Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Karel Dědek

Podvody na DPH – karuselové podvody

Diplomová práce

Olomouc 2020

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Podvody na DPH – karuselové podvody vypracoval samostatně a citoval všechny použité zdroje.

Ve Březnici dne 30. 3. 2020. …...……..…….

Karel Dědek

Poděkování:

Za konzultace při zpracování diplomové práce a odborné vedení srdečně děkuji JUDr. Romanu Vicherkovi, Ph. D.

Obsah

Seznam použitých zkratek 5
1. Úvod 6
2. DPH 8
2.1. DPH v rámci EU 11
3. Zkrácení daně 13
3.1. Zkrácení daně 13
3.2. Vylákání výhody 15
3.3. Shrnutí 15
3.4. Zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí 17
3.5. Vztah daňového a trestního řízení 19
4. Podvody na DPH 21
5. Karuselové podvody 23
6. Možnosti obrany proti karuselovým podvodům 29
6.1. Institut ručení dle ZDPH 30
6.2. Kontrolní hlášení 35
6.3. Režim přenesení daňové povinnosti 39
7. Navrhovaná řešení karuselových podvodů 44
7.1. RTvat 44
7.2. Princip země původu 45
7.3. Vanistendaelovy zahraniční pobočky správce daně 45
7.4. Konečný systém DPH 46
7.5. Shrnutí 48
8. Závěr 49
Seznam použitých zdrojů 51
Abstrakt 60
Klíčová slova 60
Abstract 61
Key words 61

Seznam použitých zkratek

LZPS	Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod.
SDPH	Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
TZ	Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
TŘ	Zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů.
EU	Evropská unie.
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie (dříve Evropský soudní dvůr).
ČR	Česká republika.
ÚS	Ústavní soud České republiky.
NS	Nejvyšší soud České republiky.
NSS	Nejvyšší správní soud České republiky.
DIČ	Daňové identifikační číslo.
DPH	Daň z přidané hodnoty.
angl.	Anglicky.

1. Úvod

Jako téma své diplomové práce jsem si zvolil Podvody na DPH – karuselové podvody. Hlavním důvodem výběru tématu je jeho velký dopad na ekonomiku ČR, potažmo i EU. V roce 2017 byl tzv. VAT gap – rozdíl mezi předpokládanou výší vybrané DPH a skutečně vybranou DPH v celkové výši 137,5 miliardy EUR.[1] Podvody na DPH obecně připravují veřejné rozpočty o prostředky, které by bylo možné využít k financování veřejných potřeb. Karuselové podvody, které tvoří určitou výseč podvodů na DPH jsou navíc charakteristické velkým počtem zapojených subjektů, což z nich dělá mnohem více společensky nebezpečnější trestnou činnost, která bývá zpravidla dobře organizovaná. Zároveň jsou problémem celé EU, neboť jejich páchání umožnila nedokonalost její právní úpravy ve vztahu k přeshraničním dodávkám zboží a služeb.

Téma je zajímavé také z toho pohledu, že přesahuje jedno odvětví práva. Kromě daňového, které je z velké části harmonizováno zákonodárci EU, zasahuje i do práva trestního. Odhalování podvodů na DPH, respektive karuselových podvodů, doznalo v posledních letech významného vývoje. Pachatelé již nemají tolik možností, jak trestnou činnost páchat, aniž by při tom byli odhaleni. K odhalování bezpochyby napomáhá i speciální tým Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel, tzv. Daňová kobra, fungující od poloviny roku 2014.[2] Stále je zde však prostor pro zlepšení, což bylo také jedním z důvodů, proč jsem si dané téma zvolil.

Cílem mé práce je důkladné zpracování tématu od obecných poznatků po ty konkrétnější, prostředkem k jeho dosažení mi vedle právních předpisů bude zejména významná právní i daňová literatura a judikatura. Samotná právní úprava bude podrobena kritice a pokusím se nastínit i možné varianty jejího vylepšení. K vysvětlení základních institutů zvoleného tématu nejprve užiji popisný postup. Poté využiji analyticko-kritického přístupu, jehož účelem je zhodnocení obsahu ze všech možných úhlů s případným přikloněním se k jednomu z názorů anebo vyjádření nesouhlasu s ním. Na základě metody komparace se dále pokusím z několika navrhovaných řešení karuselových podvodů vybrat to možná nejlepší.

Celá práce operuje s pojmem daň, konkrétně DPH, která je povinnou platbou do veřejných rozpočtů. DPH je také věnována první část mé diplomové práce, ve které popisuji systém DPH a jeho úpravu v ZDPH, která je velmi ovlivněna harmonizačními směrnicemi EU.

[1] Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf>.

[2] *Daňová Kobra zachránila státu už téměř 11,7 miliardy* [online]. Finanční správa, 11. dubna 2019, [cit. 13. března 2020. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/danova-kobra-zachranila-statu-uz-temer-1-9703>.

Daně jsou zpravidla placeny nedobrovolně, proto se jejímu placení některé subjekty snaží vyhnout nezákonnou cestou. Na takové jednání reaguje stát uzákoněním daňových trestných činů, jejichž skutkové podstaty mají za cíl chránit řádné plnění daňových, poplatkových, celních a jiných podobných povinností k majetkovému plnění povinných subjektů do veřejných rozpočtů. Takovým trestným činem je i zkrácení daně dle § 240 TZ, který je vlajkovou lodí v případě trestání daňových podvodů a na jehož charakteristiku se zaměřuji v druhé části diplomové práce.

Samostatná část bude věnována podvodům na DPH, přičemž předložím jejich určitou typologizaci. V následující části bude hlavní pozornost upřena na karuselové podvody, princip jejich fungování nebo úlohu aktivně nezúčastněných subjektů v nich. V této části se můj výklad opírá nejvíce o judikaturu SDEU, která měla mimo jiné vliv právě na posuzování účasti nevinných subjektů zapojených v podvodném řetězci.

Předposlední část mojí diplomové práce pracuje s již existujícími metodami řešení, které jsou více či méně uplatňovány v praxi. Pro představu lze zmínit režim přenesení daňové povinnosti. Kromě již existujících variant řešení je možné v literatuře nalézt i taková, která v praxi dosud uplatňována nejsou, ale v případě aplikace by mohla splnit svůj účel. Těmto je věnována poslední část, ve které bude zmíněn i konečný systém DPH, s jehož zavedením se počítá od 30. 6. 2022, a bude posouzen jeho případný vliv na boj s podvody.

Největší pozornost diplomové práce se upíná ke karuselovým podvodům, které jsou organizovanou hospodářskou trestnou činností s významnými dopady pro veřejný rozpočet. Vzhledem k tomu, že je do jejich páchání zapojeno více subjektů, jde o společensky závažnější trestnou činnost, na což český zákonodárce určitým způsobem reagoval. S účinností od roku 2016 bylo zavedeno kontrolní hlášení. V polovině roku 2016 také došlo k doplnění § 240 TZ o odst. 4, který umožňuje postihnout karuselové podvody ještě ve fázi přípravy, avšak v Poslanecké sněmovně leží návrh na jeho vypuštění.[3]

Jaký vliv mělo zavedení kontrolního hlášení, případně dalších institutů na páchání karuselových podvodů? Bylo by vypuštění trestání přípravy § 240 z pohledu karuselových podvodů vhodné? Anebo může konečný systém DPH, tak jak je navrhován Evropskou komisí, zcela vymýtit páchání karuselových podvodů? Těmto, ale i dalším dílčím otázkám týkajícím se karuselových podvodů, se budu v následujícím textu věnovat.

[3] Srov. Sněmovní tisk č. 242/0, Poslanecká sněmovna, 8. období, rok 2017-2021.

2. DPH

Daní se rozumí povinná peněžitá platba fyzických či právnických osob do veřejných rozpočtů ukládaná na základě zákona, která se pravidelně opakuje,[4] nenáleží za ni protiplnění a je nenávratná.[5] Uvedené plnění je daní v užším smyslu. Naopak pod pojem daně v širším smyslu spadá i clo, poplatek, či jiné peněžité plnění.[6] Takové pojetí používá i DŘ.[7]

Z článku 11 odst. 5 LZPS, vyplývá, že ukládat daně lze pouze na základě zákona. V případě DPH jde o ZDPH.

Funkce daní je především fiskální – zajištění příjmu veřejných rozpočtů.[8] Kam peníze vybrané na daních putují, vymezuje zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní (dále jen „zákon o rozpočtovém určení daní"). Rozpočtové určení DPH je stanoveno následovně: 67,5 % výnosu z DPH jde do státního rozpočtu, 23,58 % do rozpočtu obcí a zbylých 8,92 % do rozpočtů krajů. Procentní podíl jednotlivých obcí na výnosu DPH je stanoven vyhláškou č. 219/2019 Sb., o procentním podílu jednotlivých obcí na částech celostátního hrubého výnosu DPH a daní z příjmů.

DPH je nepřímou daní, což znamená, že na rozdíl od přímých daní zdaňuje příjem až při jeho upotřebení. Subjektem daně je osoba odlišná od osoby, na kterou daň ekonomicky dopadá.[9]

V Evropské unii je oblast DPH široce harmonizována směrnicemi. Do českého práva byly tyto předpisy implementovány ZDPH. Již z jeho § 1 vyplývá, že *„tento zákon zapracovává příslušné předpisy Evropské unie*[10] *a upravuje daň z přidané hodnoty."*

Jedná se o neutrální, univerzální daň vztahující se na všechny podnikatelské subjekty (výjimku tvoří podnikatelé s obratem do 1 milionu Kč) a také na všechny podnikatelské aktivity (s výjimkou osvobozených činností). Tím jsou z daňového hlediska vytvořeny stejné podmínky pro všechny formy podnikatelské činnosti.[11]

---

[4] S výjimkou daně z nabytí nemovitostí.
[5] Srov. BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo.* 5. aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 154. a PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: ASPI, 2008, s. 301.
[6] LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman. *Daňový řád. Komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2011, s. 5
[7] Srov. § 2 odst. 3 DŘ.
[8] STEJSKAL, Jan. *Daňová teorie a politika I. díl*. 1. vydání. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2008, 71 s.
[9] *Přímé/nepřímé daně* [online]. Finanční rádce. [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <http://www.ministerstvofinanci.cz/detail-clanku/44_prime/neprime-dane.html>.
[10] Např Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 347, 11. prosince 2006, s. 1, která nahradila Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. Úř. věst. L 145, 13. června 1977, s. 1-40.
[11] BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. Právnické učebnice, s. 169.

DPH je vybírána na každém stupni zpracování – odvádí ji dodavatel, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno, z čehož pramení i název samotné daně. Plátce daně je tedy odlišný od poplatníka a má nárok odpočítat od své daňové povinnosti částku daně, kterou zaplatil svým dodavatelům na vstupu, a to na základě § 72 an. ZDPH. Dle rozhodnutí SDEU[12] je cílem systému odpočtu zbavit daňový subjekt zatížení DPH, kterou odvedl v rámci své hospodářské činnosti, neboť jen tak lze zaručit daňovou neutralitu, co se týče všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle či výsledky za předpokladu, že tyto činnosti samy podléhají DPH. Tím plátce zdaňuje pouze tu část, kterou přidal k nákupní ceně při stanovení ceny prodejní, tzn. přidanou hodnotu. Rozdíl mezi daní na výstupu, tj. daní z úplaty obdržené za jím poskytnuté plnění, a daní na vstupu pak odvádí do veřejného rozpočtu. Daň nese konečný spotřebitel v ceně, kterou musel zaplatit za zakoupené zboží a služby a nemá už nárok na odpočet daně na vstupu.

Předmětem daně je dle dikce § 2 odst. 1 ZDPH *„a) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku, b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku, c) pořízení 1. zboží z jiného členského státu za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, 2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani, d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.“* Plnění, které je předmětem daně pak může být zdanitelné, kdy je plátce povinen přiznat a odvést daň na výstupu, nebo osvobozeno od daně. Osvobození se pak dělí na „bez nároku na odpočet“ a „s nárokem na odpočet.“ Pojem zboží vymezuje § 4 odst. 2 a 3 ZDPH. Podstatnou podmínkou, aby zboží bylo předmětem daně, je, aby bylo učiněno za úplatu a osobou povinnou k dani. Totéž platí i pro poskytnutí služby.

Osobou povinnou k dani se dle § 5 odst. 1 ZDPH rozumí: *„osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina…“* V odstavci 3 je pak vymezena ekonomická činnost. K tomu, aby tato osoba byla povinna odvést daň, musí být plátcem. Tím se stává povinně ze zákona, pokud má sídlo nebo místo podnikání či provozovnu v tuzemsku a za předcházejících 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne obrat 1 milion korun českých. Taková osoba je povinna se dle § 94 odst. 1 ZDPH registrovat do 15 dnů od skončení měsíce, ve kterém překročila obrat, plátcem se poté stává od prvního dne druhého měsíce

[12] Např. Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 6. prosince 2012, *Bonik EOOD v Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite*, C-285/11 nebo Rozsudek ze dne 21. února 2006, *Halifax plc a další v Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02.

následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat.[13] Osoba povinná k dani se může stát plátcem i dobrovolnou registrací dle § 94a ZDPH. Další případy plátců vymezují §§ 6b-6f ZDPH. Zákon také hovoří o identifikované osobě a skupině, které se při splnění zákonných podmínek stávají plátci. Výhodou skupiny je, že nemusí uplatňovat DPH při nákupu a prodeji zboží mezi s sebou. Jen plátce má právo na odpočet DPH.

Samotná výše daně, kterou je povinný subjekt povinen odvést do veřejného rozpočtu, se vypočítá procentní sazbou ze základu daně, přičemž dle § 36 odst. 1 ZDPH je základem daně: *„…vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění.“* Součástí daně jsou dle odst. 3 např. jiné daně, poplatky, cla.

Obecná sazba daně činí 21 %. Uplatní se ve všech případech u zboží a služeb, pokud ZDPH nestanoví jinak. V těchto případech se aplikují snížené sazby 15 nebo 10 %.

Fungování celého systému si lze představit na jednoduchém příkladu, když budeme uvažovat se základní sazbou daně 21 %: Obchodník A, prodává zboží obchodníku B za cenu 121 Kč včetně DPH, tento jej využije k ekonomické činnosti a prodá obchodníku C za cenu 150 Kč včetně DPH. Při koupi zboží od obchodníka A, zaplatil obchodník B na DPH částku 21 Kč, od obchodníka C obdržel DPH ve výši 31,5 Kč. Od této si odečte daň zaplacenou na vstupu a jeho výsledná daňová povinnost činí 10,5 Kč, kterou odvede státu.

Daňovou povinností se rozumí rozdíl mezi daní na výstupu a daní na vstupu. Tento rozdíl může být kladný i záporný.[14] Pokud je kladný, jde o vlastní daňovou povinnost subjektu odvést tuto daň správci daně, pokud je záporný, pak se nazývá nadměrným odpočtem, kdy subjekt daně může požadovat vrácení přeplatku na DPH po státu.[15]

Systém dělených plateb DPH nutí daňové subjekty k disciplíně při vystavování daňových dokladů, čímž disponuje i určitou odolností vůči daňovým únikům, neboť jen na základě daňových dokladů si tyto subjekty mohou odpočítat daň na vstupu, a je tedy v jejich zájmu vést dokumentaci o provedených zdanitelných plněních tak, aby bylo dohledatelné, že zaplatily DPH na vstupu. Mimoto ZDPH ve svém § 28 odst. 5 stanovuje plátcům povinnost vystavit daňový doklad do 15 dnů od vzniku povinnosti přiznat daň nebo přiznat plnění.

[13] Dle § 4a zákona o DPH se obratem rozumí: „*souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění…“*
[14] BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo.* 5. aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 171.
[15] Tamtéž.

Správcem daně je dle § 4 odst. 1 písm. e) ZDPH, buď příslušný finanční úřad nebo při dovozu zboží příslušný celní úřad.

Zdaňovacím obdobím je obecně dle § 99 ZDPH kalendářní měsíc. Za určitých podmínek jím může být kalendářní čtvrtletí.[16] Plátce je povinen podat daňové tvrzní do 25. dne od skončení zdaňovacího období a ve stejném období je daň i splatná.[17]

2.1. DPH v rámci EU

Výběr DPH může být v prostoru EU založen na principu země původu nebo na principu země určení. Princip země původu znamená, že se DPH za zboží či poskytnutí služby vybere již v zemi, ze které se dodává nebo poskytuje, přičemž ve státě spotřeby nedojde k vybrání daně na vstupu.[18] Naopak princip země určení zdaňuje plnění v členském státě příjemce, přičemž poskytovatel přeshraničního plnění je osvobozen. Poskytovatel i příjemce plnění v rámci jednoho členského státu si jsou oprávněni uplatnit nárok na odpočet na vstupu.[19]

Nevýhodou principu země původu je, že není zaručeno, že bude zacházeno stejně se zbožím dovezeným a tuzemským, neboť co stát EU, to rozdílná sazba DPH.[20] Při jeho aplikaci je konečné zatížení spotřebitelů ovlivněno jak politikou domácího státu, tak i jiných členských států, protože při pořízení zboží z jiného členského státu se uplatňuje právě taková DPH, která je v zemi, odkud zboží pochází.[21] Další nevýhodou je, že dochází k přesunování příjmů státních rozpočtů jednotlivých členských států, a tím ke zvýhodnění převážně vyvážejících států,[22] neboť pokud by například obchodník A se sídlem v Rakousku nakoupil zboží na Slovensku, dle principu země původu by byl nucen zaplatit daň již v Rakousku, ale nárok na odpočet si uplatní na Slovensku a při dalším prodeji na Slovensku by se danila pouze přidaná hodnota. Z toho vyplývá, že by se na Slovensku snížily příjmy z DPH.

Naopak princip země určení vede k tomu, že bude rovně zacházeno s dováženým i tuzemským zbožím, neboť je na ně uvalena stejná sazba DPH. Dále je konečné zatížení spotřebitele ovlivněno výhradně politickým rozhodnutím domovského státu.[23]

Výběr DPH v EU byl od roku 1957 na základě Římské smlouvy založen na principu země určení, tento však měl být zaměněn za princip země původu, a to v souladu se změnami

[16] Srov. § 99a ZDPH.
[17] Srov. § 135 odst. 3 a § 136 odst. 4 DŘ.
[18] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské Unii*. 6. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2013, s. 138-139.
[19] Tamtéž.
[20] BERGER, Wolfgang, KINDL, Caroline, WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář.* Překlad ŠIMÁČKOVÁ, Kristýna. Praha 1. VOX, 2010, s. 41-42.
[21] Tamtéž.
[22] Tamtéž.
[23] Tamtéž.

zamýšlenými tzv. Bílou knihou o vnitřním trhu z roku 1985.[24] V roce 1986 byl přijat Jednotný evropský akt, který stvrzoval cíle Bílé knihy.[25]

Od 1. ledna 1993 došlo ke zrušení kontrol na vnitřních hranicích EU, včetně kontrol daňových.[26] Od stejného data bylo přijato přechodné opatření v oblasti DPH, které mělo fungovat pouze do konce roku 1996 a mělo být nahrazeno plným uplatňováním principu země původu.[2728] To však nikdy nenastalo a přechodný režim platí dodnes.[29] Proto při dodání zboží plátcem DPH z jednoho členského státu plátci DPH do jiného členského státu je dodavatel osvobozen od DPH ve smyslu § 64 ZDPH. Při pořízení zboží z jiného členského státu má povinnost přiznat a zaplatit DPH plátce v členském státě, kam je zboží dodáno a to podle § 25 ZDPH.

[24] ŠEVČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, s. 17-18.
[25] Jednotný evropský akt. Úř. věst. L 169, 29. června 1987, s. 1-28.
[26] ARONOWITZ, Alexis. A. a kol. *Value-added tax fraud in the European union*. Amsterdam: Kugler Publications, 1996, s. 17.
[27] TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2010, s. 254.
[28] Směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic.
[29]KEUSCHNIGG, Christian, LORETZ, Simon, WINNER, Hannnes. *Tax Competition and Tax Coordination in the European Union: A Survey*. *Working paper No. 2014-04 [online]*. University of Salzburg, [cit. 11. března 2020]. Dostupné na: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/122170/1/803538588.pdf>.

3. Zkrácení daně

Jedním z důvodů páchání daňové trestné činnosti může být neúměrné daňové zatížení.[30] Způsoby, jakým subjekty snižují své daňové povinnosti, se dají z pohledu podvodů na DPH dělit na právem aprobované a reprobované. Povoleným jednáním je daňová optimalizace, tedy činnost, při které daňový subjekt využívá zákonných ustanovení, případně mezer v zákoně za účelem maximálního snížení daňové povinnosti. Naproti tomu daňová kriminalita je již protiprávním jednáním, za které může následovat postih. Trestným činem může být při splnění všech zákonných podmínek úmyslné tvrzení určitých skutečností nebo jejich zamlčení za účelem nevzniknutí nebo nezvýšení daňové povinnosti.[31] Podvody na DPH jsou postihovány podle skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně dle § 240 TZ. Zkrácení daně se řadí mezi hospodářské trestné činy a k jeho spáchání je třeba úmyslného zavinění.[32]

Tento trestný čin spáchá ten, *„kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb.“* S ohledem na to, že má práce pojednává výhradně o podvodech na DPH, bude tento trestný čin charakterizován pouze z pohledu daně.

Objektem trestného činu je zájem státu na správném vyměření daně a také na jejím správném vybrání,[33] neboť je příjmem veřejných rozpočtů a následně slouží k financování veřejných potřeb.

Zkrácení daně může být spácháno dvěma způsoby, a to buď samotným zkrácením daně anebo vylákáním neoprávněné výhody na ní. Pachatele lze za základní skutkovou podstatu potrestat odnětím svobody na 6 měsíců až 3 léta nebo zákazem činnosti.

3.1. Zkrácení daně

Zkrácením se rozumí jednání pachatele, v jehož důsledku je mu v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň, než jaká vyměřena být měla anebo k vyměření vůbec nedojde. Takové jednání může spočívat v tom, že pachatel zfalšuje dokumenty pro vyměření daňové povinnosti anebo takové vůbec nevede s cílem dosáhnout nižšího výpočtu příslušné daně nebo s cílem zatajit daňovou povinnost.[34]

[30] STANĚK, Jan. Typologie podvodů na DPH z pohledu orgánů činných v trestním řízení I. *Kriminalistika*, 2019, č. 2, s. 100.
[31] ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2420-2421.
[32] Srov. § 13 odst. 2 TZ.
[33] Např. Nález ÚS ze dne 12. června 2002, sp. zn. I. ÚS 722/01.
[34] ŠÁMAL: *Trestní zákoník…*, s. 2420-2421.

Jedná se prakticky o speciální případ podvodu, kdy povinný subjekt uvádí nižší daňovou povinnost anebo tvrdí, že ji vůbec nemá, a tím uvádí správce daně v omyl. Proto je vyloučen jednočinný souběh s trestným činem dle § 209 TZ. Podobně je tomu i v případě trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 TZ, neboť zkreslování údajů o hospodaření je trestným činem ohrožovacím a ve své podstatě může sloužit jako přípravný úkon pro zkrácení daně.[35] Proto, pokud dojde k samotnému zkrácení daně, bude pachatel odpovědný pouze za poruchu (zkrácení daně), neboť trestný čin podle § 254 je vůči trestnému činu dle § 240 subsidiární. Z obdobných důvodů je jednočinný souběh vyloučen v případě trestného činu porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží podle § 244 odst. 1 alinea 2, neboť pokud dojde ke zkrácení daně, je jednání porušující podmínky označení zboží jednáním přípravného charakteru, jak uvádí NS ve svém usnesení ze dne 4. října 2006, sp. zn. 5 Tdo 984/2006. Trestný čin § 244 je k § 240 ve vztahu subsidiarity.[36] Dále je jednočinný souběh vyloučen s trestným činem nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení podle § 243.[37] Podobně je tomu i v případě trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TZ. Naopak je možný jednočinný souběh s trestným činem padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti podle § 245 TZ, pokud díky užití padělaných či pozměněných ochranných prvků dojde ke zkrácení daně nebo poplatku ve větším rozsahu.[38]

Zkrátit DPH lze mimo jiné manipulací s daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění nebo s daní na výstupu, například zastíráním či předstíráním nebo dokonce zatajením zdanitelného plnění. O manipulaci s daní na vstupu půjde, když plátce daně uvede vyšší daň, než kterou byl povinen zaplatit svému dodavateli a na základě toho bude realizovat odpočet, kterým dojde ke snížení daňové povinnosti, jak vyplývá z usnesení NS ze dne 1. března 2005, sp. zn. 5 Tdo 191/2005. Dle jiného rozhodnutí NS[39] je za zkracující jednání považováno také úmyslné nepodání daňového přiznání registrovaným plátcem, který takto svou daňovou povinnost zatajuje a díky tomu u něj správce daně předpokládá nulovou daňovou povinnost.

Zkrácením daně naopak není její pouhé neodvedení, byla-li její výše správně vypočtena, přiznána nebo vyměřena, resp. nebyla-li zatajena skutečnost odůvodňující vznik daňové

[35] Usnesení NS ze dne 16. dubna 2003, sp. zn. 5 Tdo 362/2003.
[36] Usnesení NS ze dne 4. října 2006, sp. zn. 5 Tdo 984/2006.
[37] ŠÁMAL: *Trestní zákoník…*, s. 2467-2468.
[38] Tamtéž.
[39] Rozsudek NS ze dne 22. září 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004.

povinnosti. Za účelem jejího vybrání se potom postupuje podle DŘ.[40] Zkrácením za těchto okolností rovněž není samotné včasné nezaplacení daně, jejíž výše nebyla zkrácena.[41]

3.2. Vylákání výhody

Druhou částí skutkové podstaty je vylákání neoprávněné výhody na dani.

V případě první části skutkové podstaty šlo o to, že pachatel má zákonnou daňovou povinnost a tuto si buď chce snížit anebo se jí vyhnout. Tak může činit například uplatňováním různých osvobození. Avšak v případě vylákání výhody pachatel chce na základě tvrzených skutečností dosáhnout plnění od státu.

Dle Šámala[42] jde o předstírání okolnosti, na jejímž základě vzniká povinnost státu poskytnout plnění subjektu, který podle zákona ve skutečnosti nemá nárok na takové plnění nebo jenž vůbec není plátcem či poplatníkem daně, ve vztahu k dani, z níž je výhoda poskytována.

U DPH pachatelé využívají toho, že při dodání zboží do jiného členského státu EU jsou podle § 64 ZDPH osvobozeni od povinnosti uplatnit daň na výstupu. Je to z toho důvodu, že zahraniční stát uplatňuje na zboží vlastní DPH, a došlo by tedy ke dvojímu zdanění. Plátce vyvážející zboží je však oprávněn si odečíst daň zaplacenou na vstupu a požadovat její vyplacení od státu. Takové plnění se nazývá nadměrným odpočtem, viz § 4 odst. 1 písm. d) a § 105 ZDPH.

3.3. Shrnutí

Obě dvě jednání jsou součástí jedné skutkové podstaty, proto je možné, pokud dojde jednáním pachatele jak ke zkrácení daně (např. na DPH) a zároveň vylákání výhody (např. na spotřební dani), škody sčítat, a tak třeba dosáhnout kvalifikované skutkové podstaty, jak je vymezena v následujících odstavcích § 240 TZ.[43] Obě tato jednání mohou být nazvána souhrnným pojmem „neoprávněný daňový prospěch.“[44]

K odpovědnosti za tento trestný čin je nutné zkrátit daň nebo vylákat výhodu minimálně ve větším rozsahu, dle výkladového ustanovení § 138 odst. 1 TZ tak připravit veřejný rozpočet o nejméně 50 000 Kč. Půjde o rozdíl mezi částkou, kterou má povinný subjekt zaplatit, a částkou, která byla vyměřena anebo pokud daň vůbec vyměřena nebyla, tak ve výši částky, která zaplacena být měla, podobně je tomu i u vylákané výhody.

---

[40] *Trestní právo daňové* [online]. Epravo.cz, 12. března 2010 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.epravo.cz/top/clanky/trestni-pravo-danove-60585.html>.
[41] Nález ÚS ze dne 12. června 2002, sp. zn. I. ÚS 722/01.
[42] ŠÁMAL: *Trestní zákoník…*, s. 2425-2426.
[43] Tamtéž.
[44] PELC: *Prokazování původu majetku…,* s. 194.

Typicky půjde o jednání spočívající v zatajení informací (zatajení příjmu), uvedení nepravdivých údajů (uvedení jiného účelu produktu nebo jeho jiné označení – např. lihu nebo motorové nafty – s cílem zaplacení nižší daně nebo vyhnutí se daňové povinnosti) anebo v předstírání nepravdivých okolností (předstírání nákladů na vstupu s cílem snížit daňovou povinnost u DPH).[45] Jde o jednání podvodného charakteru, které nelze zaměňovat s pojmem daňové optimalizace, neboli snahy daňového subjektu dosáhnout co nejnižší daňové povinnosti.[46]

Trestný čin zkrácení daně obsahuje i dvě kvalifikované skutkové podstaty. Jednání uvedené v § 240 odst. 2 TZ je postihováno 2 až 8 lety odnětí svobody, pokud pachatel zkrátí daň společně nejméně se dvěma osobami, nebo k usnadnění zkrácení poruší úřední uzávěru anebo spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.[47] Přísněji pak bude potrestán podle odst. 3 pachatel, který spáchá trestný čin ve velkém rozsahu anebo ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech. Za takové jednání hrozí trest odnětí svobody ve výši 5 až 10 let. Právě spáchání zkrácení daně ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech dopadá na karuselové podvody.

Pachatel může být odpovědný i za pokus tohoto trestného činu, pokud by například podal zkreslené daňové přiznání s úmyslem zkrátit daň ve větším rozsahu, ale k vyměření nižší daně by nakonec nedošlo.[48]

Příprava trestného činu zkrácení daně je podle § 240 odst. 4 TZ trestná. Trestnost přípravy byla zavedena s účinností od 1. 7. 2016 zákonem č. 163/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Obecně je dle § 20 odst. 1 TZ příprava trestného činu trestná, pokud se jedná o zvlášť závažný zločin a TZ trestnost přípravy u konkrétního trestného činu výslovně stanoví. Proto se trestnost přípravy u zkrácení daně vztahuje pouze ke kvalifikované skutkové podstatě uvedené v odst. 3, tzn. uplatní se pouze v případech, kdy směřuje ke zkrácení daně ve velkém rozsahu[49] anebo ke spáchání ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech, čímž míří na potírání karuselových podvodů.

[45] Tamtéž, s. 196-197.
[46] Tamtéž.
[47] Srov. § 138 odst. 1 TZ.
[48] Rozhodnutí Nejvyššího soudu Československé socialistické republiky ze dne 27. října 1978, sp. zn. 11 Tz 68/78.
[49] Srov. § 138 odst. 1 TZ.

Příprava u trestného činu zkrácení daně spočívá především v tom, že si pachatel v úmyslu zkrátit daň opatřuje takové podklady, které použije k nesprávnému daňovému tvrzení.[50]

Cílem dle důvodové zprávy[51] bylo vytvoření možnosti odhalení trestného činu a jeho pachatele již ve fázi přípravy, kdy státu ještě bezprostředně nehrozí vznik škody. Důvodem zavedení byla i nedostatečnost prostředků daňového práva v porovnání s prostředky práva trestního.[52] Bez trestnosti přípravy totiž nemůže policejní orgán zahájit trestní stíhání, monitorovat pohyb plnění anebo si opatřit důkazy již v přípravné fázi páchání trestné činnosti.[53]

Na okraj lze poznamenat, že v Poslanecké sněmovně[54] leží návrh na její vypuštění, které bych vzhledem k omezení možností policejního orgánu v souvislosti s trestáním rozsáhlých podvodů na DPH nepovažoval za správné.

3.4. Zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí

Trestní odpovědnost za trestný čin zkrácení daně zaniká účinnou lítostí dle § 33 TZ. V takovém případě je však důležitá dobrovolnost pachatele, s jakou přistoupil k zamezení následkům trestného činu nebo k jejich napravení a kdy k takovému jednání došlo. K tomu např. NS ve svém usnesení ze dne 11. ledna 2001 sp. zn.7 Tz 289/2000, vyslovil: *„že zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí není vyloučen, pokud subjekt daně napraví škodlivý následek z obavy možného zahájení trestního stíhání, avšak nikoli pod vlivem již reálně hrozícího nebo dokonce zahájeného trestního stíhání.“* Je velmi diskutabilní, zda má dojít k zániku trestní odpovědnosti, pokud subjekt daně vstupuje do vztahu se správcem daně s úmyslem zkrátit daň a pouze polemizuje s tím, že by mu takové jednání mohlo projít, avšak správce daně mu daň dodatečně vyměří a subjekt ji zaplatí. Např. v rozsudku ze dne 27. ledna 1999, sp. zn. 5 Tz 165/98, NS nedovodil dobrovolnost jednání, když platba byla jen fiktivně vykázána, ale reálně uskutečněna nebyla, přičemž pachatel pouze vyčkával, zda správce daně podvodné jednání odhalí nebo nikoliv. Na druhé straně bude omluvitelné vyčkání na rozhodnutí správce daně, zejména pokud není jednoznačně dána povaha zdanitelného plnění.[55]

Z uvedeného vyplývá, že je vždy třeba přistupovat ke každému případu jednotlivě a zvážit všechny jeho okolnosti, jako je například důvod nedoplatku anebo chování daňového subjektu v rámci daňové kontroly, případně zamezení následkům trestní činnosti z pohledu

[50] Rozsudek NS ze dne 27. října 1978, sp. zn. 11 Tz 68/78.
[51] Důvodová zpráva k zákonu k zákonu č. 163/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
[52] Tamtéž.
[53] KOCINA, Jan. Příprava zkrácení daně. *Bulletin advokacie*. 2016, č. 9, s. 24.
[54] Sněmovní tisk 242/0, Poslanecká sněmovna, 8. období, 2017-2021.
[55] Rozsudek NS ze dne 27. ledna 1999, sp. zn. 5 Tz 165/1998.

plynutí času, jinými slovy, kdy k zamezení škodlivému následku došlo – zda před zahájením, či po zahájení trestního stíhání.

Považuji za nezbytné zmínit nález ÚS ze dne 28. července 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08, ve kterém ÚS vyslovil názor, že lze analogicky posuzovat zánik trestní odpovědnosti trestného činu zkrácení daně podle ustanovení upravujícího zvláštní účinnou lítost v případě trestného činu neodvedení daně podle § 242 TZ, a to z důvodu, že je nepřijatelné, aby lhůty zániku trestní odpovědnosti za obdobnou trestnou činnost byly stanoveny rozdílně. Avšak tento závěr je chybný a v české právní teorii odmítán[56] a to zejména z důvodu, že zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí je v TZ taxativním výčtem stanoven jak pro obecnou účinnou lítost dle ustanovení § 33, tak i pro speciální účinnou lítost dle § 242. Ačkoli daňové trestné činy dle § 240 a 241 TZ mají obdobný objekt, tak jednání zakládající trestný čin zkrácení daně dle § 240 TZ je bez dalšího jednáním podvodným. Závěr dovozený ÚS implicitně odmítnul i NS ve svém usnesení ze dne 29. března 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, kde zánik trestní odpovědnosti zkoumal dle podmínek uvedených § 33 TZ. V odůvodnění rozhodnutí se NS vyjádřil k dobrovolnosti jednání, jímž pachatel napravuje následky svého jednání, a to v tom smyslu, že *„pokud pachatel dodatečně splní svou daňovou povinnost až v důsledku výsledků daňové kontroly (byť ještě před zahájením trestního stíhání), nejedná dobrovolně o své vlastní vůli, ale již pod hrozbou zcela bezprostředně hrozícího trestního stíhání, neboť v té době je již na podkladě výsledků daňové kontroly patrné, že jde o trestné jednání.“*[57] Ve svém dřívějším usnesení[58] NS rozhodl, že zaplacením zkrácené daně u trestného činu podle § 240 TZ nezaniká trestní odpovědnost podle § 242 TZ, ale takové jednání je třeba posuzovat podle ustanovení o obecné účinné lítosti dle § 33 TZ.

Dodržením názoru ÚS by dle mého názoru došlo k popření výše řečeného o dobrovolnosti jednání pachatele vzhledem k zahájenému trestnímu stíhání, neboť v případě účinné lítosti dle § 242 TZ je možno zhojit následky jednání až do vyhlášení prvostupňového rozsudku. Toho by pachatelé mohli zneužívat právě ve smyslu podávání fiktivních daňových přiznání za účelem zkrácení daně a následně vyčkávat, zda si jejich podvodného jednání správce daně všimne či nikoliv a pokud ano, tak obratem daň zaplatit a zprostit se tak trestní odpovědnosti třeba i po zahájení trestního stíhání.

[56] Např. PELC: *Prokazování původu majetku…,* s. 183.
[57] Usnesení NS ze dne 29. března 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012.
[58] Usnesení NS ze dne 19. října 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006.

3.5. Vztah daňového a trestního řízení

Nejčastějšími oznamovateli tohoto trestného činu budou zpravidla příslušní správci daně,[59] neboť jsou to právě oni, kdo posuzují podaná daňová tvrzení,[60] v nichž může být například skutečná výše daně zastřena, a při splnění všech znaků skutkové podstaty může jít o trestný čin. Z posouzení správce daně o výši zkrácení však nelze v trestním řízení vycházet, protože výše zkrácení (většího rozsahu) je otázkou viny. Proto musí orgány činné v trestním řízení postupovat dle § 9 odst. 1, zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu a tuto otázku si posoudit samy.[61] Navíc dle rozsudku NS ze dne 18. července 2001 sp. zn. 5 Tz 101/2001 nelze výsledky správce daně o tom, v jakém rozsahu byla zkrácena daňová povinnost do trestního řízení bez dalšího přejímat.

V tomto směru je nezbytné uvést i několik poznámek k tomu, jak probíhá určení výše daňové povinnosti před správcem daně.

Možností správců daně v daňovém řízení je stanovení daně na základě pomůcek nebo dohodou, a to v případě nelze-li stanovit daň pomocí dokazování, což vyplývá z § 98 DŘ. V trestním řízení však nepřichází v úvahu, aby byla vina prokázána jinak než na základě provedeného dokazování, neboť orgány činné v trestním řízení musejí postupovat dle ustanovení TŘ, přičemž skutkové okolnosti dotýkající se viny, tedy i výše zkrácení, musejí být prokázány bez důvodných pochybností.[62]

Pokud v daňovém řízení po provedeném dokazování existuje stav *non liquet*, pak dochází k aplikaci důkazního břemene vycházejícího z ustanovení § 92 odst. 3 DŘ, kdy je daňový subjekt povinen prokázat skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Takovými skutečnostmi jsou zejména položky daň snižující. Ze zákona jsou daňové subjekty povinny vést účetnictví, případně daňovou evidenci, což jim prokázání příslušných skutečností poměrně ulehčuje, na druhou stranu však kontrolní činností správce daně je i vyhledávání důkazů snižujících věrohodnost vedené evidence, nikoli však věrohodnost subjektem navrhovaných důkazů.[63] Poté přechází důkazní břemeno na správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ.

---

[59] LICHNOVSKÝ, Ondřej. Dokazování daňových trestných činů v trestním řízení. *Trestněprávní revue*, 2018, roč. 17, č. 11-12, s. 253.
[60] Co se rozumí daňovým tvrzením srov. § 1 odst. 3 DŘ.
[61] Rozhodnutí Nejvyššího soudu Slovenské socialistické republiky ze dne 14. září 1978, sp. zn. 4 Tz 62/78. Pozn. rozhodnutí Nejvyššího soudu Slovenské socialistické republiky je aplikovatelné, neboť v případě trestního práva vycházelo ze stejných předpisů.
[62] K tomu srov. § 2 odst. 5 věta první TŘ.
[63] LICHNOVSKÝ: *Dokazování daňových trestných činů*…, s. 253.

Pokud na základě hodnocení provedených důkazů správce daně sezná, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, pak dochází ke stanovení daně na základě pomůcek anebo sjednáním daně podle § 98 DŘ.

V trestním řízení však v případě stavu *non liquet* nelze užít institutu důkazního břemene, ale je třeba vycházet z obecně uznávané zásady *in dubio pro reo.* Jedná se tedy o již výše zmíněné stanovení skutkového stavu bez důvodných pochybností na základě provedeného dokazování.

Orgány činné v trestním řízení si otázku viny posuzují samy, ale výsledek rozhodnutí z daňového řízení mohou vzít za důkazní prostředek, který však musejí posoudit z hlediska § 2 odst. 6 TŘ. Pokud orgány činné v trestním řízení vycházejí ze závěrů o skutkovém stavu učiněných správcem daně, neměly by opomenout, jak ke zjištění tohoto skutkového stavu správce daně došel. To znamená, zda se tak stalo na základě neunesení důkazního břemene anebo byl tento zjištěn důkazními prostředky. K tomu se vyjádřil i NS:[64] *„soud nemůže bez dalšího odkázat na takové rozhodnutí správce daně, aniž by jeho závěry přezkoumal po skutkové stránce a zabýval se správností a odůvodněností v něm učiněných právních názorů na rozhodnou daňovou otázku, a to především z hlediska uplatněné obhajoby.“*

Pachatelem trestného činu nemusí být vůbec subjekt daně, je možné, aby jím byla fyzická či právnická osoba, která pouze finguje svou podnikatelskou činnost, a tedy i povinnost k povinné platbě, a tím vyláká plnění od státu. Nelze směšovat daňovou povinnost a trestní odpovědnost, protože subjekt daně a subjekt trestného činu zkrácení daně nemusí být vůbec totožný.[65]

[64] Usnesení NS ze dne 26. února 2015, sp. zn. 8 Tdo 1049/2014.
[65] Rozsudek Nejvyššího soudu Československé socialistické republiky ze dne 21. února 1968, sp. zn. 8 Tz 10/68.

4. Podvody na DPH

Úvodem je třeba říct, že daňová politika v EU vychází z doktríny společné hospodářské a měnové unie.[66] Proto orgány EU vydávají směrnice, jimiž upravují systém výběru daní, a je poté povinností států vtělit tyto směrnice do vnitrostátního práva. Stěžejní byla v tomto smyslu šestá směrnice Rady 77/388/EHS, která byla koncem roku 2006 nahrazena SDPH. DPH je nejvíce harmonizovanou daní v prostředí EU. Proto by se mohlo zdát, že i způsob páchání daňových trestných činů zaměřených na DPH bude v podstatě podobný, ale Staněk[67] to odmítá a dodává, že si státy zachovávají svá specifika daná ať už geograficky, politicky nebo legislativně.

Podvody na dani z přidané hodnoty mohou mít různou podobu. O určitou typologizaci se pokusil právě Staněk.[68] Za nejzávažnější typy daňových podvodů na DPH považuje karuselové a vedle nich akviziční podvody, které však nazývá liniovými. Oba druhy využívají institut mizejícího obchodníka (angl. „*Missing trader*“) a subjektu, který následně inkasuje profit z trestné činnosti, který si zapojené subjekty mezi sebou rozdělí (angl. „*Profit Taker*“). Oba druhy jsou realizovány intrakomunitárně – tedy minimálně mezi dvěma státy EU.[69] Princip fungování karuselových podvodů bude blíže rozveden v následující kapitole. Na rozdíl od karuselových podvodů však liniové podvody nevyužívají kruhového oběhu zboží, ale přeprodej zboží směřuje pouze jedním směrem, jinými slovy zboží se nevrací k některému z předchozích obchodníků, jako je tomu u karuselových podvodů.

Dalším typem jsou bilanční podvody, tyto necílí na vylákání nadměrného odpočtu jako dva předešlé, ale snahou je minimalizovat výslednou daňovou povinnost daňového subjektu, aby byla buď nulová nebo alespoň co nejnižší.[70] Opět je nutné toto jednání odlišit od daňové optimalizace, neboť subjekt v případě bilančního podvodu snižuje svou daňovou povinnost nezákonnými prostředky.

Staněk[71] ve svém článku dále rozlišuje podvody z hlediska počtu subjektů zapojených do podvodu na takové, kde je zahrnut pouze jeden daňový subjekt, který je často zaběhnutou firmou, jehož účelem je mít co nejmenší daňovou povinnost, přičemž profitem je uhrazení nižší

[66] Srov. článek 3 Smlouvy o Evropské unii. Úř. věst. C 202, 7. června 2016.
[67] STANĚK: *Typologie podvodů na DPH I…*, s. 101.
[68] STANĚK, Jan. Typologie podvodů na DPH z pohledu orgánů činných v trestním řízení II. *Kriminalistika,* 2019, č. 3, s. 184-201.
[69] Tamtéž. s. 187-193.
[70] Tamtéž. s. 193-199.
[71] Tamtéž. s. 185-187.

daně nebo stanovení nulové daňové povinnosti v rozporu s faktickými okolnostmi, a na takové, kde je subjektů daně více a jejich trestná činnost je zpravidla organizována.

Podvody na DPH také dělí dle motivace pachatele, zda účelem jeho jednání je vylákání nadměrného odpočtu nebo zkrácení DPH a její odvedení v co nejnižší výši.

Další dělení vytvořili Keen a Smith,[72] kteří porovnávají systémy nepřímého zdanění – zdanění v systému DPH a daně z maloobchodního obratu podle toho, zda jsou podvody proveditelné v obou nebo pouze v jednom systému. V případě systému daně z maloobchodního obratu se neuplatňuje nárok na odpočet, proto by nemohlo ke karuselovým podvodům vůbec docházet.

[72] KEEN, Michael; SMITH, Stephen. *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?* [online]. International Monetary Fund, Únor 2007 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731/pdf>.

5. Karuselové podvody

Jak už název vypovídá, jedná se o speciální případ podvodu. Jde o podvod, který se zaměřuje na DPH.

Karuselové neboli kruhové obchody[73] jsou řazeny mezi podvody chybějícího obchodníka[74] a využívají systému DPH, kdy při dodání zboží do jiného členského státu EU je toto dodání osvobozeno od DPH,[75] a zároveň možnosti uplatnit odpočet DPH na výstupu při dodání do jiného členského státu.

Karuselové podvody se začaly v EU objevovat právě v souvislosti se zrušením kontrol na vnitřních hranicích EU, včetně těch daňových od roku 1993.[76]

K tomu, aby takový podvod mohl být uskutečněn, je třeba minimálně 3 subjektů. Potrubní společnosti (angl. „*Conduit Company*“), chybějícího obchodníka angl. „*Missing Trader*“) a zprostředkovatele (angl. „*Broker*“).[77]

Celý systém funguje tak, že potrubní společnost umístěná v jiném členském státě EU nežli dva další zmíněné články, prodává zboží chybějícímu obchodníkovi. Jelikož jde o dodání z jiného členského státu, dodává se takové zboží za ceny bez DPH. Chybějící obchodník zboží prodá ve svém členském státě zprostředkovateli za cenu včetně DPH. Uskutečněné plnění sice přizná, ale v konečném důsledku DPH neodvede a s daní zmizí, čímž vzniká správci daně škoda. Zprostředkovatel sídlící ve stejném členském státě jako chybějící obchodník, následně prodá zboží zpět potrubní společnosti za cenu bez daně, neboť se jedná o dodání zboží do jiného členského státu a celý proces se může opakovat. Zprostředkovatel si u správce daně uplatní nárok na odpočet daně na vstupu.

Chybějící obchodník, jak již bylo výše uvedeno, daň sice může přiznat, ale neodvede ji do státního rozpočtu a zmizí nebo se stává nekontaktním.

Zprostředkovateli mohou být zpravidla zavedené společnosti, které se běžně věnují ekonomické činnosti, která je předmětem karuselového podvodu. Mezi běžná zdanitelná plnění zakomponují i podvodné, což znesnadňuje práci orgánům činným v trestním řízení při odhalování této trestné činnosti.

---

[73] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii.* 6. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2013, s. 166.
[74] *MTIC (Missing trader intra community) fraud* [online]. Europol.europa.eu, [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>.
[75] K tomu § 63 an. ZDPH.
[76] LICHNOVSKÝ Ondřej, Podvody na DPH a jejich prokazování. *Daňový expert*, 2013, č. 2, s. 26 an.
[77] Evropský účetní dvůr. Zvláštní zpráva. Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření. Dostupné na <https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf>.

Surovinami, které se staly v posledních letech předmětem karuselových podvodů, byly zejména železný šrot,[78] betonářská ocel,[79] řepkový olej[80] nebo maso.[81] Někdy dokonce takové zboží vůbec neexistuje nebo obíhá pouze na papíře.[82] Proto lze zobecnit, že karuselový podvod lze provést na jakémkoli zboží či službě, za kterou bude plátce daně inkasovat od svého odběratele DPH, pokud však toto zboží nepodléhá režimu přenesené daňové povinnosti.

Účelem podvodů není uskutečnění ekonomické činnosti, ale především přeprodej zboží mezi subjekty, kdy jeden z nich neuhradí daň na výstupu a druhý vyinkasuje nadměrný odpočet.

Do základního podvodu, skládajícího se ze 3 společností, mohou být zapojeny i další subjekty, v mnohých případech v dobré víře jednající a nic netušící, díky nimž se stává podvod pro správce daně velmi těžko zjistitelným. Tyto jsou nazývány nárazníkovými společnostmi[83] (angl. „*Buffer*“), které celou soustavu znepřehledňují a znesnadňují její odhalení. V řetězci jsou zahrnuty s cílem skrýt přímou vazbu mezi chybějícím obchodníkem a zprostředkovatelem a tím zlegalizovat podvodné plnění.[84] Tyto společnosti nakupují zboží a dále jej prodávají, přičemž se chovají se jako běžný plátce DPH, pouze si uplatňují odpočet daně na vstupu za účelem snížení daně na výstupu, takto vypočtenou jsou povinni odvést správci daně. Správci daně odmítali v některých případech přiznat nárok na odpočet i společnostem, které o podvodu nevěděly, proto se některé spory dostaly až před SDEU (dříve Evropský soudní dvůr). Bylo tomu například v případu Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd v Commissioners of Customs & Excise,[85] kde si výše uvedené společnosti uplatnily nárok na odpočet, tento jim však nebyl správcem daně přiznán s tím, že byly účastny řetězce plnění, kde došlo k podvodu na DPH. SDEU v rozsudku vyslovil, že: *„Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění na odpočet DPH odvedeného na vstupu, není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna je jiné plnění, které přechází nebo následuje po plnění uskutečněném osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s DPH, aniž by to sama*

[78] *Štát mohol prísť na fiktívnom obchode so šrotom až o 120 miliónov eur* [online]. Slovensko.hnonline.sk, 26. února 2010 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://slovensko.hnonline.sk/356458-stat-mohol-prist-na-fiktivnom-obchode-so-srotom-az-o-120-milionov-eur>.
[79] Usnesení NS ze dne 27. listopadu 2019, sp. zn. 8 Tdo 566/2019.
[80] Usnesení NS ze dne 22. února 2018, sp. zn. 6 Tdo 1471/2017.
[81] *Za daňové úniky při obchodech s masem soud potrestal deset lidí* [online]. Idnes.cz, 23. května 2018 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.idnes.cz/pardubice/zpravy/soudy-pardubice-uniky-dph-podvod.A180523_132630_pardubice-zpravy_mvo>.
[82] *Jak fungují podvodné kolotoče? Zboží rotuje přes desítky firem* [online]. Idnes.cz, 25. ledna 2017 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/vypatrat-karuselove-podvody-muze-trvat-roky.A170124_110644_ekonomika_fih>.
[83] KOUPIL, Vít. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. *Státní zastupitelství*. 2014. roč. 12, č. 5, s. 11.
[84] STANĚK: *Typologie podvodů na DPH II…*, s. 189.
[85] Soudního dvůr EU: Rozsudek ze dne 12. ledna 2016, *Commissioners of Customs & Excise v Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd*, sp. zn. C-354/03, C-355/03 a C-484/03.

posledně jmenovaná věděla nebo mohla vědět.“ Mimo jiné doplnil, že každé plnění v řetězci dodávek je třeba posuzovat samostatně a jeho podstata se nemění na základě předcházejících nebo následujících plnění, proto při splnění podmínek stanovených zákonem, resp. směrnicí, je možné u přijatého plnění žádat o odpočet daně na vstupu, pokud o podvodu subjekt nárokující si odpočet nevěděl ani vědět nemohl.

V jiném případě Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL proti Belgickému státu,[86] SDEU řešil případ kupujícího, kterému byl odmítnut nárok na odpočet. Nárok na odpočet byl uplatněn na základě neplatné smlouvy, jejíž neplatnost dle belgického práva byla způsobena podvodným jednáním prodávajícího na DPH. SDEU vycházel ze závěrů vyslovených ve výše zmíněném případě, které subsumoval na dané skutkové okolnosti následovně: „*…pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji podle ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů. Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.“*

Na základě posledně jmenovaného rozhodnutí vytvořily soudy ve Spojeném království procesní postup, na jehož základě je možné činit daňový subjekt odpovědným za účast na podvodu. Tento test se nazývá Axel Kittel test[87] a skládá se ze 4 otázek. První otázkou je, zda vznikla státu nějaká daňová ztráta, pokud ano, pak následuje otázka druhá, zda je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání. Pokud ano, třetí otázkou je, zda byly obchodní transakce, které jsou předmětem řízení zapojeny do takového podvodného jednání a v případě kladné odpovědi, zda daňový subjekt věděl nebo musel vědět o zapojení obchodních transakcí do podvodného jednání.

[86] Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 6. července 2006, *Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL v Belgie*, C-439/04 a C-440/04.
[87] Rozhodnutí First-tier Tribunal (Tax) ze dne 6. července 2011, *The Hira Company Ltd v Revenue & Customs*, sp. zn. 2011 UKFTT 450 (TC). Dostupné na <www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2011/TC01302.html>.

Z toho vyplývá, že každý subjekt, který je zatažen do podvodného řetězce je považován za nevinného do té doby než správce daně, který zamýšlí subjekt zbavit nároku na odpočet, prokáže, že daňový subjekt věděl anebo musel vědět, že jeho plnění je součástí takového řetězce.

NSS ve své judikatuře požaduje určitou obezřetnost podnikatelských subjektů vůči svým obchodním partnerům.[88] Na nedostatek obezřetnosti lze dle rozhodnutí usuzovat zejména v případech neprověření identity obchodního partnera, nulové nebo vágní smluvní dokumentace, zaplacení předem za zboží, kde je obvyklé platit až po obdržení anebo vstup daňového subjektu do pro něj neznámého odvětví bez znalostí a patřičných zkušeností apod.[89] S tím souvisí i náležitá pečlivost (angl. „*due dilligence*“) subjektů, čímž se rozumí postupy zahrnující prověřování subjektu a informací o něm před tím, než dojde k podepsání smlouvy nebo k uzavření obchodu. Je jím vyjadřována určitá míra obezřetnosti.[90] Dodržením pečlivosti bude například prověření DIČ nebo solventnosti.[91] K *due dilligence* se vyslovil i SDEU,[92] kdy řekl, že tento institut nelze přeceňovat, neboť důsledné získání všech informací je prakticky možné jen za účasti protistrany, což může být ve vysoce konkurenčním prostředí prakticky nereálné. Nadto i precizní dodržení zásady by nemuselo vést k odhalení podvodů. Dle jiného rozhodnutí, tentokráte soudu Spojeného království, je zásadní otázkou, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že jediným možným vysvětlením okolností, za nichž se uskutečnil obchod, je spojení s podvodem na DPH, nikoli pouhé zachování náležité opatrnosti.[93]

Ve světle výše uvedené judikatury lze tedy dovodit, že nárazníkové společnosti, která se chová jako běžný plátce DPH a uplatňuje si nárok na odpočet daně na vstupu, ačkoli je součástí řetězce plnění, kde dochází k podvodu na DPH, nelze odmítnout nárok na odpočet, dokud správce daně neprokáže, že taková společnost o podvodu věděla nebo mohla vědět. Na to, že společnost o podvodu věděla nebo mohla vědět, lze usuzovat například z neprověření dodavatele co se týče jeho DIČ nebo jeho solventnosti. Proto je vhodné doporučit, aby příjemce

[88] Např. rozsudek NSS ze dne 10. ledna 2008, sp. zn. 9 Afs 67/2007; obdobně rozsudek NSS ze dne 22. ledna 2009 sp. zn. 9 Afs 73/2008; rozsudek NSS ze dne 15. prosince 2019 Afs 44/2011; rozsudek NSS ze dne 19. ledna 2012, sp. zn. 2 Afs 54/2011.
[89] Rozsudek NSS ze dne 30. května 2012, sp. zn. 1 Afs 26/2012.
[90] *Due dilligence* [online]. Oxford Learner's Dictionaries, [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/due-diligence?q=due+diligence>.
[91] Rozsudek NSS ze dne 30. července 2010, sp. zn. 8 Afs 14/2010.
[92] Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 21. června 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, C-80/11 a C-142/110.
[93] Rozhodnutí England and Wales Court of Appeal (Civil Division) ze dne 12. května 2010, *Mobilx Ltd & Ors v HM Revenue & Customs*, sp. zn. [2010] EWCA Civ 517. Dostupné na <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2010/517.htm>.

postupoval vůči dodavateli obezřetně a prověřil si svého dodavatele předtím, než s ním uzavře obchod.

Celý kolotoč se dá ilustrovat na příkladu, kde obchody mezi společnostmi probíhají pro zjednodušení bez marží. Společnost A usazená v Polsku prodá zboží do ČR společnosti B za 100 000 Kč, jelikož jde o dodání do jiného členského státu, společnost B nakupuje za ceny bez DPH. Společnost B prodá zboží společnosti C usazené také v ČR za cenu 121 000 Kč včetně DPH. Její povinností je podat daňové přiznání a odvést daň správci daně, jelikož však v řetězci plní roli mizejícího obchodníka, takto neučiní a s neodvedenou daní zmizí. Společnost C poté prodá zboží zpět společnosti A sídlící v Polsku a tím se karuselový obchod uzavře. Společnost C dodává zboží do jiného členského státu za 100 000 Kč bez DPH, neboť jde o intrakomunitární plnění. Zároveň si však uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu, které zaplatila společnosti B. Společnost A působí v příkladu jako potrubní společnost, společnost B jako chybějící obchodník a společnost C jako zprostředkovatel. Celková škoda způsobená karuselovým podvodem činí v tomto případě 21 000 Kč neodvedených společností B. Pokud by si všechny společnosti splnily své povinnosti, tak jak měly, stát by nepřišel o žádné peněžní prostředky, neboť částka vyplacená na odpočtu společnosti C by byla kryta částkou zaplacenou společností B.

Mezi společnosti B a C může být zapojeno i nespočet dalších subjektů, které fungují jako nárazníkové společnosti, s cílem zastřít podvodné jednání. Jejich zapojení lze doplnit do uvedeného příkladu. Chybějící obchodník, tedy společnost B, by prodala zboží společnosti X opět se sídlem v ČR za 121 000 Kč včetně DPH a s neodvedenou daní by zmizela. Společnost X vykonávající ekonomickou činnost by prodala zboží společnosti C za 150 000 Kč včetně DPH, podala by daňové přiznání a v něm by si uplatnila nárok na odpočet DPH zaplacené společnosti B ve výši 21 000 Kč a zároveň by přiznala zdanitelné plnění uskutečněné vůči společnosti C, přičemž zde by přiznaná daň činila 31 500 Kč. Po odečtení daně na vstupu od daně na výstupu by společnost X byla povinna odvést daň ve výši 10 500 Kč, kterou by také řádně odvedla. Společnost C by prodala zboží zpět společnosti A do Polska bez DPH například za 140 000 Kč a uplatnila by nárok na odpočet DPH zaplacené společnosti X na vstupu v celkové výši 31 500 Kč a kolotoč by se mohl opakovat. V tomto případě byla správci daně zaplacena daň ve výši 10 500 Kč, avšak inkasován nadměrný odpočet ve výši 31 500 Kč, celková škoda, která správci daně jednáním subjektů vznikla činí tedy 21 000 Kč.

Vzhledem k výše uvedeným závěrům je třeba podotknout, že přiznání nároku na odpočet společnosti X bude závislé na tom, zda věděla nebo mohla vědět o tom, že je účastna řetězce, kde dochází k podvodu na DPH.

Jelikož může být v řetězcích zapojeno nespočet daňových subjektů a je účelem pachatelů co nejvíce zastřít původ zboží a znepřehlednit řetězec, tak mohou pachatelé karuselových podvodů využít možnosti ulehčit si práci se zakládáním společností, které se později účastní podvodu. K tomu využívají tzv. ready made společnosti,[94] tedy takové společnosti, které jsou již předem založeny, zapsány v obchodním rejstříku, mají svého jednatele, identifikační číslo, i splacený základní kapitál.[95] Podvodníci je poté pouze odkoupí a zapojí je do řetězce zpravidla na pozici nárazníkové společnosti.

Lze shrnout, že jde o intrakomunitární obchody, kdy subjekty profitují z inkasování nadměrného odpočtu, tato činnost je organizovaná, minimálně chybějící obchodník a zprostředkovatel si musejí být vědomi, že jsou články řetězce, jen tak jde dosáhnout určitého výnosu. Pokud by totiž chybějící obchodník pouze nakoupil zboží, které by následně prodal a neodvedl daň, pak by výnosem byla pouze neodvedená daň. V rámci karuselových podvodů se však mezi zisk počítá i DPH vrácená zprostředkovateli.[96] Samotná činnost zprostředkovatele však není z pohledu daňového práva ničím nezákonným, neboť pouze využívá možností, které mu dává právní řád.

Z pohledu českého TZ se karuselový podvod trestá podle kvalifikované skutkové podstaty zvlášť závažného zločinu[97] zkrácení daně dle § 240 odst. 1, 3 písm. b).

Zajímavostí je, že při vyšetřování karuselových podvodů, které způsobily státu škodu ve výši přesahující 150 milionů Kč, je k výkonu dozoru nad zachováváním zákonnosti v přípravném řízení příslušné Vrchní státní zastupitelství.[98]

[94] STANĚK: *Typologie podvodů na DPH I…*, s. 102-103.
[95] *Začínáme podnikat: Koupě hotové společnosti* [online]. Peníze.cz, [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.penize.cz/podnikani/225874-zaciname-podnikat-koupe-hotove-spolecnosti>.
[96] ŠEVČÍK: *Karuselové podvody*…, s. 42.
[97] Srov. § 14 odst. 3 TZ.
[98] Srov. § 15 odst. 3 vyhlášky č. 23/1994 Sb., o jednacím řádu státního zastupitelství, zřízení poboček některých státních zastupitelství a podrobnostech o úkonech prováděných právními čekateli.

6. Možnosti obrany proti karuselovým podvodům

V prvé řadě je třeba říct, že při ekonomické činnosti subjektů je účast na systému DPH v zásadě nevyhnutelná, neboť pokud se jej neúčastní, potom nemohou žádat o odpočet DPH na vstupu, v přeneseném smyslu – nakupovat od plátců DPH. Systém DPH, jak již bylo uvedeno výše, je náchylný k podvodům, avšak možnosti států, jak je eliminovat, jsou omezené.

Odpovědnost za daňové podvody na DPH by měla být rovnoměrně rozložena mezi stát a daňový subjekt, Lichnovský[99] si v této souvislosti pokládá dvě otázky: První: *„1. Mohl stát učinit opatření, která lze po něm racionálně požadovat, aby vzniku podvodu zabránil?“* a druhou: *„2. Věděl daňový subjekt anebo bylo možno po něm racionálně požadovat, aby věděl o tom, že se svým obchodem účastní podvodů na DPH?“*

Odpověď poté nalézá v rozhodnutí SDEU,[100] ze kterého vyplývá, že je věcí státu střežit si své finanční zájmy, neboť právě on disponuje pravomocemi a proškoleným úřednickým aparátem, a pokud tedy mohl daňovému podvodu předejít, nelze odpovědnost přenášet na daňový subjekt, neboť by to bylo v rozporu se zásadou proporcionality. Na druhé straně, pokud daňový subjekt o podvodu ví, pak je na místě jej činit odpovědným. Právě proporcionalita hraje stěžejní roli, jak bude znázorněno v následujícím textu.

Jednou z cest, jak elimininovat podvody na DPH je legislativní činnost. K tomu však SDEU[101] podotkl: *„právo EU (konkrétně někdejší čl. 21 a 22 šesté směrnice připouští členským státům zakotvit povinnost jakékoli osoby, aby byla společně a nerozdílně odpovědná za odvod DPH spolu s jakoukoli osobou, která je k tomuto odvodu povinná, a to pouze s výhradou obecných právních zásad EU, především pak se zásadami proporcionality a právní jistoty.“* V tomto rozsudku SDEU také zdůraznil, že je možné činit daňový subjekt odpovědným, pokud v době uskutečnění zdanitelného plnění věděl nebo musel vědět, že daň nebude některým z předešlých dodavatelů uhrazena.

Z výše uvedeného vyplývá, že veškerá opatření lze činit pouze při zachování zásady právní jistoty tak, aby daňovému subjektu byla dána možnost plánovat svou činnost s ohledem na právní předpisy, v případě DPH jde o možnost nárokování si odpočtu za splnění zákonných podmínek. Druhou vůdčí zásadou je zásada proporcionality, tedy určitý předpoklad, že právní úprava sleduje legitimní cíl a do práv daňových subjektů zasahuje pouze v nezbytné míře. Toto

[99] LICHNOVSKÝ: *Podvody na DPH I…*, s. 26 an.
[100] Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 18. prosince 1997, *Garage Molenheide BVBA, Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) a Sanders BVBA v Belgie*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96.
[101] Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 27. září 2007, *Teleos plc a další v Commissioners of Customs & Excise*, C-409/04.

SDEU stvrzuje v rozsudku ve věci Teleos a další:[102] *„v návaznosti na podvod, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality.“* Jako neproporciální bylo například shledáno opatření, jímž byla zavedena objektivní odpovědnost subjektů, které o podvodech neměly tušení. Tím by se však stát zbavoval odpovědnosti a neúměrně by ji přenášel na soukromý sektor, což SDEU vyhodnotil jako nepřípustné.[103]

Proto v rozporu se zásadou proporcionality na jedné straně bude zakotvení objektivní odpovědnosti daňových subjektů, které prakticky z podvodů netěží a ani o nich legitimně neví. Naopak v souladu s ní bude situace odmítnutí odpočtu v případě, že nastala daňová ztráta, kdy daňový subjekt o podvodu ví, ačkoli se na něm sám nepodílí.[104]

6.1. Institut ručení dle ZDPH

Institut ručení byl do ZDPH zaveden s účinností od 1. 4. 2011 zákonem 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. V dnešní podobě je obsažen v ustanoveních §§ 108a, 109 a 109a ZDPH. Dle informace Generálního finančního ředitelství[105] je účelem zavedení: *„podpora činnosti správců daně v boji proti daňovým únikům.“* Všechny případy ručení nebudou dopodrobna rozebrány, neboť pro to není v této diplomové práci prostor, bude pouze poukázáno na nejvýznamnější výkladové problémy a jejich vyřešení na základě judikatury.

Obecně jde o ručení odběratele za odvod DPH za daň ze zdanitelného plnění, která nebyla jeho dodavatelem (záměrně) odvedena.[106] Ručení je možné zakotvit do právního řádu členských států EU na základě čl. 205 SDPH.

§ 109 Odst. 1 upravuje situace, kdy příjemce plnění v okamžiku jeho uskutečnění nebo zaplacení za něj věděl nebo vědět měl a mohl, že „*a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacena, b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové*

[102] Tamtéž.
[103] Např. Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 12. ledna 2016, *Commissioners of Customs & Excise v Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 nebo rozsudek ze dne 11. května 2006, *Commissioners of Customs & Excise, Attorney General v Federation of Technological Industries a dalším*, C-384/04.
[104] Kittel test.
[105] Informace Generálního finančního ředitelství č.j. 3308/13/7001-21002-012287 k institutu ručení podle § 109 a § 109a zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 4. 2011. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/ruzne/2011/informace-gfr-k-institutu-ruceni-podle-2128>.
[106] ŠKOPEK, Jan. Ručení odběratele za odvod DPH, která nebyla odvedena dodavatelem, a související judikatura. *Právní rozhledy*, 2016, č. 22, s 775.

výhody." Toto ustanovení zcela navazuje na závěry SDEU[107] o tom, že činit subjekt odpovědným je možné pouze za situace, kdy o tom má nebo mohl mít povědomí. Dle odst. 2 příjemce plnění ručí za nezaplacenou daň, pokud úplata za plnění, z něhož nebyla zaplacena daň je „*a) bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny, b) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, c) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup,[108] a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně, nebo d) poskytnuta zcela nebo zčásti virtuální měnou podle právního předpisu upravujícího některá opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu."*

Specifickým případem ručení je dle odst. 3 ručení za nezaplacenou daň z plnění, které bylo poskytnuto nespolehlivým plátcem. Nespolehlivým plátcem se plátce dle § 106a odst. 1 ZDPH stává závažným porušením povinností vztahujícím se ke správě daně na základě rozhodnutí správce daně. Jelikož je tato formulace příliš vágní, vydalo Generální finanční ředitelství informaci čj. 101/13-121002-506729[109] ve znění dodatků, ve které vymezuje, co je závažným porušením povinností vztahujících se ke správě daně. Jde například o situace kdy: *„Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a proto správce daně vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen."* Při rozhodování o přidělení statusu správce daně posuzuje také objektivní důvody, které vedly k nesplnění povinnosti vždy s ohledem na osobu daného plátce. Příjemce plnění si může zjistit údaje o tom, kdo je nespolehlivým plátcem z Registru plátců DPH, a to prostřednictvím internetových stránek Daňového portálu Finanční správy ČR.[110]

Odst. 4 pak upravuje ručení příjemce pohonných hmot, v případě poskytnutí plnění od jejich distributora, pokud k okamžiku poskytnutí plnění není zveřejněna informace způsobem umožňujícím dálkový přístup o tom, že tento distributor je registrován jako distributor dle

[107] Zejména: Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 12. ledna 2016, *Commissioners of Customs & Excise v Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd*, C-354/03, C-355/03 a C 484/03.
[108] Na základě § 96 ZDPH je daňový subjekt povinen pro účely registrace k dani uvést čísla účtů používaných k ekonomické činnosti, která pak správce daně zveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup.
[109] Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf>.
[110] Registr DPH. Dostupné na <https://www.daneelektronicky.cz/>.

zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách. Zvláštní případ ručení je zakotven v § 108a odst. 1 ZDPH. Jde o ručení oprávněného příjemce,[111] kterému vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit v souvislosti s přijetím vybraných výrobků z jiného členského státu. Tento pak ručí za nezaplacenou daň z dodání tohoto zboží třetí osobě osobou, která toto zboží pořídila z jiného členského státu. Ručení se může zprostit tím, že přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně požadována, aby ověřil, že daň řádně zaplatí osoba, která toto zboží pořídila.

Mohlo by se zdát, že ručení, jak je uvedeno v § 109 odst. 2 ZDPH je samostatné a uplatní se i bez ohledu na zavinění daňového subjektu. To by však popřelo vše výše uvedené o zásadách právní jistoty a především proporcionality. Toho názoru je i NSS ve vztahu k ustanovení písm. b) téhož odstavce, který ve svém Rozsudku ze dne 15. února 2018 sp. zn. 5 Afs 78/2017 konstatoval, že: *„Aby mohlo být ručení uplatněno, musí k samotnému provedení platby přistoupit další okolnosti, ze kterých bude zjevné, že osoba povinná k dani, která úplatu na účet mimo tuzemsko učinila, věděla či mohla vědět, že záměrem takto směrované platby mimo tuzemsko, je právě nezaplacení daně.“* Nadto ve stejném rozhodnutí NSS uvedl, že pouze z provedení platby na účet situovaný mimo tuzemsko nelze usuzovat na úmysl nezaplacení daně dodavatelem, neboť taková platba je legitimním způsobem realizace ekonomické činnosti. Proto nelze bez dalšího aktivovat ručení daňového subjektu za jednání jiného subjektu, který neodvedl daň, případně vykazuje daňový nedoplatek.

Naproti tomu výrazně nižší cena od ceny obvyklé, tak jak je vymezena § 109 odst. 2 písm. a) ZDPH, je i v judikatuře SDEU[112] považována za základní indikátor podvodného jednání, to znamená, že příjemci plnění dává důvody se domnívat, že DPH poskytnutá za zboží nebo službu by mohla zůstat nezaplacena a v takovém případě již příjemce mohl vědět, že daň nebude zaplacena. Dle SDEU však tuto domněnku lze vyvrátit prokázáním, že nižší cena je dána okolnostmi nesouvisejícími s nezaplacením DPH.

Stěžejní ve vztahu k ručení je prokázání toho, zda příjemce plnění věděl nebo vědět mohl, že z pohledu dodavatele dojde k podvodnému jednání. Důvodová zpráva k zákonu,[113] jímž bylo ručení do ZDPH zavedeno, říká, že při posuzování slovního spojení „věděl nebo vědět mohl“ je třeba vycházet z doktríny trestního práva, neboť se jedná o nevědomou nedbalost, jak je upravena v § 16 odst. písm. b) TZ. Důležitým rozhodnutím, zabývajícím se výkladem tohoto

[111] Kdo je oprávněným příjemcem – srov. § 3 písm. h) zákona o spotřebních daních.
[112] Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 11. května 2006, *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General v Federation of Technological Industries a další*, C-384/04.
[113] Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb., zákon, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

sousloví, byl již výše zmíněný případ Optigen a další. Dále se jím SDEU zabýval také v rozsudku ze dne 21. června 2012, *Mahagében kft a Péter David v Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, sp. zn. C-80/11 a C-142/11. Zde správce daně odmítl subjektům přiznat nárok na odpočet z toho důvodu, že jejich dodavatel nedisponoval prostředky k tomu, aby sám poskytl plnění. K tomu však SDEU uvedl, že není možné odmítnout nárok na odpočet z toho důvodu, že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury, z níž je nárokován odpočet daně, je v postavení osoby, která je schopná zboží dodat a zda sám plní povinnosti k podání daňového přiznání a úhrady DPH, ačkoli hmotněprávní podmínky k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a zároveň osoba povinná k dani nemá žádné indicie o tom, že na straně vystavitele došlo k podvodu. Nadto SDEU uvedl, že: „*je úkolem správců daně, aby prokázali objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu, kterého se dopustil dodavatel či jiný subjekt operující v dodavatelském řetězci na vstupu nebo výstupu.“*

V podobném duchu se nesla i následná judikatura.[114][115] Z těchto rozsudků vyplývá, že nelze odmítnout nárok na odpočet, pokud jsou naplněny hmotněprávní podmínky jeho přiznání, pokud subjekt daně nevěděl nebo neměl vědět, že se podílí na plnění, které je součástí podvodu.

Základní premisou odmítnutí nároku na odpočet vyplývající z judikatury NSS je shromáždění dostatku důkazů správcem daně k prokázání, že subjekt přijímající plnění věděl nebo měl vědět, že je účastníkem řetězce dodavatelů, ve kterém dochází k podvodnému jednání.[116] Opačná situace by byla v rozporu s principem dobré víry. NSS dále zdůraznil,[117] že je v zájmu obchodníků, aby dbali na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Indicie, z nichž lze usuzovat, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět byly zmíněny v obecném pojednání o karuselových podvodech.[118] V jiném případě[119] dodavatelé neodvedli při obchodu s emisními povolenkami daň a stěžovateli – příjemci plnění byl odepřen nárok na odpočet kvůli tomu, že nedbal náznaků, které mohly svědčit o podvodu. Například, že cena byla výrazně nižší než cena tržní, nebo dále obor činnosti zapsaný v obchodním rejstříku u některých společností

[114] Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 6. září 2012, *Gábor Tóth v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*, C-423/11.
[115] Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 6. prosince 2012, *Bonik EOOD v Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite*, C-285/11.
[116] ŠKOPEK, Jan. Ručení odběratele za odvod DPH, která nebyla odvedena dodavatelem, a související judikatura. *Právní rozhledy*, 2016, č. 22, s 775.
[117] Rozsudek NSS ze dne 10. ledna 2008, sp. zn. 9 Afs 67/2007.
[118] Pro přehlednost uvádím rozhodnutí, z něhož závěry vycházejí – Rozsudek NSS ze dne 30. května 2012, sp. zn. 1 Afs 26/2012.
[119] Rozsudek NSS ze dne 10. června 2015, sp. zn. 2 Afs 15/2014.

neodpovídal reálnému oboru činnosti. NSS konstatoval,[120] že stěžovatel neučinil veškerá opatření, která byla po něm rozumné požadovat, aby zamezil daňovému podvodu, proto nelze odpovědnost přenášet na daňovou správu a je nutné odmítnout nárok na odpočet.

Z pohledu judikatury SDEU je tedy ve vztahu k sousloví věděl a vědět mohl nutné prokázat objektivní okolnosti, z nichž by bylo možné dovodit, že příjemce plnění věděl nebo mohl vědět o tom, že předcházející plnění je součástí podvodu. NSS pak tyto okolnosti včlenil do určitých indicií, z nichž lze usuzovat, že příjemce plnění věděl anebo mohl vědět, že přijímá plnění, které je součástí podvodu na DPH.

Jelikož institut ručení dle ZDPH operuje s pojmem věděl a vědět mohl, je možné na výklad tohoto pojmu analogicky vztáhnout judikaturu týkající se nároků na odpočet. Avšak to neznamená, že by se institut ručení dal směšovat s odmítnutím nároku na odpočet, ba právě naopak. Odepřít nárok na odpočet je možné v části daňového řízení, které je nalézacím řízením, jehož účelem je zjistit a stanovit daň. Na druhé straně využít ručení příjemce plnění lze až ve fázi placení daní, tj. v té části řízení, kde se zabezpečuje úhrada daně stanovené v nalézacím řízení.[121] Postavení obou institutů řešil NSS ve svém rozsudku ze dne 18. prosince 2018, sp. zn. 7 Afs 8/2018-56, k čemuž uvedl, že *„podmínka, že daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl, nezakládá srovnatelnost ručení s doktrínou odepření nároku na odpočet daně, nýbrž je „pouze" dalším předpokladem pro aplikaci ručení."* Tím tak NSS odmítnul názory právnické literatury,[122] že jde o zvláštní institut vůči odmítnutí nároku na odpočet.

S ohledem na to, že je ručení akcesorického charakteru, je navázáno na hlavní závazek dodavatele odvést DPH v určené výši ze zdanitelného plnění poskytnutého příjemci do veřejného rozpočtu. Až poté, co dodavatel svou povinnost nesplní, nastupuje ručení příjemce plnění, které se pak realizuje na základě výzvy správce daně podle § 171 až 173 DŘ.

Příjemce plnění se ručení může vyhnout zvláštním způsobem zajištění daně dle § 109a ZDPH. Toto ustanovení umožňuje příjemci plnění uhradit dodavateli pouze základ daně a samotnou daň odvést správci daně, a to do té doby, než by byl vyzván jako ručitel. Zaplacením daně přímo jejímu správci se příjemce plnění ručení zprostí.

[120] Tamtéž.
[121] K tomu srov. § 135 an. DŘ a § 149 an. DŘ.
[122] Např. ROZEHNAL, Tomáš. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. Daňový expert. 2012, č. 1, s. 21.

Dle důvodové zprávy bylo účelem zavedení vytvoření dalšího nástroje pro zamezení daňovým podvodům.[123] Na druhou stranu jeho uplatněním nedochází k odstranění nežádoucího jednání subjektu, který neuhradí daň, ale k pouhému přenesení důsledků na jiný.[124]

Dle mého názoru institut ručení příjemce plnění za DPH může velmi značným způsobem omezit páchání podvodů na DPH, neboť informovaný příjemce plnění pod hrozbou ručení dobrovolně nepřijme zboží nebo službu, pokud bude mít pochybnosti, že dodavatel je součástí podvodného řetězce a spíše využije institutu zvláštního zajištění daně dle § 109a. Tím tak dojde k odvedení daně do veřejného rozpočtu a zároveň k dodávce plnění. Na druhou stranu institut ručení může výrazným způsobem ovlivňovat svobodu podnikání a obchodování stran. Pokud má příjemce pochybnosti o svém dodavateli a chtěl by využít institutu § 109a, pak je nutné jej zakomponovat do soukromoprávní smlouvy, na jejímž základě dochází k přesunu plnění mezi stranami, navíc zisk některých informací o subjektu je možný pouze za součinnosti protistrany. Avšak i takové omezení lze považovat za proporcionální a způsobilé snížit počet karuselových podvodů. Je třeba upozornit, že ručení nepostihuje samotné podvodné jednání, ale činí odpovědným subjekt, který s trestnou činností prakticky nemusí mít nic společného. Proto je třeba zkoumat i další možné varianty řešení.

6.2. Kontrolní hlášení

Jednou z nich je i kontrolní hlášení, které bylo do ZDPH zavedeno, s účinností od 1. 1. 2016, zákonem č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. V současné podobě je upraveno ustanoveními § 101c – 101k ZDPH. Dle důvodové zprávy[125] účelem zavedení bylo „*zlepšení výběru daní, omezení daňových podvodů na DPH a tím i posílení postavení poctivých subjektů.“* Samotný institut umožní správci daně rychlý přístup k údajům vztahujícím se k DPH, které bude moci kontrolovat s údaji uvedenými v daňovém přiznání. Další výhodou by mělo být, že správce daně bude schopen identifikovat riziková sdružení osob a na tyto se podrobněji zaměřit svou kontrolní činností a tím zabránit zkrácení daně.[126] Podobné opatření již zavedly i jiné členské státy EU, např. Španělsko, Slovensko nebo Lotyšsko.[127]

[123] Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
[124] MORAVEC, Ondřej. *Ručení za neodvedenou DPH v aktuální judikatuře správních soudů* [online]. Portál daňových poradců a účetních profesionálů, 23. dubna 2018 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=245143>.
[125] Důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
[126] Tamtéž.
[127] FOJTÍK, Jiří a MATTAUSCHOVÁ Blanka. Jak správně na kontrolní hlášení. *Bulletin komory daňových poradců*. 2016, č. 1, s. 9.

Jedná se o speciální daňové tvrzení,[128] které nikterak nenahrazuje daňové přiznání. Jsou jej povinni podávat plátci, pokud nastala některá ze skutečností předpokládaných § 101c ZDPH. Jde zejména o situace uskutečnění zdanitelného plnění dodavatelem a jeho přijetí odběratelem s místem plnění v tuzemsku nebo přijetí/poskytnutí úplaty za něj, pokud nastalo dříve. Z toho vyplývá, že povinnost podat kontrolní hlášení mají jak dodavatel, tak odběratel. Smyslem zavedení je umožnění párování jednoho obchodního případu ze dvou stran, tudíž při uplatnění odpočtu odběratelem bude možné na základě systému správce daně vyhledat dodavatele, který plnění uskutečnil.[129] Navíc je dle § 101a odst. 1 písm. b) stanovena povinnost podávat kontrolní hlášení elektronicky, proto bude prostřednictvím softwaru správce daně možné údaje spárovat automaticky. K faktickému spárování je však třeba, aby plátci daně uváděli údaje, které vůbec takové spárování umožní. Informace, které subjekty v kontrolním hlášení uvádějí, jsou vymezeny § 101d odst. 1 ZDPH. Jsou jimi identifikační a kontaktní údaje plátce, údaje o plnění a přijatých úplatách, údaje vztahující se k uplatnění nároku na odpočet a identifikační údaje odběratele, resp. dodavatele. Komentované ustanovení bylo předmětem sporu před ÚS v roce 2016, neboť zákonodárce ve znění ZDPH z roku 2016 po plátcích daně požadoval *„uvést v kontrolním hlášení předepsané údaje potřebné pro správu daně,“* přičemž tyto údaje nikterak nekonkretizoval a měly být stanoveny až formulářem Ministerstva financí na základě § 72 odst. 1 DŘ. To se vedle jiného nelíbilo skupině senátorů, kteří podali koncem roku 2015 návrh na zrušení částí ZDPH týkajících se kontrolního hlášení.[130]

ÚS nejdříve shledal ústavnost kontrolního hlášení jako celku, kde mimo jiné uvedl, že v dnešním světě, kde se většina podnikatelských aktivit odehrává v online prostoru, nepostačují pouhé daňové kontroly, ale technický vývoj by měla sledovat i daňová správa, a disponovat tak instrumentem umožňujícím včasné zjištění informací o daňových podvodech a přijetí nutných opatření.[131] Naopak ztotožnil se s názorem skupiny senátorů ohledně údajů, které mají plátci daně uvádět, neboť tyto nebyly v zákoně přesně vymezeny: *„zákon musí blíže vymezit alespoň okruh údajů, které musí plátce sdělovat. To nevylučuje případné zákonné zmocnění (čl. 79 odst. 3 Ústavy) ke stanovení konkrétních jednotlivých údajů Ministerstvem financí. Avšak muselo by se tak stát formou právního předpisu. Jen tak je možno zajistit pro plátce předvídatelnost údajů, které po nich bude stát požadovat.“*[132] ÚS shledal porušení čl. 2 odst. 4, čl. 79 odst. 3 Ústavy a

[128] Srov. § 1 odst. 3 DŘ.
[129] HAJDUŠEK, Tomáš. *Kontrolní hlášení - procesní souvislosti* [online]. Portál daňových poradců a účetních profesionálů, 1. února 2016 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=205194>.
[130] Nález ÚS ze dne 6. prosince 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15.
[131] Tamtéž.
[132] Tamtéž.

čl. 2 odst. 3 a čl. 4 odst. 1 Listiny a s účinností ke dni 31. 12. 2017 ustanovení § 101d odst. 1 ZDPH zrušil. ÚS se rozhodl pro odklad zrušení, neboť dle jeho názoru by okamžitým zrušením celý institut pozbyl smyslu a nejedná se o situaci, kdy by ustanovení bylo reálně zneužíváno, pouze zde existuje obava budoucího zneužití.

Lhůta k podání kontrolního hlášení je stanovena v § 101e ZDPH podle toho, zda plátcem je právnická nebo fyzická osobu. Právnické osoby podávají kontrolní hlášení za kalendářní měsíc do 25 dne po jeho skončení. U fyzické osoby spadá lhůta pro kontrolní hlášení v jedno se lhůtou pro podání daňového přiznání ve shodě s § 136 odst. 4 DŘ. Vzhledem k tomu je možné, aby fyzická osoba podávala kontrolní hlášení i čtvrtletně.[133]

K donucení plátců daně podávat kontrolní hlášení slouží i pokuty uvedené v § 101h odst. 1 ZDPH. Jde o pokuty vznikající přímo ze zákona, proto rozhodnutí správce daně podle odst. 4 je pouze deklaratorní povahy. V odborné literatuře se objevují názory, že pokuty stanovené tímto ustanovením jsou velmi tvrdé a zároveň jednotlivě nezohledňují závažnost pochybení subjektu.[134] Tvrdost pokut snižuje institut prominutí pokuty dle § 101k ZDPH, na jehož základě může plátce žádat o prominutí pokut stanovených § 101h odst. 1 písm. b) – d) do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, jímž bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit tuto pokutu, pokud *„k nepodání kontrolního hlášení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem případu ospravedlnit.“* Co lze považovat za ospravedlnitelné důvody stanovuje metodický pokyn Generálního finančního ředitelství.[135] Na jeho základě lze prominout pokutu až do výše 100 %. Jedním z důvodů prominutí pokuty je, pokud plátce daně nepodal kontrolní hlášení včas z důvodu živelné pohromy. Speciální ustanovení týkající se prominutí pokuty dle § 101h odst. 1 písm. a) je uvedeno v § 101j ZDPH. Plátce sice podá kontrolní hlášení opožděně, ale ještě předtím, než jej správce daně vyzve, že tak neučinil, pokuta pak nevznikne za předpokladu, že plátce daně v daném kalendářním roce nebyl v jiném prodlení při podání kontrolního hlášení.

Pokud by plátce nesplnil povinnost související s kontrolním hlášením a došlo by tak k závažnému ztížení nebo zmaření správy DPH ve smyslu § 101h odst. 3, může mu správce daně na základě správního uvážení vyměřit pokutu až do výše 500 000 Kč.

---

[133] Srov. § 99a ZDPH.

[134] LIŠKA, Michal a SNOPKOVÁ Petra. *Vybrané problémy institutu kontrolního hlášení* [online]. Portál daňových poradců a účetních specialistů, 13. listopadu 2017 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=239523>.

[135] Pokyn GFŘ-D-29 č.j.: 111096/16/7100-20116-050484, k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení, ve znění dodatků. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-29.pdf>.

Ačkoli měl institut kontrolního hlášení v počátcích svého zavedení do právního řádu řadu nedostatků, zejména nestanovoval uváděné údaje přímo zákonem nebo neexistovala možnost promíjení pokut, ty největší se podařilo odstranit. Bylo odhadováno, že toto opatření může zajistit zvýšení daňových příjmů o 5-10 miliard Kč ročně.[136] Za první rok fungování dle tiskové zprávy Generálního finančního ředitelství z června 2017 došlo díky kontrolnímu hlášení k nárůstu příjmů z DPH o 11,7 miliard Kč.[137] Z uvedených čísel lze dovodit, že kontrolní hlášení splnilo očekávání proklamované vládou v důvodové zprávě na výbornou. Na druhou stranu z Výroční zprávy Nejvyššího kontrolního úřadu pro rok 2018[138] vyplývá, že růst inkasa DPH v důsledku kontrolního hlášení nelze přeceňovat, neboť ve zkoumaném období docházelo i k výraznému ekonomickému růstu a skutečný vliv finanční správa přesvědčivě nekvantifikovala. NKÚ ve zprávě uvádí, že kontrolní hlášení má sice vliv na dodržování předpisů a plnění povinností v rámci DPH, ale zároveň došlo ke zvýšení administrativní zátěže subjektů daně.[139]

Jedním z důvodů pozitivních výsledků zmiňovaných Generálním finančním ředitelstvím v tiskové zprávě může dle mého názoru být, že díky podávání kontrolních hlášení disponuje správce daně v reálném čase údaji, které může zanalyzovat a odhalit tak podvodný řetězec v procesu páchání podvodu a tím zabránit odčerpání prostředků ze státního rozpočtu, zejména prostřednictvím zajišťovacího příkazu dle § 103 ZDPH. Již v okamžiku vyměřování daně má správce daně informace, které by mohl získat až v rámci kontrolní činnosti u jednotlivých plátců daně. Proto je možné odhalit daňový podvod dříve, než správce daně vyměří daň a vyplatí nadměrný odpočet. Minimálně z časového hlediska sběru informací se jedná o významný krok, neboť v mnoha případech může dojít k tomu, že správce daně získá informace dříve, než subjekt odčerpá prostředky a stane se nekontaktním. Z toho důvodu i lhůty k napravení pochybností v kontrolním hlášení na výzvu správce daně jsou stanoveny v § 101g ZDPH poměrně přísně. Odhalení podvodu se tak stalo jednodušším a rychlejším. To stvrdil i NSS ve svém rozsudku ze dne 20. února 2017, sp. zn. 7 Afs 232/2016: *„Odhalit podvod na*

[136] Důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
[137] *Kontrolní hlášení plní očekávání. Od spuštění odhalilo potenciální únik na dani 21,5 mld. Korun* [online]. Finanční správa, 14. června 2017 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2017/kontrolni-hlaseni-plni-ocekavani-od-spus-8581>.
[138] Výroční zpráva Nejvyššího kontrolního úřadu za rok 2018. Dostupné na <https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/vyrocni-zprava/vyrocni-zprava-nku-2018.pdf>, vycházející ze Zprávy Nejvyššího kontrolního úřadu o daních v České republice v letech 2014-2017. Dostupné na <https://www.nku.cz/assets/pro-media/tiskove-zpravy/zprava-danich__2.pdf>.
[139] Tamtéž.

DPH bývalo velice problematické, kdy v minulosti k tomuto docházelo až příliš často na základě namátkové daňové kontroly. To však již nyní neplatí, a to díky kontrolnímu hlášení.“

Dalším pozitivním bodem, který je v literatuře zmiňován, je názor,[140] dle kterého by mohl správce daně posbírané informace z kontrolních hlášení použít k osvětě plátců daně o zvýšeném riziku podvodů v souvislosti s uzavíráním určitých typů obchodů nebo o obchodech, kde se v minulosti podvody vyskytly a byly vystopovány, aby se jim poctiví plátci mohli vyhnout. Avšak dle mého názoru by si takové veřejné sdělování informací vyžádalo precizní právní úpravu, zejména s ohledem na ochranu osobních údajů. Polemiku o této problematice ponechám stranou.

V roce 2017 došlo k nárůstu počtu firem vedených bílými koňmi.[141] Dle vyjádření tiskového mluvčí Národní centrály proti organizovanému zločinu je tento trend pozorovatelný právě v souvislosti se zavedením kontrolního hlášení, neboť jeho vlivem pachatelé sáhli ke změně způsobu páchání daňových podvodů a snaží se zapojit do podvodného řetězce více firem, k jejichž řízení využívají bílých koňů.[142]

Z uvedeného však vyplývá, že kontrolní hlášení samo o sobě nemůže zabránit páchání karuselových podvodů, pouze správce daně dostal nástroj, s jehož dopomocí může rychleji a efektivněji podvod odhalit. Vzhledem k vyššímu riziku vystopování podvodníků je zřejmé, že kontrolní hlášení mělo za následek omezení páchání podvodů na DPH, tedy i karuselových, což se dá dovodit z výše zmíněné tiskové zprávy Generálního finančního ředitelství z roku 2017.

6.3. Režim přenesení daňové povinnosti

Dvě předchozí varianty řešení se týkaly spíše způsobu, jakým může dojít k odhalení karuselového podvodu anebo k navrácení zkrácené daně. Avšak přenesení daňové povinnosti narušuje přímo podstatu karuselových podvodů, a to tím, že znemožňuje, aby se u mizejícího obchodníka kumulovala daň, se kterou by následně zmizel, tím prakticky i částečně brání jejich páchání. Dle Hálka[143] se jedná o jeden z nejúčinnějších prostředků boje proti karuselovým podvodům.

Jak už samotný název napovídá, povinnost odvést daň se přenáší z dodavatele na příjemce plnění. Dodavatel uskutečňující plnění na daňovém dokladu neuvede výši daně a zároveň doplní údaj podle § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH o tom, že daň odvede zákazník. Příjemce

[140] HAJDUŠEK: *Kontrolní hlášení…*.
[141] *Počet firem řízených bezdomovci skokově vzrostl* [online]. Bisnode, 3. prosince 2018 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/pocet-firem-rizenych-bezdomovci-skokove-vzrostl/>.
[142] *Víc bílých koní ve vedení firem, ne zločinů* [online]. BussinessInfo.cz, 28. ledna 2019 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.businessinfo.cz/clanky/vic-bilych-koni-ve-vedeni-firem-ne-zlocinu/>.
[143] HÁLEK, Vítězslav. Karuselové obchody. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015, s. 59.

plnění je pak povinen dle § 92a odst. 4 vést evidenci pro účely DPH, v níž zaznamená výši daně. Dříve byla povinnost správci daně podávat výpis z této evidence, plátce za současného právního stavu této povinnosti dostojí podáním kontrolního hlášení.

Režim přenesení daňové povinnosti neboli *reverse charge* se uplatňuje na základě § 92a – 92i ZDPH. Podle § 92a ZDPH je při uskutečnění zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku povinen přiznat daň ke dni uskutečnění plnění jeho příjemce, pokud je sám plátcem. Plátce daně má na jedné straně povinnost přiznat a zaplatit daň, na druhé je současně oprávněn uplatnit odpočet daně na vstupu,[144] takže jeho výsledná daňová povinnost je v zásadě nulová. Až pokud plátce dodává zboží neplátci, režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije a daň odvede dodavatel v normálním režimu.

Současný ZDPH rozlišuje trvalé a dočasné použití režimu *reverse charge*. Trvalý režim je upraven § 92b – 92ea, uplatní se přímo ze zákona na dodání zlata, zboží uvedeného v příloze č. 5 k ZDPH,[145] na dodání nemovité věci a poskytnutí stavebních nebo montážních prací nebo poskytnutí pracovníků pro tyto práce, nakonec také pro ostatní případy stanovené v § 92ea ZDPH. Dočasné použití režimu může vláda stanovit nařízením pro zdanitelné plnění uvedené v příloze č. 6 k ZDPH, česká vláda stanovila režim přenesení daňové povinnosti pro všechny komodity uvedené v příloze na základě nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti. Režim se dle § 2 odst. 1 zmíněného nařízení bez dalšího použije pro dodání povolenek na emise skleníkových plynů, certifikátů elektřiny nebo dodání elektřiny a plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi dle § 7a odst. 2 ZDPH a poskytnutí služby elektronických komunikací. Pro vybrané zboží pak vláda stanovila v § 2 odst. 2 použití režimu v případech, kdy celková částka za dodání překročí 100 000 Kč, přičemž v odst. 3 specifikuje co míní vybraným zbožím, jde zejména o mobilní telefony, mikroprocesory, obiloviny a technické plodiny. K dočasnému použití režimu se řadí i mechanismus rychlé reakce, který může vláda stanovit nařízením na základě § 92g ZDPH, pokud Evropská komise za účelem boje proti náhlým a rozsáhlým daňovým podvodům proti užití režimu přenesení daňové povinnosti nemá námitky, toto opatření může být zaváděno s omezenou dobou platnosti na 9 měsíců.

V ČR je v současné době stanoven režim přenesení daňové povinnosti v největším možném rozsahu, kromě trvalého režimu je tedy v maximální možné míře využíván i dočasný

[144] OTAVOVÁ, Milena, GRÁSGRUBER Miloš. *Dopady uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty* [online]. Portál daňových poradců a účetních profesionálů, 24. září 2015 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=160542&rez=0&q=plo%C5%A1n%C3%BD%20reverse%20charge>.
[145] Např. struska nebo sběrový papír.

režim, pokud odhlédneme od mechanismu rychlé reakce, který dosud nebyl použit. Dočasný režim je však možno užívat jen do 30. 6. 2022, kdy má dojít k vytvoření konečného systému DPH.[146] Někteří autoři hovoří o nyní využívaném režimu jako selektivním, neboť se vztahuje pouze na určité komodity.[147] Opakem je plošný nebo všeobecný *reverse charge*, který by dopadal na všechna zdanitelná plnění. V posledních letech o možnost jeho zavedení ČR velmi usilovala. Za problematické u selektivního režimu totiž ministryně financí Alena Schillerová považuje „*přizpůsobivost podvodníků, kdy při zavedení přenesení daňové povinnosti na jedno zboží, je jasný jejich přechod na zboží jiné.*“ [148] Dle jejích slov jsou karuselové podvody příliš rychlé a flexibilní na to „*abychom dokázali efektivně předjímat, v jakém sektoru se objeví příště. Právě proto o plošný reverse charge usilujeme.*“[149] Možnost požádat EU o povolení k zavedení všeobecného *reverse charge* byla zavedena směrnicí Rady 2018/2057, kterou se mění SDPH. Dle článku 199c SDPH po splnění přísných podmínek je možné žádat o všeobecný *reverse charge* a to pro plnění nad 17 500 EUR. Na základě žádosti ČR vydala Rada EU dne 8. listopadu 2019 prováděcí rozhodnutí 2019/1903, jímž povolila zavedení tohoto opatření od 1. 1. 2020 do 30. 6. 2022.[150]

Teď již českému zákonodárci nic nebrání v tom zavést plošný *reverse charge* na veškerá zdanitelná plnění s hodnotou nad 17 500 EUR, avšak je nutné si položit otázku, zda je moudré významným způsobem narušit české podnikatelské prostředí zásahem, jehož platnost by byla omezena do půlky roku 2022. Proto předseda vlády Andrej Babiš nemíní režim přenesení daňové povinnosti na tak krátkou dobu zavést, cílem dle něj je, aby ČR vyjednala prodloužení výjimky a až poté může plošný *reverse charge* zavést.[151]

Jak režim funguje lze ilustrovat na příkladu. V normálním režimu dochází k tomu, že společnost A usazená v Polsku prodá zboží do ČR společnosti B za 500 000 Kč. Společnost B prodá zboží společnosti C se sídlem v ČR za 726 000 Kč včetně DPH. B má povinnost přiznat a odvést daň. Naopak v režimu přenesení daňové povinnosti společnost B prodává za cenu

[146] Srov. čl. 199a SDPH.
[147] ZÍDKOVÁ, Hana. Všeobecný reverse-charge a jeho alternativy. *Bulletin komory daňových poradců*. 2014, č. 3, s. 14-15.
[148] *Ministerstvo financí prosazuje plošný „reverse charge“* [online]. Advokátní deník, 12. prosince 2019 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://advokatnidenik.cz/2019/12/12/mf-cr-prosazuje-plosny-reverse-charge-jako-prevenci-karuselovych-podvodu/>.
[149] Tamtéž.
[150] Prováděcí rozhodnutí Rady 2019/1903 ze dne 8. listopadu 2019, kterým se Česku povoluje používat všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti odchylně od ustanovení článku 193 směrnice 2006/112/ES. Úř. věst. L 293, 14. listopadu 2019, s. 101-102.
[151] *Babiš zatím nechce zavést přenesenou daňovou povinnost. Hodlá přesvědčit Brusel, aby mu prodloužil výjimku* [online]. Česká televize, [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/3009434-babis-zatim-nechce-zavest-prenesenou-danovou-povinnost-hodla-presvedcit-brusel-aby>.

600 000 Kč bez daně společnosti C. Společnost C pak odvádí daň v závislosti na tom, zda dodává zboží neplátci anebo nikoli. Pokud dále zboží prodává plátci D se sídlem v ČR, pak prodává plnění za 700 000 Kč bez DPH a zároveň si uplatní nárok na odpočet, výsledná daň u něj bude 0 Kč. Pokud však prodává spotřebiteli E s místem plnění v ČR za 700 000 Kč, je povinna odvést daň za uskutečněné plnění, výsledná daň je 147 000 Kč, zároveň si může uplatnit nárok na odpočet ve výši 126 000 Kč (za přijaté plnění v hodnotě 600 000 Kč).

Režim přenesení daňové povinnosti má podle Ševčíka[152] smysl pouze za předpokladu, kdy je celoplošně zaveden, protože při uplatňování selektivního režimu si podvodníci jednoduše vyberou jiné zboží, které zatíží podvody. Zároveň i poctiví plátci musejí být obezřetní, aby správně dokázali určit, zda a na jaká plnění se přenesená daňová povinnost uplatní.

Jak už bylo uvedeno výše, zavedením všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti dojde k omezení karuselových podvodů, protože dodavatel, který přijme zboží z jiného členského státu a následně jej prodá ve své zemi, nebude vůbec disponovat daní, kterou by mohl neodvést do státního rozpočtu. Navíc zavedení by mělo příznivý efekt také na *cash flow* u příjemců plnění, neboť v normálním režimu zaplatí dodavateli cenu i s daní a až následně v daňovém přiznání nárokují odpočet.[153] Určitou nevýhodu lze spatřovat v tom, že systém DPH by zavedením všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti ztratil svůj základní znak, jímž je zdanění přidané hodnoty na každém článku řetězce, což zajišťuje i vzájemnou kontrolu jednotlivých plátců DPH, protože jen díky preciznímu daňovému dokladu může odběratel uplatnit nárok na odpočet. Vzhledem k průběžnému zdanění i veřejný rozpočet po určitý časový úsek disponuje finančními prostředky, dokud z nich nevyplatí odpočty odběratelům. Všeobecný režim přenesení daňové povinnosti se svou podstatou blíží spíše k dani z maloobchodního obratu, kdy odvádí daň poslední článek řetězce.[154]

Existují však i názory, že karuselový řetězec se může jednoduše otočit a subjekt, který má povinnost odvést daň může zmizet tak či tak. Například Lichnovský to ve svém článku[155] nazývá „*vyháněním čerta ďáblem*," kdy dle jeho názoru budou objemné podvody s daní na vstupu několika málo obchodníků nahrazeny drobnými podvody s daní na výstupu za účasti většího spektra podvodníků. Staněk[156] se domnívá, že všeobecný režim vůbec nemůže splnit

[152] ŠEVČÍK: *Karuselové podvody*…, s. 73-74.
[153] OTAVOVÁ, GRÁSGRUBER: *Dopady uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti*….
[154] ŠEVČÍK: *Karuselové podvody*…, s. 73.
[155] LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Podvody na DPH a jejich prokazování II* [online]. Portál daňových poradců a účetních profesionálů, 3. února 2017 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=218338>.
[156] STANĚK: *Typologie podvodů na DPH I*..., s. 105.

svůj účel, protože hranice 17 500 EUR je poměrně vysoká a nevidí problém v tom, rozdělit plnění na několik částí, zachovat tak běžný režim placení DPH a s daní zmizet jako doposud.

Je sice pravdou, že karuselový podvod se může uskutečnit na druhé straně řetězce, avšak zde mají podvodníci ztížené podmínky, neboť jsou pro získání stejného profitu nuceni prodat plnění mnoha neplátcům, zpravidla konečným spotřebitelům. Zároveň souhlasím se Staňkovým názorem, že je možné poskytované plnění rozdělit i na menší části a prodávat tak v normálním režimu, ale k tomu je třeba dodat, že i tak by zavedení plošného *reverse charge* minimálně více administrativně zatížilo podvodníky, kteří by byli nuceni vyvinout více úsilí k dosažení stejného profitu, jakého by mohli dosáhnout při neexistenci omezující hranice, například prodejem v menším množství více subjektům nebo ve stejném množství, ale rozděleném na více daňových dokladů jednomu příjemci. Ve druhé situaci si však nedovedu představit poctivého obchodníka, který by při existenci ručení příjemce a vědomostního testu přijal plnění rozdělené v několika fakturách (za účelem vyhnutí se režimu přenesení daňové povinnosti). V takovém případě by neměl správce daně problém prokázat naplnění vědomostního testu v neprospěch takto jednajícího „poctivého“ obchodníka například pro aplikaci ručení dle § 109 ZDPH a tím pádem nepřijít o neodvedenou daň dodavatelem. Lze tedy shrnout, že ačkoli v konečném důsledku nemusí na základě uplatnění tohoto režimu dojít k úplnému zabránění páchání karuselových podvodů, dochází při nejmenším k ztížení jejich páchání a správce daně se na základě již existujících institutů bude schopen dostat k dani, kterou neodvedl mizející obchodník.

7. Navrhovaná řešení karuselových podvodů

Mimo v praxi již užívané instituty se v teoretické rovině snažilo mnoho autorů o vymyšlení dalších řešení, která by karuselovým podvodům zabránila. Ševčík je ve své publikaci shrnuje a poté je hodnotí i z hlediska jejich praktické použitelnosti.[157] Na jedné straně rozlišuje technologická a na druhé strukturální řešení, kterých už je třeba dosáhnout na základě legislativní změny. Mezi technologická řešení řadí kontrolní hlášení, jako další alternativu předkládá VLN systém anebo tzv. RTvat. Mezi strukturálními řešeními pak zmiňuje zejména režim přenesení daňové povinnosti, přechod k principu zdanění v zemi původu nebo tzv. Vanistendaelovy zahraniční pobočky správce daně. Vzhledem k tomu, že ne všechna autorem popsaná řešení mohou být efektivní (viz tabulka),[158] pro účely své práce jsem vybral pouze ty, které fungovat mohou, ale nerad bych opomněl i princip země původu, který byl donedávna ještě vůdčím principem, avšak jak si ukážeme dále, asi by nebyl tím pravým.[159] Nadto se zaměřím i na konečný systém DPH, navrhovaný s platností od 30. 6. 2022.

7.1. RTvat

V roce 2007 navrhla skupina odborníků systém RTvat.[160] *Real Time VAT*, neboli placení DPH v reálném čase dle nich má fungovat pouze na základě bezhotovostních plateb mezi plátci, a to při využití centrálního systému fungujícího samostatně v každém státě. Po odeslání platby odběratelem tento systém oddělí od platby daň, kterou zašle správci daně a částku bez daně převede dodavateli. Při využití této varianty zůstává zachován systém dělených plateb typický pro DPH.[161] Autoři navrhují spuštění ve dvou fázích, nejdříve na vnitrostátní úrovni a poté i v intrakomunitárním obchodě.

Toto opatření míří na samotnou podstatu karuselového podvodu tím, že znemožňuje dodavateli disponovat s daní, u které by mohl uvažovat o tom, že ji neodvede do veřejného rozpočtu, nadto je tato varianta v dnešním světě jednoduše aplikovatelná, neboť není třeba zavádět nové technologie, postačí pouze aplikace těch stávajících na nové poměry.

[157] ŠEVČÍK: *Karuselové podvody*…, s. 52-82.
[158] Tamtéž, s. 83.
[159] Pro další řešení srov. tamtéž, s. 52-82.
[160] JENNINGS, Charles. „The EU VAT Systém – Time for a New Approach“. *International VAT Monitor*. 2010, roč. 21, č. 4. s. 257-259.
[161] AINSWORTH, Richard Thompson. *Technology Solves MTIC - VLN, RTvat, D-VAT Certification* [online]. Social Science Research Network, 17. února 2011 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1761341>.

7.2. Princip země původu

Se zavedením principu zdanění v zemi původu kromě přechodného opatření[162] počítala také Zelená kniha o budoucnosti DPH[163] z roku 2010. Nakonec, jak bylo výše uvedeno, dochází v politice EU v posledních letech k preferenci principu země určení. Princip země původu znamená, že v případě dodání do jiného členského státu by vyvážející subjekt uplatnil na zboží nebo službu DPH svého státu. Aplikací tohoto principu by však došlo ke zvýhodnění států, které převážně vyvážejí před těmi, které dovážejí.[164] Nastalý problém by se dal řešit vytvořením precizního clearingového systému, avšak ten dosud nebyl vymyšlen. K tomu Ševčík[165] navrhuje, aby si plátci daně evidovali, jak vysokou DPH v daných státech odvedli a na konci zdaňovacího období by si uplatnili nárok na odpočet právě v těchto státech. S názorem Ševčíka nesouhlasím, neboť navrhované řešení by ještě více administrativně zatížilo plátce daně, který už tak musí plnit vůči správci daně nespočet povinností, mezi nimi například podávání daňových přiznání nebo kontrolních hlášení.

Dle mého názoru by systém mohl fungovat efektivně pouze v případě dohody členských států na clearingovém systému, který by vyhovoval všem. Navrhované variantě řešení je však třeba přiznat, že zavedením by došlo k vymýcení karuselových podvodů, neboť by dodání plnění do jiného členského státu nebylo osvobozeno od daně. Avšak samotné zavedení by předpokládalo i sjednocení sazeb tak, aby tuzemské a dovážené zboží nebylo prakticky zdaněno jinou sazbou a také vyšší spolupráci mezi správci daně různých členských států tak, aby nedocházelo k nezaplacení daně dodavatelem v jednom členském státě a vyplacení nároku na odpočet v druhém.

7.3. Vanistendaelovy zahraniční pobočky správce daně

Tuto variantu popsal Vanistendael poprvé v roce 1995, kdy měla EU 15 členů, takže realizovatelnost by byla v té době jednodušší.[166] Už z názvu lze odvodit, že by zahraniční správce daně měl pobočku ve státě, odkud je zboží dováženo. Dodavatel z jednoho členského státu by při respektování principu zdanění v zemi určení prodal plnění včetně daně odběrateli

[162] Směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic. Úř. věst. L 376, 31. prosince 1991, s. 1.
[163] Zelená kniha o budoucnosti DPH Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH, KOM/2010/0695. Dostupné na <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:52010DC0695>.
[164] ŠEVČÍK: *Karuselové podvody*…, s. 69-71.
[165] Tamtéž, s. 74-76.
[166] VANISTENDAEL, Frans. A Proposal for a definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, without Clearing. *EC Tax Review.* 1995, roč. 4, č. 1, s. 47-48.

usazenému v jiném členském státě a následně by vybranou daň odvedl pobočce zahraničního správce daně ve svém státě.

Opět zde nedochází k osvobození přeshraničního dodání zboží, a proto je karuselový podvod vyloučen. Navíc se zde nevyskytuje problém s přerozdělováním výnosů od převážně vyvážejících států k těm méně vyvážejícím. Ale je třeba zdůraznit, že v současné EU je 27 států, proto pokud by dodavatelé vyváželi do více států EU, museli by posílat DPH každé zahraniční pobočce zvlášť, což by mohlo být velmi administrativně zatěžující.

7.4. Konečný systém DPH

Konečný systém DPH leží na pomezí aktuálních a do budoucna uvažovaných řešení, neboť by měl být zaveden do 30. 6. 2022, čímž by nahradil přechodný systém platný od roku 1993. Konečný systém by měl být založen na plném uplatnění zásady zdanění v zemi určení. V dubnu 2016 připravila Evropská komise tzv. Akční plán pro oblast DPH,[167] v němž vymezila cíle, jichž by chtěla dosáhnout na jednotném trhu v EU ve vztahu k DPH. Tyto cíle následně rozpracovala do Sdělení komise Evropskému Parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru,[168] které jim předložila v říjnu 2017. Vrcholem pak bylo v roce 2018 předložení návrhu na změnu SDPH.[169] Jedním z cílů dokumentů je právě zastavení přeshraničních podvodů s DPH, a tím i pomoc členským státům s eliminací výpadků příjmů u DPH.[170]

Toho by Evropská komise chtěla dosáhnout na základě konečného systému DPH tím, že by dodávky plnění byly zdaněny v zemi určení, dodavatel by přiznal a odvedl daň platnou na území země určení na základě daňového přiznání skrze správce daně sídlícího v zemi, odkud je realizována dodávka (prostřednictvím tzv. „*One Stop Shopů*“).[171] Na druhé straně by pak odběratel, který si plnění obstaral, nárokoval odpočet po svém správci daně. Správce daně, který daň vybral, by ji poté musel odeslat správci daně usazenému ve státě příjemce plnění, aby z něj následně mohl vyplatit odpočet. Tento systém nelze směšovat s institutem jednoho správního místa (tzv. „*Mini One Stop Shop*“) uplatňovaného na základě § 110a – 110zf ZDPH na

[167] Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru ze dne 13. července 2016, o akčním plánu v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU - Čas přijmout rozhodnutí, COM(2016) 148.
[168] Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru ze dne 4. října 2017, o opatření v návaznosti na Akční plán v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí, COM/2017/0566.
[169] Návrh Směrnice Rady 2018/0164 (CNS) ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zavedení podrobných technických opatření pro uplatňování konečného systému DPH pro zdanění obchodu mezi členskými státy. COM(2018) 329 (dále jen „Návrh“).
[170] Např. Akční plán.
[171] Srov. Články 193-199 Návrhu.

elektronické, telekomunikační a vysílací služby poskytované konečným spotřebitelům, neboť zde není nárokován žádný odpočet.[172]

Pro lepší představu: Plátce daně z Rakouska dodávající českému plátci by zaplatil daň ve výši uplatňované v ČR rakouskému správci daně. Na základě administrativních postupů mezi správci daně by vybranou daň rakouský správce zaslal českému správci daně, aby ji mohl využít na odpočet daně na vstupu pro českého odběratele.

Konečný systém by měl být zaveden ve dvou fázích. V první fázi by byla zásada země určení uplatňována pouze u zboží s výjimkou dodání zboží certifikovaným osobám, u nichž by dodání fungovalo na bázi přenesení daňové povinnosti, kdy by při dodání z jednoho členského státu byla dodávka osvobozena od daně a certifikovaná osoba by ji následně zdanila ve svém státě.[173] Ve druhé fázi by měla být uplatňována již celoplošně - bez výjimek se zrušením souhrnných hlášení pro zboží.[174] Na základě provedených opatření by mělo dojít ke snížení ztráty příjmů z DPH kvůli daňovým podvodům a zároveň i nákladů podniků vynaložených k plnění povinností ve vztahu k DPH.

Systém je dle Zídkové atraktivní z toho pohledu, že dodržuje dělené platby, které jsou hlavní myšlenkou systému DPH, na druhou stranu sama považuje všeobecný *reverse charge* za efektivnější řešení.[175]

Avšak je třeba si uvědomit, že přeshraniční dodání není osvobozeno od daně, proto v případě zmizení jednoho z obchodníků by správce ztratil pouze rozdíl daně mezi plněními v rámci článků řetězce a nikoli celkovou daň. Objevují se názory, že správce daně nebude moci učinit křížovou kontrolu přijaté daně v jedné zemi s daní, která má být vyplacena jako odpočet správcem daně z jiného členského státu.[176] Tuto obavu lze eliminovat prostřednictvím argumentu, že Evropská komise v návrhu počítá i se zlepšením administrativní spolupráce mezi správci daně členských států. Tato by měla být mimo jiné prohloubena větším využíváním systému Eurofisc. Tedy sítě, která je zřízena za účelem rychlé výměny informací o možných podvodech na DPH.[177]

Do doby přijetí konečného systému, Rada EU v říjnu roku 2018 přijala tzv. „*quick fixes*" stávajícího systému uplatňování DPH. Tyto se týkají i podmínek, které musí dodavatel splnit

[172] ZÍDKOVÁ, Hana. Reforma DPH v Evropské unii. *Bulletin komory daňových poradců*. 2017, č. 4, s. 36.
[173] Srov. článek 13a Návrhu.
[174] Srov. článek 262-271 Návrhu.
[175] ZÍDKOVÁ: *Reforma DPH…*, s. 36.
[176] HRŮŠOVÁ, Růžena. Konečný systém DPH podle nových návrhů Evropské komise. *Bulletin komory daňových poradců.* 2018, č. 4, s. 15.
[177] *Taxation: Anti-fraud network EUROFISC starts operational work* [online]. European Commision [cit. 12. března 2020]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/2011-02-07_eurofisc_pressrelease_en.pdf>.

pro uplatnění nároku na odpočet DPH při dodání zboží do jiného členského státu, jednou z nich je identifikace pořizovatele, který musí své DIČ oznámit dodavateli. Další podmínkou je i uvedení správného DIČ v souhrnném hlášení.[178] Proto by dodavatel neměl spoléhat pouze na informaci od odběratele, ale ověřit si ji v systému VIES.[179]

7.5. Shrnutí

Všechny popsané varianty včetně principu země původu mohou zabránit karuselovým podvodům, a to zejména tím, že dodání plnění do jiného členského státu není osvobozeno od daně a dodání se zdaní jako by šlo o vnitrostátní transakci. Ačkoli je zavedení principu země původu funkční z pohledu zabránění karuselovým podvodům, tak skýtá nevýhody právě už ve zmiňované nutnosti přerozdělování peněžních prostředků mezi státy a možného rozdílného zacházení s tuzemským a dováženým zbožím. Co se týče všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti, tak ten sám o sobě funkční je, neboť znemožňuje dodavateli, aby disponoval s daní, kterou by neodvedl, ale existují obavy, že by se podvody přesunuly na konec řetězce. V současné době by měl dobré vyhlídky na úspěch i systém RTvat, který by se dal považovat za určitou obměnu zvláštního zajištění daně dle § 109a, s tím rozdílem, že by odpadl problém s vyřešením transakce v soukromoprávní smlouvě mezi dodavatelem a odběratelem.

Vanistendaelovy zahraniční pobočky mohou být pro některé subjekty až příliš administrativně náročné, avšak na podobných základech[180] je založen i konečný systém DPH, který se z mého pohledu jeví také velmi efektivním. Tento pracuje s ideou odvádění daně správci daně ve státě dodavatele a zároveň vzhledem k preferenci principu země určení není třeba vymýšlet žádný clearingový systém, který by narovnal situaci mezi vyvážejícími a dovážejícími státy. Navíc je zde odstraněna možnost páchání karuselových podvodů tím, že dodání do jiného členského státu není osvobozeno od daně. Zdá se, že kroky EU v oblasti potírání karuselových podvodů směřují do budoucna správným směrem.

[178] KRYLOVÁ, Ivana. Dočasné záplaty (tzv. quick fixes) stávajícího systému uplatňování DPH s předpokládanou účinností od 1. 1. 2020 do doby přijetí konečného systému DPH. *Bulletin komory daňových poradců*. 2018, č. 4, s. 25-26.
[179] VAT Information Exchange System. Dostupné na <http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=cs>.
[180] Odvod daně prostřednictvím *One Stop Shopů*.

8. Závěr

Systém DPH v současné podobě obsahuje mnoho nedostatků, avšak stále se jeví jako efektivní nástroj nepřímého zdanění mimo jiné proto, že je založen na principu dělených plateb a disponuje tak určitou samoregulační funkcí. Hlavním nedostatkem současného systému DPH je to, že komunitární plnění je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet, což umožňuje páchání karuselových podvodů.

Tyto jsou závažnou trestnou činností, která v EU prodělala v posledních letech určitý vývoj. Státy jsou schopny efektivněji reagovat na činnost pachatelů a podvod zastavit již v procesu jeho páchání, nikoli pouze ex post na základě provedení daňové kontroly. To, že se daří počty karuselových podvodů případně přinejmenším jejich objem snižovat, lze nepřímo ilustrovat na vývoji ukazatele VAT gap, který pro rok 2015 činil 151,5 miliard EUR,[181] avšak pro rok 2017 byl již o 14 miliard nižší.

Správci daně v členských státech se zprvu snažili odliv finančních prostředků z jejich veřejných rozpočtů řešit přesunutím odpovědnosti na nevinný subjekt. Tomu však záhy učinil SDEU přítrž svou významnou judikaturou (např. Optigen a další), přičemž zdůraznil, že k odmítnutí nároku na odpočet, respektive k činění subjektu odpovědným z účasti na řetězovém podvodu je nutné, aby byl naplněn vědomostní test. Na základech vědomostního testu se v českém právním řádu uplatňuje institut ručení.

Členské státy se začaly mnohem více orientovat směrem k nalezení komplexního řešení. Za určitý mezistupeň snahy ČR považuji zavedení kontrolního hlášení, které výrazným způsobem zlepšilo možnosti správce daně odhalit, zda plnění skutečně proběhlo a mezi kým, což vedlo také ke snížení daňové ztráty ve srovnání s lety, kdy kontrolní hlášení nebylo ještě aplikováno. Z trestněprávního hlediska bylo významné zavedení trestnosti přípravy zkrácení daně, neboť to umožnilo policejnímu orgánu sbírat poznatky o trestné činnosti již v přípravné fázi páchání karuselového podvodu. Ručení i kontrolní hlášení nelze upřít jejich pozitivní vliv na páchání karuselových podvodů, neboť mají preventivní efekt. U ručení lze preventivní působení vysledovat ve vztahu k poctivému plátci daně, který nebude bezhlavě vstupovat do jakéhokoli obchodu a u kontrolního hlášení naopak ve vztahu k nepoctivým plátcům, neboť došlo ke zvýšení rizika odhalení trestné činnosti. V současné době je v ČR aplikován i selektivní režim přenesení daňové povinnosti, tento však způsobuje odliv podvodů z komodit, na které se použije k jiným komoditám, na něž není režim uplatňován. K úplnému odstranění

[181] Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf>.

karuselových podvodů by mohlo vést zavedení všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti, který se však svou povahou blíží jinému typu nepřímého zdanění, konkrétně dani z maloobchodního obratu. Jeho uplatnění v ČR teď již nic nebrání, neboť si česká vláda vyjednala možnost jeho zavedení do poloviny roku 2022, otázkou je, jak s danou možností naloží. S ohledem na omezenou časovou působnost však lze zhodnotit, že zavedení plošného *reverse charge* by v této situaci nebylo vhodným řešením.

Kromě uvedených již více či méně fungujících opatření jsou v teoretických kruzích diskutovány i jiné varianty řešení. RTvat by vedlo ke znemožnění páchat karuselové podvody, protože díky systému, na jehož základě má fungovat, by dodavatel vůbec nedostal do dispozice daň, kterou by měl v úmyslu neodvést, přičemž opatření lze zavést na základě již známých technologií. Naopak lze odmítnout princip zdanění v zemi původu, který byl dlouhou dobu vůdčím ve vztahu k systému DPH v EU, a to z již několikrát zmiňovaných důvodů nutnosti přesunu finančních prostředků od států vyvážejících k dovážejícím. Odklon od něj považuji za správný.

Zároveň i zavedení Vanistendaelových zahraničních poboček správce daně by nebylo správným řešením, protože by některé plátce daně velmi administrativně zatěžovalo a lze předpokládat, že na zřízení 26 poboček v ostatních členských státech by zřizující stát musel vynaložit nemalé prostředky. Na druhou stranu principu země původu ani zahraničním pobočkám se nedá upřít, že by zabránily páchání karuselových podvodů, protože při přechodu hranice je zboží zdaněno a chybějící obchodník poté nemůže disponovat daní.

Jako správné řešení se jeví zavedení konečného systému DPH, se kterým se zatím počítá od 30. 6. 2022. Přeshraniční dodání by nebylo osvobozeno od daně, čímž by došlo k zamezení karuselovým podvodům, navíc by systém zdanění byl založen na principu zdanění v místě určení, tím by se státy vyhnuly nedostatkům principu původu. Zároveň by dodavatelé nemuseli plnit žádné povinnosti navíc, neboť by odvedli daň svému správci daně a k vypořádání daně by došlo mezi správci členských států navzájem.

Z dosud neaplikovaných řešení boje s karuselovými podvody vychází nejlépe technologické řešení RTvat a také konečný systém DPH. Pokud bude konečný systém DPH v EU skutečně zaveden, pak může mít EU ve vztahu ke karuselovým podvodům vyhráno.

Seznam použitých zdrojů

Monografie a komentáře:

ŠEVČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, 96 s.

ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 3623 s.

HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Univerzita Hradec Králové, 2015. 108 s.

PELC, Vladimír a Vladimír PELC (ml.). *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2017. 264 s.

BERGER, Wolfgang, KINDL, Caroline, WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář.* Překlad ŠIMÁČKOVÁ, Kristýna. Praha: VOX, 2010. 736 s.

STEJSKAL, Jan. *Daňová teorie a politika I. díl*. 1. vydání. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2008. 94 s.

BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. Právnické učebnice. 552 s.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské Unii*. 6. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2013. 386 s.

TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy.* 6. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2010. 304 s.

BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo.* 5. aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 576 s.

PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: ASPI, 2008. 580 s.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman. *Daňový řád. Komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2011. 560 s.

ARONOWITZ, Alexis. A. a kol. *Value-added tax fraud in the European union*. Amsterdam: Kugler Publications, 1996. s. 150.

Odborné časopisy:

STANĚK, Jan. Typologie podvodů na DPH z pohledu orgánů činných v trestním řízení I. *Kriminalistika*, 2019, č. 2, s. 100-114.

STANĚK, Jan. Typologie podvodů na DPH z pohledu orgánů činných v trestním řízení II. *Kriminalistika*, 2019, č. 3, s. 184-201.

KOCINA, Jan. Příprava zkrácení daně. *Bulletin advokacie.* 2016, č. 9. s. 24-27.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. Dokazování daňových trestných činů v trestním řízení. *Trestněprávní revue*, 2018, roč. 17, č. 11-12. s. 253-257.

LICHNOVSKÝ Ondřej, Podvody na DPH a jejich prokazování. *Daňový expert*, 2013, č. 2. s. 26-33.

KOUPIL, Vít. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. *Státní zastupitelství*. 2014. roč. 12, č. 5, s. 11-14.

ŠKOPEK, Jan. Ručení odběratele za odvod DPH, která nebyla odvedena dodavatelem, a související judikatura. *Právní rozhledy*, 2016, č. 22, s 775-783.

ZÍDKOVÁ, Hana. Všeobecný reverse-charge a jeho alternativy. *Bulletin komory daňových poradců*. 2014, č. 3, s. 13-17.

ROZEHNAL, Tomáš. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. *Daňový expert*, 2012, č. 1, s. 21-32.

JENNINGS, Charles. „The EU VAT Systém – Time for a New Approach". *International VAT Monitor*, 2010, roč. 21, č. 4. s. 257-259.

VANISTENDAEL, Frans. A Proposal for a definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, without Clearing. *EC Tax Review,* 1995, roč. 4, č. 1, s. 45-53.

ZÍDKOVÁ, Hana. Reforma DPH v Evropské unii. *Bulletin komory daňových poradců*. 2017, č. 4, s. 35-37.

HRŮŠOVÁ, Růžena. Konečný systém DPH podle nových návrhů Evropské komise. *Bulletin komory daňových poradců,* 2018, č. 4, s. 12-16.

KRYLOVÁ, Ivana. Dočasné záplaty (tzv. quick fixes) stávajícího systému uplatňování DPH s předpokládanou účinností od 1. 1. 2020 do doby přijetí konečného systému DPH. *Bulletin komory daňových poradců*, 2018, č. 4, s. 21-27.

FOJTÍK, Jiří a MATTAUSCHOVÁ Blanka. Jak správně na kontrolní hlášení. *Bulletin komory daňových poradců,* 2016, č. 1, s. 9-24.

Judikatura:

Nález ÚS ze dne 6. prosince 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15.

Nález ÚS ze dne 12. června 2002, sp. zn. I. ÚS 722/01.

Nález ÚS ze dne 28. července 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08.

Rozsudek NS ze dne 18. července 2001 sp. zn. 5 Tz 101/2001.

Rozsudek NS ze dne 27. ledna 1999 sp. zn. 5 Tz 165/98.

Rozsudek NS ze dne 22. září 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004.

Rozsudek NS ze dne 27. října 1978, sp. zn. 11 Tz 68/78.
Rozsudek NS ze dne 27. ledna 1999, sp. zn. 5 Tz 165/1998.
Usnesení NS ze dne 11. ledna 2001 sp. zn.7 Tz 289/2000.
Usnesení NS ze dne 26. února 2015, sp. zn. 8 Tdo 1049/2014.
Usnesení NS ze dne 4. října 2006, sp. zn. 5 Tdo 984/2006.
Usnesení NS ze dne 1. března 2005, sp. zn. 5 Tdo 191/2005.
Usnesení NS ze dne 19. října 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006.
Usnesení NS ze dne 27. listopadu 2019, sp. zn. 8 Tdo 566/2019.
Usnesení NS ze dne 22. února 2018, sp. zn. 6 Tdo 1471/2017.
Usnesení NS ze dne 29. března 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012.
Usnesení NS ze dne 16. dubna 2003, sp. zn. 5 Tdo 362/2003.
Rozsudek NSS ze dne 15. února 2018 sp. zn. 5 Afs 78/2017.
Rozsudek NSS ze dne 18. prosince 2018, sp. zn. 7 Afs 8/2018-56.
Rozsudek NSS ze dne 20. února 2017, sp. zn. 7 Afs 232/2016.
Rozsudek NSS ze dne 30. května 2012, sp. zn. 1 Afs 26/2012.
Rozsudek NSS ze dne 10. ledna 2008, sp. zn. 9 Afs 67/2007.
Rozsudek NSS ze dne 22. ledna 2009, sp. zn. 9 Afs 73/2008.
Rozsudek NSS ze dne 15. prosince 2011, sp. zn. 9 Afs 44/2011.
Rozsudek NSS ze dne 19. ledna 2012, sp. zn. 2 Afs 54/2011.
Rozsudek NSS ze dne 30. května 2012, sp. zn. 1 Afs 26/2012.
Rozsudek NSS ze dne 30. července 2010, sp. zn. 8 Afs 14/2010.
Rozsudek NSS ze dne 10. ledna 2008, sp. zn. 9 Afs 67/2007.
Rozsudek NSS ze dne 10. června 2015, sp. zn. 2 Afs 15/2014.
Rozsudek Nejvyššího soudu Československé socialistické republiky ze dne 21. února 1968, sp. zn. 8 Tz 10/68.
Rozhodnutí Nejvyššího soudu Československé socialistické republiky ze dne 27. října 1978, sp. zn. 11 Tz 68/78.
Rozhodnutí Nejvyššího soudu Slovenské socialistické republiky ze dne 14. září 1978, sp. zn. 4 Tz 62/78.
Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 6. prosince 2012, *Bonik EOOD v Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite*, C-285/11.
Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 21. června 2012, *Mahagében kft a Péter David v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, C-80/11 a C-142/11.

Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 21. února 2006, *Halifax plc a další v Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02.

Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 12. ledna 2016, *Commissioners of Customs & Excise v Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd*, C-354/03, C-355/03 a C 484/03.

Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 6. července 2006, *Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL v Belgie*, C-439/04 a C-440/04.

Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 18. prosince 1997, *Garage Molenheide BVBA, Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) a Sanders BVBA v Belgie*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96.

Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 27. září 2007, *Teleos plc a další v Commissioners of Customs & Excise*, C-409/04.

Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 11. května 2006, *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General v Federation of Technological Industries a další,* C-384/04.

Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 6. září 2012, *Gábor Tóth v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,* C-423/11.

Rozhodnutí First-tier Tribunal (Tax) ze dne 6. července 2011, *The Hira Company Ltd v Revenue & Customs,* sp. zn. 2011 UKFTT 450 (TC). Dostupné na <www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2011/TC01302.html>.

Rozhodnutí England and Wales Court of Appeal (Civil Division) ze dne 12. května 2010, *Mobilx Ltd & Ors v HM Revenue & Customs,* sp. zn. [2010] EWCA Civ 517. Dostupné na <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2010/517.htm >.

Právní předpisy:

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod.

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

Zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

Zákon 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.
Zákon č. 163/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
Nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění pozdějších předpisů.
Vyhláška č. 219/2019 Sb., o procentním podílu jednotlivých obcí na částech celostátního hrubého výnosu DPH a daní z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
Vyhláška č. 23/1994 Sb., o jednacím řádu státního zastupitelství, zřízení poboček některých státních zastupitelství a podrobnostech o úkonech prováděných právními čekateli, ve znění pozdějších předpisů.
Smlouva o Evropské unii. Úř. věst. C 202, 7. června 2016, s. 13-46.
Jednotný evropský akt. Úř. věst. L 169, 29. června 1987, s. 1-28.
Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 347, 11. prosince 2006, s. 1.
Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. Úř. věst. L 145, 13. června 1977, s. 1-40.
Prováděcí rozhodnutí Rady 2019/1903 ze dne 8. listopadu 2019, kterým se Česku povoluje používat všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti odchylně od ustanovení článku 193 směrnice 2006/112/ES. Úř. věst. L 293, 14. listopadu 2019, s. 101-102.
Směrnice Rady 2018/2057 ze dne 20. prosince 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o dočasné používání všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání zboží a poskytnutí služeb nad určitou prahovou hodnotu. Úř. věst. L 329, 27. prosince 2018, s. 3-7.
Směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic. Úř. věst. L 376, 31. prosince 1991, s. 1.

Internetové zdroje:

MORAVEC, Ondřej. *Ručení za neodvedenou DPH v aktuální judikatuře správních soudů* [online]. Portál daňových poradců a účetních profesionálů, 23. dubna 2018 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=245143>.

LIŠKA, Michal a SNOPKOVÁ Petra. *Vybrané problémy institutu kontrolního hlášení* [online]. Portál daňových poradců a účetních specialistů, 13. listopadu 2017 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=239523>.

HAJDUŠEK, Tomáš. *Kontrolní hlášení - procesní souvislosti* [online]. Portál daňových poradců a účetních profesionálů, 1. února 2016 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=205194>.

OTAVOVÁ, Milena, GRÁSGRUBER Miloš. *Dopady uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty* [online]. Portál daňových poradců a účetních profesionálů, 24. září 2015 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=160542&rez=0&q=plo%C5%A1n%C3%BD%20reverse%20charge>.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Podvody na DPH a jejich prokazování II* [online]. Portál daňových poradců a účetních profesionálů, 3. února 2017 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=218338>.

AINSWORTH, Richard Thompson. *Technology Solves MTIC - VLN, RTvat, D-VAT Certification* [online]. Social Science Research Network, 17. února 2011 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1761341>.

KEUSCHNIGG, Christian, LORETZ, Simon, WINNER, Hannnes. *Tax Competition and Tax Coordination in the European Union: A Survey*. *Working paper No. 2014-04 [online]*. University of Salzburg, [cit. 11. března 2020]. Dostupné na: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/122170/1/803538588.pdf>.

KEEN, Michael; SMITH, Stephen. *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?* [online]. International Monetary Fund, Únor 2007 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731/pdf>.

Přímé/nepřímé daně [online]. Finanční rádce [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <http://www.ministerstvofinanci.cz/detail-clanku/44_prime/neprime-dane.html>.

Trestní právo daňové [online]. Epravo.cz, 12. března 2010 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.epravo.cz/top/clanky/trestni-pravo-danove-60585.html>.

TZ EK: *Výpadek příjmů z DPH: země EU v roce 2017 nedokázaly vybrat DPH ve výši 137 miliard EUR* [online]. Socr.cz, 9. září 2019 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <http://www.socr.cz/clanek/tz-ek-vypadek-prijmu-z-dph-zeme-eu-v-roce-2017-nedokazaly-vybrat-dph-ve-vysi-137-miliard-eur/>.

MTIC (Missing trader intra community) fraud [online]. Europol.europa.eu, [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>.

Štát mohol prísť na fiktívnom obchode so šrotom až o 120 miliónov eur [online]. Slovensko.hnonline.sk, 26. února 2010 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://slovensko.hnonline.sk/356458-stat-mohol-prist-na-fiktivnom-obchode-so-srotom-az-o-120-milionov-eur>.

Za daňové úniky při obchodech s masem soud potrestal deset lidí [online]. Idnes.cz, 23. května 2018 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.idnes.cz/pardubice/zpravy/soudy-pardubice-uniky-dph-podvod.A180523_132630_pardubice-zpravy_mvo>.

Jak fungují podvodné kolotoče? Zboží rotuje přes desítky firem [online]. Idnes.cz, 25. ledna 2017 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/vypatrat-karuselove-podvody-muze-trvat-roky.A170124_110644_ekonomika_fih>.

Daňová Kobra zachránila státu už téměř 11,7 miliardy [online]. Finanční správa, 11. dubna 2019, [cit. 13. března 2020. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/danova-kobra-zachranila-statu-uz-temer-1-9703>.

Due dilligence [online]. Oxford Learner's Dictionaries, [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/due-diligence?q=due+diligence>.

Začínáme podnikat: Koupě hotové společnosti [online]. Peníze.cz, [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.penize.cz/podnikani/225874-zaciname-podnikat-koupe-hotove-spolecnosti>.

Kontrolní hlášení plní očekávání. Od spuštění odhalilo potenciální únik na dani 21,5 mld. Korun [online]. Finanční správa, 14. června 2017 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2017/kontrolni-hlaseni-plni-ocekavani-od-spus-8581>.

Počet firem řízených bezdomovci skokově vzrostl [online]. Bisnode, 3. prosince 2018 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/pocet-firem-rizenych-bezdomovci-skokove-vzrostl/>.

Víc bílých koní ve vedení firem, ne zločinů [online]. BussinessInfo.cz, 28. ledna 2019 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://www.businessinfo.cz/clanky/vic-bilych-koni-ve-vedeni-firem-ne-zlocinu/>.

Ministerstvo financí prosazuje plošný „reverse charge“ [online]. Advokátní deník, 12. prosince 2019 [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://advokatnidenik.cz/2019/12/12/mf-cr-prosazuje-plosny-reverse-charge-jako-prevenci-karuselovych-podvodu/>.

Babiš zatím nechce zavést přenesenou daňovou povinnost. Hodlá přesvědčit Brusel, aby mu prodloužil výjimku [online]. Česká televize, [cit. 11. března 2020]. Dostupné na <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/3009434-babis-zatim-nechce-zavest-prenesenou-danovou-povinnost-hodla-presvedcit-brusel-aby>.

Taxation: Anti-fraud network EUROFISC starts operational work [online]. European Commision [cit. 12. března 2020]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/2011-02-07_eurofisc_pressrelease_en.pdf>.

Ostatní:

Informace Generálního finančního ředitelství č.j.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení, ve znění dodatků. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf>.

Informace Generálního finančního ředitelství č.j. 3308/13/7001-21002-012287 k institutu ručení podle ust. § 109 a § 109a zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 4. 2011. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/ruzne/2011/informace-gfr-k-institutu-ruceni-podle-2128>.

Pokyn GFŘ-D-29 č.j.: 111096/16/7100-20116-050484, k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení, ve znění dodatků. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-29.pdf>.

Důvodová zpráva k zákonu k zákonu č. 163/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Sněmovní tisk č. 242/0, Poslanecká sněmovna, 8. období, rok 2017-2021

Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf>.
Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report. Dostupné na https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf>.
Výroční zpráva Nejvyššího kontrolního úřadu za rok 2018. Dostupné na <https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/vyrocni-zprava/vyrocni-zprava-nku-2018.pdf>.
Zpráva Nejvyššího kontrolního úřadu o daních v České republice v letech 2014-2017. Dostupné na <https://www.nku.cz/assets/pro-media/tiskove-zpravy/zprava-danich__2.pdf>.
Zelená kniha o budoucnosti DPH Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH, KOM/2010/0695. Dostupné na <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:52010DC0695>.
Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru ze dne 13. července 2016, o akčním plánu v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU - Čas přijmout rozhodnutí, COM(2016) 148.
Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru ze dne 4. října 2017, o opatření v návaznosti na Akční plán v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí, COM/2017/0566.
Návrh Směrnice Rady 2018/0164 (CNS) ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zavedení podrobných technických opatření pro uplatňování konečného systému DPH pro zdanění obchodu mezi členskými státy. COM(2018) 329.
Registr DPH. Dostupné na <https://www.daneelektronicky.cz/>.
VAT Information Exchange System. Dostupné na <http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=cs>.
Evropský účetní dvůr. Zvláštní zpráva. Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření. Dostupné na <https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf>.

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá podvody na DPH a detailněji také karuselovými podvody. V první části shrnuje daňovou právní úpravu, která páchání podvodů nepřímo umožňuje. V další části prezentuje trestněprávní úpravu dopadající na jejich postihování. Následně se práce věnuje podvodům na DPH a jejich určitému rozdělení. Středem pozornosti diplomové práce je výseč podvodů na DPH – karuselové podvody. Dílčí pasáže této práce analyzují mechanismus jejich fungování, možnost obrany proti nim a možné budoucí varianty řešení. Diplomová práce také zhodnocuje postupný vývoj jejich postihování v ČR.

Klíčová slova

Podvody na DPH, karuselové podvody, zkrácení daně, kontrolní hlášení, reverse charge, konečný systém DPH, RTvat, One stop shop, princip zdanění v zemi určení, princip zdanění v zemi původu, ručení za DPH.

Abstract

Thesis is focused on VAT frauds and in more details on carousel frauds. In the first part it shows tax legislation, which indirectly allows committing of VAT frauds. In another part criminal legislation is presented, that applies on punishing of VAT frauds. Next part deals with VAT frauds itself and their division. In the spotlight of this thesis are carousel frauds. Individual passages of the thesis aim on the mechanism of their operation, possibilities of defence against them and future options of their solving. The thesis evaluates also the progress, which has been done in punishing of the carousel frauds in Czech Republic.

Key words

VAT frauds, carousel frauds, tax evasion, control statement, reverse charge, definitive VAT system, RTvat, One stop shop, principle of the country of destination, country of origin principle, liability for VAT.