivých úkonů správce daně a přezkoumatelnost jeho postupu, neboť absence explicitního zákonného ukotvení může být vnímána jako deficit právní jistoty, který v oblasti veřejné správy oslabuje předvídatelnost rozhodovací činnosti orgánu veřejné moci.

Zásadním a trvale přetrvávajícím aplikačním problémem, jenž současně implikuje zásah do zásady legitimního očekávání, je praxe zamítání registrace i v případech, kdy daňový subjekt podal přihlášku dle některého z obligatorních důvodů podle ZDPH. Jak bylo rozvedeno v podkapitole 2.3.3, zamítavé rozhodnutí o registraci v těchto situacích uvádí daňový subjekt do stavu právní nejistoty, v němž není zřejmé, zda se má ve vztahu k plnění svých povinností chovat jako plátce daně či identifikovaná osoba v souladu s právní úpravou (pokud má za to, že zákonné podmínky registrace byly materiálně naplněny), nebo zda má respektovat zamítavé rozhodnutí správce daně s deklaratorními účinky a vystupovat jako osoba neregistrovaná k dani. Tyto situace bývají v praxi řešeny prostřednictvím opravných prostředků, jejichž projednání však zpravidla trvá několik měsíců, po které přetrvává stav nejistoty ohledně postavení daňového subjektu k dani.

Za potenciální systémové řešení výše uvedené aplikační tenze by bylo možno považovat zakotvení konstitutivních účinků rozhodnutí i pro registraci podle obligatorních důvodů dle ust. § 6 až § 6ea a § 6g až § 6l ZDPH. Taková změna by však zároveň mohla oslabit míru oznamovací disciplíny u osob povinných k dani, které se ze subjektivních důvodů nechtějí stát plátcem daně, a pro které by konstitutivnost rozhodnutí představovala ochranu před rizikem doměření daňové povinnosti za období, kdy fakticky naplnily podmínky registrace, avšak nebyly formálně registrovány. Rovněž nelze za vhodné řešení považovat přiznání odkladného účinku rozhodnutí o zamítnutí registrace, neboť by mohlo vést k účelovému chování ze strany rizikových subjektů, jenž by si touto cestou *de facto* zajistily postavení plátce daně až do vydání rozhodnutí v odvolacím řízení. Ačkoliv výše uvedené návrhy *de lege ferenda* prakticky adresují problémy související se zamítnutím povinné registrace, současně otevírají nové aplikační a systémové otázky, jež by mohly oslabit integritu režimu registrace k DPH. Těžiště problému totiž nespočívá v samotné právní konstrukci *de lege lata*, ale v délce řízení a s ní související absencí právní jistoty daňového subjektu v rozhodném mezidobí. Aktuální legislativní rámec tak i přes svou imperfektnost zůstává nejvhodnějším dostupným řešením, přičemž budoucí úsilí by mělo směřovat zejména ke zvyšování efektivity rozhodovací praxe správce daně a odvolacího orgánu. Daňovým subjektům lze naopak doporučit, aby se nastalou situací snažily řešit proaktivně a co nejvíce

v souladu se zásadou spolupráce za předpokladu, že se jejich pohled a pohled správce daně vzájemně významně neodchylují.

Na příkladu výše uvedené situace právní ambivalence mezi zákonnou dikcí a správní praxí lze přehledně prezentovat komplexitu registračního řízení k dani z přidané hodnoty, které přesahuje paradigma pouhého technicko-evidenčního procesu v kontextu správy daní, neboť se v jeho rámci střetávají vzájemně protichůdné zájmy, které reflektují jednak potřebu ochrany fiskálních zájmů státu i prevence daňových podvodů a jednak požadavek právní jistoty včetně minimalizace administrativní zátěže daňových subjektů. Výsledná rovnováha mezi těmito póly je v aplikační praxi často obtížně dosažitelná, což potvrzuje význam odborné reflexe registračního řízení jako důležitého segmentu správy daně z přidané hodnoty. Právě schopnost nalézat a udržovat tuto rovnováhu představuje zásadní předpoklad pro efektivní fungování systému DPH i pro zachování integrity jeho základních principů.

V rámci závěrečné práce byl proveden systematický rozbor a analýza registračního řízení k dani z přidané hodnoty, přičemž byly identifikovány a podrobně zhodnoceny jednotlivé kontrolní nástroje podle daňového řádu, které jsou v rámci tohoto řízení aplikovatelné. Současně byly posouzeny přínosy a úskalí daného procesu ve světle cíle, jenž byl stanoven v úvodní části. Zvolená metodika práce reflektuje skutečnost, že daná oblast není soustavně předmětem odborného diskurzu, neboť se jí odborné publikace zpravidla věnují toliko okrajově – buď jako součást širších tematických celků, nebo v rovině jejích dílčích aspektů. Přínos práce nespočívá pouze v jejím teoretickém ukotvení a analytickém rozboru problematiky registračního řízení k dani z přidané hodnoty, ale také v jejím usouvztažnění s konkrétními praktickými situacemi i jejich důsledky, a to při zohlednění judikатурní praxe a praktického přístupu správce daně. Výsledkem je soubor poznatků, které mohou sloužit nejen jako podklad pro další odbornou diskusi, ale též jako orientační rámec pro aplikační praxi správce daně a informační opora pro daňové subjekty.

Seznam použitých zdrojů

Monografie

1. BLAŽEK Jiří, JANOVEC Michal, PAŘÍZKOVÁ Ivana, TOMÁŠKOVÁ Eva a Johan SCHWEIGL. *Ekonomické základy práva*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. 188 s. ISBN 978-80-7598-699-3
2. HARVÁNEK, Jaromír a kol. *Právní teorie*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. 439 s. ISBN 978-80-7380-458-9
3. HUŠÁKOVÁ, Zdeňka. *Meritum Daně z přidané hodnoty 2022*. 16. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2022. 152 s. ISBN 978-80-7676-365-4
4. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 496 s. ISBN 978-80-7380-639-2
5. KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2018. 356 s. ISBN 978-80-7552-935-0
6. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. 272 s. ISBN 978-80-7598-166-0
7. KUHN Petr, ŠTENGLOVÁ Ivana, BÍLÁ Irena, HAVEL Bohumil a kol. *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev: Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2010. 1202 s. ISBN 978-80-7400-056-0
8. KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2025: Úplné znění zákona o DPH k 1. 1. a 1. 7. 2025 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. Praha: Wolters Kluwer, 2025. 440 s. ISBN 978-80-286-0163-8
9. LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: Komentář*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024. 1160 s. ISBN 978-80-7400-959-4

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

10. MANKIW, N. Gregory. *Zásady ekonomie*. Praha: Grada Publishing, 2000. 763 s. ISBN 978-80-7169-891-3
11. MATYÁŠOVÁ, Lenka & Marie Emilie GROSSOVÁ. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015. 1024 s. ISBN 978-80-7502-081-9
12. MOLNÁR, Zdeněk a kol. *Pokročilé metody vědecké práce*. Praha: Profess Consulting, 2012. 170 s. ISBN 978-80-7259-064-3
13. MRKÝVKA, Petr. *Propedeutika finančního práva I*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. 124 s. ISBN 978-80-210-7745-4
14. NOVOTNÁ, Monika a Václav OLŠANSKÝ. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: C. H. Beck, 2021. 811 s. ISBN 978-80-7400-826-9
15. OCHRANA, František. *Metodologie, metody a metodika vědeckého výzkumu*. Praha: Univerzita Karlova, 2019. 146 s. ISBN 978-80-246-4200-0
16. RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. 128 s. ISBN 978-80-210-7746-1
17. RADVAN, Michal. *Propedeutika finančního práva III*. Brno: Masarykova univerzita, 2021. 145 s. ISBN 978-80-210-9948-7
18. SOCHOROVÁ, Vendula. *Specifika dokazování v daňovém řízení*. Praha: C. H. Beck, 2014. 207 s. ISBN 978-80-7400-520-6
19. ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018. 100 s. ISBN 978-80-7502-252-3
20. VANČUROVÁ Alena, LÁCHOVÁ Lenka a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. 408 s. ISBN 978-80-7598-887-4
21. VEČEŘA Miloš, DOSTÁLOVÁ Jana, HARVÁNEK Jaromír a Drahomíra HOUBOVÁ. *Základy teorie práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2014. 96 s. ISBN 978-80-210-4683-2

22. VONDRAŠ, Petr a Igor PANTŮČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2024. 720 s. ISBN 978-80-7676-920-5

Elektronické zdroje

23. Agenzia delle Entrate. *Provvedimento n. 156803/2023* [online]. Roma: AdE, 2023. 10 s. Dostupné z: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/5306508/Provvedimento+-+pdf.pdf/34013bb4-b27a-1a28-b50d-3d69733c1c31>
24. ALIAPULIOS, Janis. *Absurdita v podnikání. Chtěl se dobrovolně registrovat k DPH, úřad ho zablokoval na půl roku* [online]. Praha: Economia, 2016 [cit. 2025-06-05]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/absurdita-v-podnikani-chtel-se-dobrovolne-registrovat-k-dph/r~3fbc68da6f6411e682470025900fea04/>
25. BIJL, Jeroen. *The EU VAT Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities* [online]. Deventer: Wolters Kluwer, 2019. 361 s. ISBN 978-90-13-15470-2. Dostupné z: <https://www.kluwer.nl/tool/productinfo/fmeuvat/fmeuvat20190627103436>
26. Bolt. *Identifikovaná osoba* [online]. Tallinn: Bolt Technology OÜ, 2025 [cit. 2025-05-24]. Dostupné z: <https://bolt.eu/cs-cz/support/articles/14803/>
27. BRANDEJS Tomáš, DRÁBOVÁ Milena, DUŠĚK Michal, HOLUBOVÁ Olga a Milan TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář* [online]. Praha: Wolters Kluwer, ASPI. 2019. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/13/41000/1/2>
28. BUNN Daniel, ENACHE Cristina a Ulrik BOESEN. *Consumption Tax Policies in OECD Countries* [online]. Paris: OECD. Tax Foundation: Fiscal Fact, no. 741. 2021. 1-38 s. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/research/all/global/consumption-tax-policies/#VAT>

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

29. DĚRGEL, Martin. *Novela DPH 2025 – 460 zbytečností* [online]. Praha: Wolters Kluwer, ASPI. 2025. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/15003/novela-dph-2025-460-zbytecnosti>
30. e15. *Finanční úřady brzdí registraci k DPH, pak zpětně vyměřují penále* [online]. Praha: CZECH NEWS CENTER, 2016 [cit. 2024-11-09]. Dostupné z: <https://www.e15.cz/domaci/financni-urady-brzdi-registraci-k-dph-pak-zpetne-vymeruji-penale-1299608>
31. European Commission. *VAT Gap* [online]. Brusel: Evropská komise, 2024a. 6 s. Dostupné z: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/34c7a82d-56a2-4049-9d82-5825fa5fb8a8_en?filename=18.12.24-MEMO-VAT%20GAP.pdf
32. European Commission. *VAT Gap in the EU: 2024 Report* [online]. Brusel: Evropská komise, 2024b. 300 s. ISBN 978-92-68-22220-1. Dostupné z: <https://op.europa.eu/cs/publication-detail/-/publication/298d43e2-bd28-11ef-91ed-1aa75ed71a1/language-en>
33. European Commission. *Taxes in Europe Database v4* [online]. Brusel: Evropská komise, 2025. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/vat-search
34. FAMULSKA, Teresa & Beata ROGOWSKA-RAJDA. *Principle of vat neutrality and the reverse charge mechanism* [online]. Rzeszow: Financial Internet Quaterly, vol. 14(3), 2018. 87-97 s. ISSN: 2719-3454. Dostupné z: <https://doi.org/10.2478/fiqf-2018-0022>
35. FERIA, De La Rita. *EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: the inherent paradox* [online]. Amsterdam: Elsevier, 2016. SSRN. 26 s. Dostupné z: <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2718107>
36. FSČR. *Pokyn č. GFŘ-D-50 kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy* [online]. Praha: FSČR, 2021. 2 s. Dostupné z: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web>

- &cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjCjLWEj8GNAXoRvEDHRBHFpQQFnoECAkQAQ&url=https%3A%2F%2Ffinancnisprava.gov.cz%2Fassets%2Fcs%2Fprilohy%2Fd-seznam-dani%2FPokyn_GFR_D_50.pdf&usg=AOvVaw3zM0JzcRKYy-SU2QoNrBm&opi=89978449*
37. FSČR. *Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty* [online]. Praha: FSČR, 2023a. 9 s. Dostupné z: https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2023_01_Informace-DPH-ve-zneni-Dodatku-c3_180.pdf
38. FSČR. *Informace GFŘ k daňovému posouzení povinností poskytovatelů přepravních služeb* [online]. Praha: FSČR, 2023b. 7 s. Dostupné z: https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_danovemu_posouzeni_povinnosti_poskytovatelu_.pdf
39. FSČR. *Informace GFŘ k daňovému posouzení povinností poskytovatelů ubytovacích služeb* [online]. Praha: FSČR, 2023c. 12 s. Dostupné z: https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/fnovinky/Informace_GFR_k_danovemu_posouzeni_povinnosti_poskytovatelu_.pdf
40. FSČR. *Úspěch ČR v boji s daňovými úniky: Daňová mezera klesla z 12,1 % na 7 %* [online]. Praha: FSČR, 2023d [cit. 2025-06-19]. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2023/uspech-cr-v-boji-s-danovymi-uniky>
41. FSČR. *Informace GFŘ ke změnám sazeb DPH od 1. 1. 2024* [online]. Praha: FSČR, 2024a. 13 s. Dostupné z: https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_ke_zmenam_sazeb_DPH_od_1_1_2024.pdf
42. FSČR. *Informace pro provozovatele elektronického rozhraní* [online]. Praha: FSČR, 2024b [cit. 2024-11-11]. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/one-stop-shop-oss/rezim-eu/informace-pro-provozovatele-elektronickeho-rozhrani>

43. FSČR. *Vývoj inkasa za vybrané druhy daní a dalších příjmů za ČR v letech 1993 – 2024* [online]. Praha: FSČR, 2025a. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>
44. FSČR. *One Stop Shop (OSS): Registrace* [online]. Praha: FSČR, 2025b [cit. 2025-05-08]. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/one-stop-shop-oss/rezim-eu/registrace>
45. FSČR. *Registrace do přeshraničního režimu SME pro jiný členský stát* [online]. Praha: FSČR, 2025c [cit. 2025-05-08]. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/preshranicni-rezim-dph-pro-male-podniky-eu-rezim-sme/registrace-do-preshranicniho-rezimu-sme-jiny-clensky-stat>
46. FSČR. *Informace ke změnám v plátcovství a registračním řízení v oblasti DPH od 1. 1. 2025* [online]. Praha: FSČR, 2025d. 10 s. Dostupné z: https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/82973_Souhrnna-informace-k-novele-DPH-2025.pdf
47. FSČR. *One Stop Shop (OSS)* [online]. Praha: FSČR, 2025e [cit. 2025-05-23]. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/one-stop-shop-oss>
48. FSČR. *Přeshraniční režim DPH pro malé podniky v EU („režim SME“) od 1. 1. 2025* [online]. Praha: FSČR, 2025f [cit. 2025-05-24]. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/preshranicni-rezim-dph-pro-male-podniky-eu-rezim-sme>
49. LICHNOVSKÝ, Ondřej. „Agresivní“ registrace k DPH je neudržitelná [online]. Praha: NextPage Media, 2016 [cit. 2025-06-04]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/dph/309092-agresivni-registrace-k-dph-je-neudrzitelna>

50. MFČR. *Pokyn MF-5 o stanovení lhůt při správě daní č.j. MF-21968/2015/39* [online]. Praha: MFČR, 2015. Dostupné z: https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_MF_5.pdf
51. Ministerstwo Finansów. *Głos podatnika: Rejestracja VAT poprzez CEIDG* [online]. Warsaw: MF, 2020 [cit. 2025-06-02]. Dostupné z: <https://www.podatki.gov.pl/glos-podatnika-szczegoly-zgloszenia?application=114099#:~:text=Z%C5%82o%C5%BCenie%20zg%C5%82oszenia%20rejestracyjnego%20VAT,siedziby%20lub%20miejsce%20prowadzenia%20dzia%C5%82alno%C5%9Bci>
52. MORÁVEK, Daniel. *Připravte se, že vás finančák při dobrovolné registraci k DPH „vysvlékne donaha“* [online]. Praha: Internet info, 2016 [cit. 2025-06-04]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/pripravte-se-ze-vas-financak-pri-dobrovolne-registraci-k-dph-vysvlekne-donaha/>
53. Office of the Revenue Commissioners. *Guidelines for VAT Registration: Part 38-01-03b* [online]. Dublin: Revenue, 2024. 54 s. Dostupné z: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tax-returns/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-38/38-01-03b.pdf>
54. PAŘÍZKOVÁ, Ivana. *Daň z přidané hodnoty* [online]. Brno: Masarykova univerzita. Časopis pro právní vědu a praxi, vol. 12(2), 2004. 114-122 s. ISSN 1805-2789. Dostupné z: <https://journals.muni.cz/cpvp/article/download/7768/7134/13431>
55. PSČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů* [online]. Praha: PSČR, 2008. Sněmovní tisk 685/0. 155 s. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=685&CT1=0>
56. PSČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony* [online]. Praha: PSČR, 2012.

- Sněmovní tisk 733/0. 139 s. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=96593>
57. PSČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 355/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů* [online]. Praha: PSČR, 2020. Sněmovní tisk 867/0. 240 s. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=867&CT1=0>
58. PSČR. *Důvodová zpráva k zákonu č. 461/2024 Sb., kterým se mění o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a některé další zákony* [online]. Praha: PSČR, 2024. Sněmovní tisk 726/0. 320 s. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=243018>
59. ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář* [online]. Praha: Wolters Kluwer, ASPI, 2024. ISSN 2336-517X. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/13/182/1/2>
60. RTB společnosti na klíč. *Kompletní ceník služeb* [online]. Praha: RTB, 2025 [2025-05-16]. Dostupné z: <https://rtbholding.cz/cenik/>
61. SHELKUNOV, Alexander D. *The principle of VAT neutrality: content and relationship with tax legislation* [online]. Edmonton: Law Enforcement Review, vol. 6(1), 2022. 100-110 s. DOI: <https://doi.org/10.52468/2542-1514.2022.6%281%29.100-110>
62. TALIÁN, Csaba. *The American Exception: Why the US Has No VAT System* [online]. Dublin: Fonoa Technologies Limited. 2024 [cit. 2024-11-17]. Dostupné z: <https://www.fonoa.com/blog/the-american-exception-why-the-us-has-no-vat-system>
63. Uber. *Jak se zaregistrovat jako osoba identifikovaná k DPH* [online]? Praha: Uber Czech Republic Technology, 2020 [cit. 2025-05-24]. Dostupné z: <https://www.uber.com/cs-CZ/blog/jak-se-zaregistrovat-jako-osoba-identifikovana-k-dph/>

64. VEJVODOVÁ, Alžběta. *Lustrace podnikatelů: Na boji státu proti podvodům s DPH trati poctiví* [online]. Praha: Česká televize, 2016 [cit. 2025-06-05]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/clanek/ekonomika/lustrace-podnikatelu-na-boji-statu-proti-podvodum-s-dph-trati-poctivi-120800>

Právní předpisy

65. Nařízení Rady EU č. 904/2010 ze dne 07.10.2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty
66. Prováděcí Nařízení Rady EU č. 282/2011 ze dne 15.03.2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
67. Prováděcí Nařízení Rady EU č. 2019/2026 ze dne 21.11.2019, který se mění Nařízení Rady EU č. 282/2011
68. Směrnice Rady č. 67/227/EHS ze dne 11.04.1967, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu
69. Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28.11.2006, o společném systému daně z přidané hodnoty
70. usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
71. vyhláška č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní
72. vyhláška č. 457/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
73. zákon č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

74. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
75. zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů
76. zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
77. zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
78. zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
79. zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
80. zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů
81. zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
82. zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů
83. zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
84. zákon č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech, ve znění pozdějších předpisů
85. zákon č. 355/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů
86. zákon č. 461/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony

Judikatura

87. Nález ÚS sp. zn. III. ÚS 299/06 – 1 ze dne 30.04.2007
88. Nález ÚS sp. zn. IV. ÚS 493/06 – 1 ze dne 16.05.2007
89. Nález ÚS sp. zn. I. ÚS 118/09 ze dne 08.12.2009
90. Nález ÚS sp. zn. I. ÚS 4457/12 – 1 ze dne 24.07.2013
91. Plenární nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24.04.1996
92. Rozsudek KS sp. zn. 29 A 48/2014 – 21 ze dne 27.11.2014
93. Rozsudek KS sp. zn. 15 Af 8/2014 – 62 ze dne 01.08.2016
94. Rozsudek KS sp. zn. 50 Af 16/2016 – 45 ze dne 14.02.2017
95. Rozsudek KS sp. zn. 30 Af 79/2016 – 63 ze dne 31.05.2018
96. Rozsudek KS sp. zn. 31 A 123/2018 – 35 ze dne 14.11.2018
97. Rozsudek KS sp. zn. 30 Af 61/2018 – 59 ze dne 30.04.2020
98. Rozsudek KS sp. zn. 54 Af 12/2019 -22 ze dne 17.03.2021
99. Rozsudek KS sp. zn. 57 Af 18/2021 – 91 ze dne 01.03.2022
100. Rozsudek MS sp. zn. 8 A 182/2014 – 57 ze dne 19.02.2015
101. Rozsudek MS sp. zn. 15 Af 9/2022 – 86 ze dne 22.08.2024
102. Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 104/2006 – 44 ze dne 22.03.2007
103. Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 5/2008 – 75 ze dne 28.07.2008
104. Rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 15/2007 – 75 ze dne 14.04.2009
105. Rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 71/2009 – 13 ze dne 12.05.2010

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

106. Rozsudek NSS sp. zn. 5 As 7/2011 – 48 ze dne 07.04.2011
107. Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 35/2013 – 21 ze dne 23.01.2014
108. Rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 142/2014 – 28 ze dne 18.12.2014
109. Rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 219/2014 – 52 ze dne 17.09.2015
110. Rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 179/2016 – 60 ze dne 14.12.2016
111. Rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 36/2017 – 25 ze dne 26.04.2017
112. Rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 329/2016 – 51 ze dne 06.09.2017
113. Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 214/2017 – 34 ze dne 28.02.2018
114. Rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 76/2017 – 43 ze dne 14.03.2018
115. Rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 172/2017 – 59 ze dne 16.05.2018
116. Rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 238/2017 – 25 ze dne 26.07.2018
117. Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 216/2018 – 47 ze dne 16.08.2018
118. Rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 347/2018 – 28 ze dne 11.04.2019
119. Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 71/2019 – 32 ze dne 13.06.2019
120. Rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 368/2018 – 36 ze dne 13.08.2019
121. Rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 71/2018 – 38 ze dne 03.10.2019
122. Rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 177/2018 – 37 ze dne 10.02.2020
123. Rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 122/2018 – 32 ze dne 25.06.2020
124. Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 266/2019 – 26 ze dne 28.08.2020
125. Rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 137/2020 – 21 ze dne 03.12.2020

126. Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 155/2018 – 35 ze dne 26.04.2021
127. Rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 85/2019 – 44 ze dne 28.04.2021
128. Rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 151/2021 – 36 ze dne 03.09.2021
129. Rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 8/2020 – 41 ze dne 28.07.2022
130. Rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 123/2020 – 31 ze dne 18.08.2022
131. Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 216/2020 – 41 ze dne 30.11.2022
132. Rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 211/2019 – 32 ze dne 16.06.2021
133. Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 135/2021 – 28 ze dne 23.06.2023
134. Rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 153/2022 – 39 ze dne 05.09.2023
135. Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 210/2022 – 62 ze dne 23.11.2023
136. Rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 339/2021 – 53 ze dne 30.11.2023
137. Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 147/2020 – 87 ze dne 14.12.2023
138. Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 145/2022 – 58 ze dne 17.05.2024
139. Rozsudek SDEU ve věci C-268/83 Rompelman ze dne 14.02.1985
140. Rozsudek SDEU ve věci C-60/90 Polysar Investments Netherlands ze dne 20.06.1991
141. Rozsudek SDEU ve věci C-110/94 Inzo ze dne 29.02.1996
142. Rozsudek SDEU ve věci C-230/94 Enkler ze dne 26.09.1996
143. Rozsudek SDEU ve věci C-80/95 Harnas & Helm ze dne 06.02.1997
144. Rozsudek SDEU ve věci C-400/98 Breitsohl ze dne 08.06.2000

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

145. Rozsudek SDEU ve věci C-497/01 Zita Modes ze dne 27.11.2003
146. Rozsudek SDEU ve věci C-291/03 MyTravel ze dne 06.10.2005
147. Rozsudek SDEU ve věci C-255/02 Halifax a další ze dne 21.02.2006
148. Rozsudek SDEU ve věci C-73/06 Planzer Luxembourg ze dne 28.06.2007
149. Rozsudek SDEU ve věci C-98/07 Nordania Finans a BG Factoring ze dne 06.03.2008
150. Rozsudek SDEU ve věci C-572/07 RLRE Tellmer Property ze dne 11.06.2009
151. Rozsudek SDEU ve věci C-246/08 Komise v. Finsko ze dne 29.10.2009
152. Rozsudek SDEU ve věci C-438/09 Dankowski ze dne 22.12.2010
153. Rozsudek SDEU ve věci C-180/10 Słaby a další ze dne 15.09.2011
154. Rozsudek SDEU ve věci C-153/11 Klub ze dne 22.03.2012
155. Rozsudek SDEU ve věci C-80/11 Mahagében a Dávid ze dne 21.06.2012
156. Rozsudek SDEU ve věci C-273/11 Mecsek Gabona ze dne 06.09.2012
157. Rozsudek SDEU ve věci C-525/11 Mednis ze dne 18.10.2012
158. Rozsudek SDEU ve věci C-527/11 Ablessio ze dne 14.03.2013
159. Rozsudek SDEU ve věci C-7/13 Skandia America ze dne 17.09.2014
160. Rozsudek SDEU ve věci C-533/16 Volkswagen ze dne 21.03.2018

161. Rozsudek SDEU ve věci C-8/17 Biosafe ze dne 12.04.2018
162. Rozsudek SDEU ve věci C-420/18 IO ze dne 13.06.2019
163. Usnesení ÚS sp. zn. II. ÚS 3199/18 – 1 ze dne 02.04.2019
164. Usnesení ÚS sp. zn. IV. ÚS 1702/21 – 1 ze dne 23.11.2021