

## POSUDEK VEDOUCÍHO PRÁCE

Jméno diplomanta:	Rambousek Petr
Téma práce:	Prokazování splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH v judikatuře NSS
Rozsah práce:	200 853 znaků (podle prohlášení)
Datum odevzdání práce:	9. dubna 2024

### 1. Aktuálnost (novost) tématu

Diplomant si jako téma své diplomové práce zvolil problematiku, která spadá do daňového práva, a to téma týkající se nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Jde o téma, které není nové, nicméně s ohledem na vývoj judikatury jde o téma aktuální. Oceňuji užší zaměření tématu na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Diplomová práce na téma „Prokazování splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH v judikatuře NSS“ proto může být s ohledem na uvedené podnětná a přínosná.

### 2. Náročnost tématu na teoretické znalosti, vstupní údaje a jejich zpracování a použité metody

Téma považuji za poměrně náročné na znalosti, neboť diplomant musí mít pro jeho úspěšné zvládnutí znalosti nejenom z finančního práva, ale zejména evropského práva a obecné právní teorie. Pokud jde o vstupní údaje, tak samozřejmě měl diplomant k dispozici příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu a další odbornou spíše obecnější literaturu, ať už tuzemskou nebo zahraniční. Z hlediska metod byl použit kvalitativní přístup ačkoliv na základě studia velkého množství soudních rozhodnutí a metoda analýzy a indukce.

### 3. Formální a systematické členění práce

Z formálního hlediska se diplomová práce skládá z titulní strany, prohlášení, poděkování, obsahu, úvodu, osmi částí, závěru, seznamu použitých zdrojů a přílohy. Na konec práce je zařazen název práce, abstrakt a klíčová slova v českém jazyce a v anglickém jazyce.

### 4. Vyjádření k práci

Ve stručném **úvodu** diplomant uvádí cíl diplomové práce („získat ucelenou představu o tom, jak se Nejvyšší správní soud staví ke sporným otázkám v oblasti (ne)uznávání nároku na odpočet DPH, a kriticky jeho praxi zhodnotit z hlediska vzájemného postavení subjektů daňového řízení a únosnosti důkazního břemene“), použité metody a zdroje a popisuje strukturu diplomové práce.

**První část** diplomové práce je obecným pojednáním o unijní právní úpravě daně z přidané hodnoty. Diplomant se zaměřuje spíše na obecné otázky týkající se důsledků evropských směrnic a nařízení a dále vysvětluje pojmy neuznání, odepření a odmítnutí nároku na odpočet daně.

Ve **druhé části** diplomové práce se diplomant zaměřuje na vnitrostátní právní úpravu daně z přidané hodnoty. Z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty pojednává zejména o odpočtu daně a z hlediska daňového řádu zejména o dokazování. Uvedené je žádoucí, protože v obou případech jde o klíčové instituty z hlediska tématu diplomové práce.

Ve **třetí části** diplomové práce diplomant popisuje metodiku zkoumání rozsudků Nejvyššího správního soudu, nejdříve však stručně hodnotí význam jeho judikatury (dochází k závěru, že má kvaziprecedenční charakter, s čímž lze souhlasit). Za velmi přínosný a v diplomových pracích ne často uváděný považuji popis metodiky, jakou diplomant vyhledal relevantní rozsudky Nejvyššího správního soudu. Jak sám diplomant píše, najít a určit takové rozsudky je těžší než dovozovat z nich závěry. K samotné metodě výběru uvádím, že v současné době patrně nebylo možné použít lepší (to se však může změnit s nástupem umělé inteligence).

**Čtvrtá část** diplomové práce je sice stručná, ale extrémně důležitá, protože v ní diplomant poukazuje na rozdílné procesní důsledky v případech neuskutečnění plnění, které vede k neuznání nároku na odpočet, a plnění zasažené podvodem, které vede k odepření nároku na odpočet.

V **páté části** diplomové práce se diplomant zaměřuje na důkazní břemeno s tím, že nejprve velmi správně popisuje jeho rozložení mezi správce daně a daňový subjekt. Velmi k vítuji pasáž týkající se míry důkazu, kde diplomant dochází k závěru, že „*i v daňovém řízení by měla být brána v potaz otázka obtížnosti zpětného prokázání zpochybňovaných skutečností namísto strohých prohlášení, že důkazní břemeno leží na daňovém subjektu a je na něm, aby si obstaral tomu odpovídající důkazní prostředky*“ a že „*námítky o nadměrném požadavku míry důkazu nelze vypořádat pouhým odkázáním na rozložení důkazního břemene v daňovém řádu*“. Tyto závěry považuji za velmi trefné, vystihující podstatu mezi důkazním břemenem a mírou důkazu. Dále oceňuji, že si diplomant dovolí kritizovat judikaturu Nejvyššího správního soudu, když uvádí, že „*Nejvyšší správní soud tedy požadovanou míru důkazu označuje za srovnatelnou s občanskoprávním řízením, ale zároveň v rozporu s vlastním tvrzením požaduje po daňových subjektech míru důkazu, která hraničí s jistotou*.“ (str. 33 diplomové práce). Obdobně lze uvést ohledně bodu 5.3.2, kde rovněž diplomant polemizuje s názory Nejvyššího správního soudu. Konečně lze ocenit pasáž pojednávající o rozdílech mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou v kontextu důkazního břemene, jejímž závěrem jsou návrhy na jinou legislativní úpravu postupu k odstranění pochybností.

V **šesté části** diplomové práce se diplomant věnuje možným pochybnostem správce daně. Zde se ukazuje provedená analýza soudních rozhodnutí, když diplomant dokáže na jejím základě uvést, ohledně čeho mívá správce daně nejčastěji pochybnosti. Kriticky pak hodnotí přístup správce daně a správních soudů, a to zejména s ohledem na obecné důkazní teorie.

**Sedmá část** diplomové práce se zabývá jednotlivými skutečnostmi, které jsou schopné založit pochybnosti správce daně. Nejprve jde o nekontaktnost dodavatele, kde diplomant dochází k zajímavému závěru, že Nejvyšší správní soud „*si je plně vědom existující judikatury, která zakazuje přičítání neplnění povinností jinými subjekty k tíži kontrolovaného subjektu, a přitom zároveň cítí potřebu uznat nekontaktnost dodavatele v širším smyslu jako důvodnou pochybnost*.“ a dále pak uvádí, že by skutečností mělo být „*právě narušení daňové neutrality, ze kterého správce daně vychází, nikoliv nekontaktnost dodavatele v užším smyslu, jak je používána dnes*.“ S tímto závěrem souhlasím. Velmi logicky rovněž působí pojednání o druhé skutečnosti, a to virtuálním sídle, které by podle mého názoru mohlo být pouze skutečností vedoucí k vyhledávací činnosti správce daně. Jako další skutečnost uvádí skutečnosti zjištěné v trestním řízení, kde opětovně poukazuje na rozporná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Drobnou výtku bych měl ke čtvrté skutečnosti, kterou je personální zázemí daňového subjektu, kde diplomant argumentuje možností dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. Domnívám se však, že je nutné argumentovat jinak, a to možností využít dodavatele. Jinými slovy skutečností má být podle mého názoru absence možnosti provést plnění pomocí pracovníků (zaměstnanců v pracovním poměru i mimo něj nebo dodavatelsky). Poslední skutečností, kterou se diplomant zabývá, je pak významná změna daňové povinnosti. Část je zakončena kapitolami týkajícími se způsobu vyjádření pochybností správce daně a polemice, zda má správce daně prokazovat pochybnosti nebo skutečnosti. Celá sedmá část vyvolává řadu koncepčních otázek jako je vztah postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly a dokazování v daňovém řízení ve světle principu autoaplikace daňového práva. Je pozitivní, že diplomant nepřijímá závěry dovozené judikaturou jako dogmata, ale kriticky k nim přistupuje a argumentuje.

V **osmé části** diplomové práce se diplomant zaměřuje na provádění a hodnocení důkazů. Opět poukazuje na rozpornost judikatury Nejvyššího správního soudu zejména ohledně hodnocení

listinných důkazů a výpovědí svědků a v závěru i polemizuje s názorem Ústavního soudu, který judikoval tři důvody pro odmítnutí provedení důkazu.

V **závěru** diplomové práce diplomant shrnuje, k čemu ve své diplomové práci dospěl.

**Celkově** k diplomové práci je možné uvést, že z diplomové práce je zřejmé, že se diplomant daným tématem velmi podrobně zabýval, prostudoval řadu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a v dané problematice se perfektně orientuje. Práce rozhodně není pouhým popisem, naopak diplomant se nebojí kritizovat rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, argumentovat a vyvozovat relevantní závěry. Z uvedených důvodů se domnívám, že diplomant vytvořil vysoce nadprůměrnou diplomovou práci.

## 5. Kritéria hodnocení práce

Splnění cíle práce	Z hlediska cíle vytyčeného diplomantem se domnívám, že práce tento cíl zcela naplnila. Diplomant poskytl ucelenou představu o tom, jak se Nejvyšší správní soud staví ke sporným otázkám v oblasti (ne)uznávání nároku na odpočet DPH, a kriticky jeho praxi zhodnotil z hlediska vzájemného postavení subjektů daňového řízení a únosnosti důkazního břemene.
Samostatnost při zpracování tématu včetně zhodnocení práce z hlediska plagiátorství	Je patrné, že diplomant přistoupil k danému tématu samostatným a tvůrčím způsobem. Je velmi pravděpodobné, že diplomová práce je původním tvůrčím dílem diplomanta, což ostatně vyplývá z jeho prohlášení.  Práce byla zhodnocena systémem Theses.cz s tím, že bylo nalezeno 66 podobných dokumentů s celkovou shodou 19 % a shodou s jednotlivým dokumentem nejvíce 5 %. S ohledem na rozsah protokolu (1774 stran) jsem provedl jeho namátkovou kontrolu. Shoda je zejména v citacích právních předpisů a judikátů.  Práce byla rovněž zhodnocena systémem Turnitin s vykázanou celkovou shodou 17 % celkem se 23 dokumenty, shodou s jednotlivým dokumentem nejvíce 6 % a 79 slov v nejdelším úseku podobnosti. Vykazovaná shoda je zejména v citacích právních předpisů a soudních rozhodnutí a citacích zdrojů v poznámkách pod čarou a v seznamu zdrojů.  Podle mého názoru diplomová práce není plagiátem.
Logická stavba práce	Diplomová práce je z hlediska systematického vhodně členěna. Struktura osnovy je logická a přehledná.
Práce se zdroji (využití cizojazyčných zdrojů) včetně citací	Diplomant používal zejména soudní rozhodnutí, právní předpisy a odbornou literaturu včetně literatury zahraniční.  Používání citací odpovídá normě.
Hloubka provedené analýzy (ve vztahu k tématu)	Hloubku provedené analýzy považuji za zcela dostatečnou. Práci prospělo zúžení tématu.

Úprava práce (text, grafy, tabulky)	Úpravu práce hodnotím jako standardní. Práce neobsahuje grafy a tabulky, což však není na škodu.
Jazyková a stylistická úroveň	Z hlediska chyb v psaní je diplomová práce na velmi dobré úrovni. Chyby v psaní se však vyskytují (např. str. 10 „evropské unie“, str. 14 „337/1992 Sb. O správě“, str. 25 „z důvodu z důvodů“, str. 40 „důsledně nerozlišovali a daňové.“, str. 57 „Subjekty... mohli“, str. 78 „diplomové jsem“ a „představu tom,“). Stylistická úroveň je uspokojivá.

## 6. Připomínky a otázky k zodpovězení při obhajobě

Při ústní obhajobě by diplomant měl zodpovědět tyto otázky:

- Nevyplývají všechny problémy s důkazním břemenem při správě daní z principu autoaplikace daňového práva, resp. toho, že správce daně vyměřuje daň „od stolu“ bez dokazování v rámci řízení?
- Nebylo by žádoucí zrušit postup k odstranění pochybností a umožnit správci daně bez toho, aby měl jakékoli konkrétní pochybnosti zahájit daňovou kontrolu?

<b>Doporučení/nedoporučení práce k obhajobě</b>	Doporučuji diplomovou práci k obhajobě.
<b>Navržený klasifikační stupeň</b>	Diplomovou práci hodnotím jako výbornou.

V Praze dne 7. května 2024

prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.  
vedoucí diplomové práce