

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Trend judikatury v oblasti podvodů na DPH

Kristýna Koňariková

© 2023 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Kristýna Koňariková

Veřejná správa a regionální rozvoj – c.v. Litoměřice

Název práce

Trend judikatury v oblasti podvodů na DPH

Název anglicky

Value added tax evasion case law trend

Cíle práce

Cílem této bakalářské práce je představit nejvýznamnější rozsudky vztahující se k podvodům na DPH (SDEU, ÚS a NSS), identifikovat jejich dopady na proměnu daňového řízení (např. přenášení důkazního břemene) a následně vyhodnotit trend judikatury v klíčových oblastech.

Metodika

V teoretické části jsou charakterizovány základní pojmy související s danou problematikou na základě literární rešerše odborné literatury a jsou vysvětleny jednotlivé druhy podvodů na DPH, včetně základních nástrojů pro jejich eliminaci.

Druhá část práce je zaměřena na jednotlivé judikáty SDEU, ÚS a NSS, které jsou pro dané téma stěžejní.

U každého vybraného judikátu je popsána problematika sporu, vyhodnocení zásadních rozhodnutí a zejména zhodnocení implementace těchto rozhodnutí do správní praxe. Výstupem práce pak je identifikovaný trend judikatury v oblasti podvodů na DPH.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

daň z přidané hodnoty, daňový subjekt, podvod na DPH, vědomostní dopis, důkazní břemeno, objektivní okolnosti

Doporučené zdroje informací

BĚHOUNEK, P.: Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2019 s přehledy a komentáři změn, Praha: ANAG, 2019. ISBN 978-80-7554-186-4.

KOBÍK, J. *Daňový proces : judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-029-4.

KOLEKTIV: *Daňová judikatura: Přelomové rozsudky Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu ovlivňující daňovou praxi*. Bratislava: DonauMedia, 2021. ISBN 978-80-8183-129-4

LANG, M., PASQUALE P., SCHUCH J., STARINGER C., RAPONI D.: *ECJ – Recent Developments in Value Added Tax*. Wien: Linde Verlag, 2014. ISBN: 9783709405024.

ŠEFČÍK, M.: *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018. ISBN: 978-80-7502-252-3

ŠIROKÝ, J.: *Daně v evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. Praha: Linde, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0

Předběžný termín obhajoby

2021/22 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 21. 9. 2021

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 19. 10. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 16. 01. 2023

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Trend judikatury v oblasti podvodů na DPH" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 15.03.2023

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Lukáši Moravcovi, Ph.D. za odborné vedení a vstřícný přístup při zpracování bakalářské práce. Dále bych ráda poděkovala mé rodině za nekonečnou podporu.

Trend judikatury v oblasti podvodů na DPH

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá judikaturou Evropského soudního dvora, Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, která byla judikována ve věci daňových úniků a podvodů na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). V práci jsou představeny nejvýznamnější judikáty, které zásadně ovlivnily vývoj správy daní, respektive přenášení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt a v neposlední řadě ovlivnily podmínky nároku na odpočet daně.

Teoretická část práce je sepsána na základě literární rešerše odborné literatury a věnuje se teoretickému rozboru daně z přidané hodnoty. Charakterizuje základní pojmy, které jsou pro dané téma stěžejní a popisuje vybranou judikaturu a její vliv na rozhodování správce daně v daňových řízeních. Následně jsou charakterizovány jednotlivé druhy podvodů na DPH a nástroje k jejich potlačení.

V analytické části práce jsou rozebírány jednotlivé vybrané judikáty, které nejvíce ovlivnily správu daní, resp. dokazování a přenášení důkazního břemene v daňových řízeních. Na základě vybraných judikátů je vyhodnocen trend judikatury v dané oblasti.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, daňový subjekt, podvod na DPH, vědomostní dopis, důkazní břemeno, objektivní okolnosti

Value added tax evasion case law trend

Abstract

The bachelor thesis deals with jurisprudence of the European Court of Justice, Constitutional Court and Supreme Administrative Court in the matter of tax evasion and tax fraud. In the bachelor thesis are introduced the most important judgments which fundamentally affected tax administration or shifting the deduction of VAT between the tax administrator and the taxpayer and last but not least, affected the conditions for the right to tax deduction.

The theoretical thesis is written on the basis of literature research and deals with the theoretical analysis of value added tax. Thesis characterizes the most important basic concepts and describes selected jurisprudence and its influence of the tax administrator's decision-making in tax proceedings. Subsequently, individual types of VAT evasion are characterized and tools to eliminate them.

In the analytical part, individual judgements that importantly influenced tax administration are discussed, respectively proving and transferring VAT deduction in tax proceedings. On the basis of selected cases, the trend of jurisprudence in the given area is determined.

Keywords: value added tax, taxpayer, VAT evasion, Axel Kittel test, VAT deduction, objective conditions

Obsah

1 Úvod.....	9
2 Cíl práce a metodika	10
3 Teoretická východiska	11
3.1 Nepřímé daně	11
3.2 Daň z přidané hodnoty	11
3.3 Daňový subjekt vs plátce DPH.....	13
3.3.1 Nespolehlivý plátce.....	13
3.3.2 Nespolehlivá osoba	14
3.4 Nárok na odpočet daně	14
3.5 Důkazní břemeno	15
3.6 Správce daně.....	15
3.7 Podvody v systému DPH a nástroje k jejich eliminaci	16
3.7.1 Fakturační podvod.....	16
3.7.2 Karuselový obchod	17
3.7.3 Daňová Kobra	18
3.7.4 Kontrolní hlášení.....	18
3.7.5 Elektronická evidence tržeb	19
3.7.6 Režim přenesení daňové povinnosti	19
3.8 Evropský soudní dvůr.....	20
3.9 Nejvyšší správní soud.....	21
4 Analytická část.....	22
4.1 C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen ze dne 12. ledna 2006	22
4.2 C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling ze dne 6. července 2006.....	24
4.3 Spojené věci C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid ze dne 21. června 2012	26
4.4 C-154/20 Kemwater ProChemie s.r.o. ze dne 9. prosince 2021	28
4.5 2 Afs 15/2014-59 ze dne 10. června 2015.....	30
4.6 1 Afs 61/2015-46 ze dne 10. listopadu 2015.....	31
5 Výsledky a diskuse	33
6 Závěr.....	36
7 Seznam použitých zdrojů.....	37

1 Úvod

Judikatura se stala nedílnou součástí rozhodovací praxe správce daně a je jí čím dál více argumentováno při daňových sporech, a to nejen správcem daně, ale i daňovými subjekty. Tato bakalářská práce je zaměřena na trend vývoje judikatury v oblasti podvodů na DPH.

Daň z přidané hodnoty, je daní, která je od 1. 1. 1987 jedinou všeobecnou nepřímou daní všech členských zemí. Charakterizujeme ji jako neduplicitní vícefázovou nepřímou obratovou daň. Daně vícefázové jsou ukládány ve všech částech výroby a prodeje komodity. Jestliže se vybírají bez možnosti plátců odpočítat si z celkové daňové povinnosti částku daně, kterou zaplatili v nakoupeném materiálu či polotovaru, jedná se o daně z obratu, v případě možnosti odpočtu daně se jedná o daň z přidané hodnoty. (Široký, 2018, s. 140)

Lze tedy říct, že s daní z přidané hodnoty se setkává každý z nás každý den, neboť je daní zahrnutou téměř v každé službě, kterou spotřebováváme či v každém zboží, které nakoupíme. Ať už se jedná o nákup pohonných hmot cestou do práce, oběd v restauraci nebo nákup v obchodním řetězci.

Jak již bylo zmíněno, daň z přidané hodnoty je vybírána s možností odpočtu daně, která byla zaplacená v nakoupeném materiálu, polotovaru či službě související s poskytováním služby nebo dodáním zboží které daň z přidané hodnoty na výstupu zahrnuje. Pravděpodobně díky této možnosti odpočtu je daň z přidané hodnoty daní, která je tak výrazně zatížena podvody a úniky. (Ministerstvo financí, 2022)

Přestože kontinentální systém práva je založen na právních předpisech, nabývá v současnosti judikatura, především ta ustálená, na významnosti. Ta byla podtržena také účinností nového občanského zákoníku, který v § 13 uvádí: „Každý, kdo se domáhá právní ochrany, může důvodně očekávat, že jeho právní případ bude rozhodnut obdobně jako jiný právní případ, který již byl rozhodnut a který se s jeho právním případem shoduje v podstatných znacích; byl-li právní případ rozhodnut jinak, má každý, kdo se domáhá právní ochrany, právo na přesvědčivé vysvětlení důvodu této odchylky.“ (zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník)

2 Cíl práce a metodika

Cílem této bakalářské práce je představit nejvýznamnější rozsudky, vztahující se k podvodům na DPH, identifikovat jejich dopady na proměnu daňového řízení, například při přenášení důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem a následně vyhodnotit trend judikatury v klíčových oblastech.

Práce je rozdělena do dvou hlavních částí, a to části teoretické a části praktické. V teoretické části jsou charakterizovány základní pojmy související s danou problematikou na základě literární rešerše odborné literatury a je vysvětlen daňový podvod na DPH, včetně základních nástrojů pro jeho eliminaci.

Analytická část práce je zaměřena na jednotlivé judikáty CJEU a NSS, které jsou pro dané téma stěžejní. U každého vybraného judikátu je popsána problematika sporu a vyhodnocení nejpodstatnější myšlenky rozsudku.

Výstupem práce je pak zhodnocený trend judikatury v oblasti podvodů na DPH.

3 Teoretická východiska

3.1 Nepřímé daně

U daní nepřímých se předpokládá, že subjekt, který daň odvádí, ji neplatí z vlastního důchodu, ale že ji přenáší na jiný subjekt. Daň je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny. Mezi daně nepřímé řadíme daně ze spotřeby a obrátů, daň z přidané hodnoty a také cla. Daňové zákonodárství zohledňuje rozdíl mezi přímými a nepřímými daněmi i terminologicky. Subjekt u daní přímých se nazývá poplatník, zatímco u nepřímých daní jsou subjekty dva: plátce – odevzdává daň finančnímu úřadu, a poplatník – fakticky ji platí v podobě vyšší ceny (tedy platí daň nepřímo) (Kubátová, 2010, s. 276).

Mrkývka (2004, s. 243-244) nepřímost DPH spatřuje v tom, že konečný nositel daňového břemene neboli daňový poplatník plní svou daňovou povinnost vůči státu nepřímo prostřednictvím registrovaných plátců DPH.

Podle Kubátové (2009, s. 66) pak nepřímé daně neboli daně ze spotřeby dělíme na dvě základní skupiny:

1. daně všeobecné, čili daně z prodejů (obratů), včetně DPH,
2. daně selektivní, čili vlastní spotřební daně (akcízy).

3.2 Daň z přidané hodnoty

Základní koncept daně z přidané hodnoty v České republice byl stanoven zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který vstoupil v platnost 1. 1. 1993. Následně byl zákon novelizován v roce 2004 zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. K novele došlo v návaznosti na vstup České republiky do Evropské unie dne 1. 5. 2004.

Daň z přidané hodnoty lze obecně charakterizovat jako nepřímou daň, kterou především pocítuje konečný spotřebitel, který je jejím poplatníkem, tedy tím, kdo daň platí. Daň je následně odvedena prostřednictvím plátců DPH finančním úřadům a ty ji odvádějí do státního rozpočtu. Ze státního rozpočtu je DPH následně podle rozpočtového určení daní poskytnuta jako příjem státu, obcí a krajů (Pavlásek, 2011, s. 102).

Z hlediska příjmů veřejných finanční v oblasti DPH se jedná o sdílenou daň. Na výnosu této daně se podílejí následující veřejné rozpočty:

- Rozpočet Evropské unie, do kterého plyne odvod ve výši 0,5 % z tzv. harmonizovaného základu DPH

- Rozpočet obcí – pro obce je určen zisk podíl z celostátního hrubého výnosu DPH ve výši 25,84 %
- Rozpočet krajů – pro kraje je určen zisk podíl z celostátního hrubého výnosu DPH ve výši 9,78 %
- Státní rozpočet – relikv zisku hrubého výnosu DPH je určen k odvodu do státního rozpočtu ve výši 64,38 % (Finanční správa, 2022a).

Kubátová (2009, s. 67) uvádí, že „*Všechny státy, které používají daň z přidané hodnoty, aplikují tzv. nepřímou rozdílovou metodu. Metoda identifikuje přidanou hodnotu jako rozdíl mezi outputy a inputy (materiál, polotovary, použité služby, investice) daňového subjektu. Daň je určena nepřímo tak, že je od daně z celkových outputů odečtena daň z celkových inputů za určité období.*“

V ČR rozlišujeme dle ZDPH tři sazby daně. Dle ustanovení § 47 odst. 1 se u zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty uplatňuje

- a) základní sazba ve výši 21 %
- b) první snížená sazba daně ve výši 15 %, nebo
- c) druhá snížená sazba daně ve výši 10 %.

Zboží a služby, které podléhají první snížené sazbě jsou uvedeny v příloze 2 a 3 ZDPH. Zboží a služby podléhající druhé snížené sazbě daně jsou uvedeny v přílohách 2a a 3a téhož zákona (zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty).

Málokterá země EU používá jen jednu sazbu daně, i když je tento systém nesrovnatelně méně náročný než systém se dvěma a více sazbami. Důvody pro existenci více sazeb mohou být čistě praktické: například služby, které dani snadněji unikají, mívají nižší sazbu. Nižší sazbu poskytovatelé služeb spíše tolerují a jsou ochotni daň platit, zatímco s růstem sazeb roste i jejich snaha po daňovém úniku. Podstatnějším důvodem pro rozlišení sazeb je snaha po snížení regresivnosti dopadu daně. Proto jsou na předměty a služby základní potřeby uvalovány nižší sazby a v některých zemích existují i vyšší sazby na luxusní statky (Kubátová, 2018, s. 229 – 230).

Šefčík (2018, s. 14) mezi hlavní pozitiva daně z přidané hodnoty řadí její neutralitu, snadnou použitelnost v mezinárodním obchodě, možnost zdaňování zboží i služby, výnosnost pro státní příjmy a odolnost vůči daňovým únikům.

„*Neutralitou DPH lze chápat to, že neznevýhodňuje žádnou výrobní aktivitu a že nijak neovlivňuje organizační strukturu podnikatele.*“ (Šefčík, 2018, s. 14).

3.3 Daňový subjekt vs plátce DPH

Daňové subjekty dělíme podle ZDPH do čtyř skupin:

- Osoby povinné k dani § 5
- Skupina § 5a až § 5c
- Plátci § 6 až § 6f
- Identifikované osoby § 6g až § 6l

Pro účely této bakalářské práce jsou stěžejními daňovými subjekty plátci DPH. Těmi se stanou osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku, jejichž obrat za nejvýše 12 bezprostředně po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

K plátcovství se však může daňový subjekt zaregistrovat i bez překročení obratu, a to dobrovolně. Na rozdíl od subjektů, kteří za nejvýše 12 bezprostředně po sobě jdoucích kalendářních měsíců překročily obrat 1 000 000 Kč, musí při dobrovolné registraci daňový subjekt uvést důvody dobrovolné registrace. Těmito důvody jsou například:

- většina zákazníků daňového subjektu jsou plátci DPH, což znamená, že při nákupu zboží od plátce si mohou odečíst daň (ceny jsou vnímány jako výhodnější);
- předmětem činnosti daňového subjektu je poskytování služeb či dodávání zboží plátcům DPH z jiných států EU;
- daňový subjekt má v plánu pořídit majetek ve vyšší pořizovací ceně, ze které by jako plátce DPH měl nárok na odpočet daně při jeho pořízení. (Procházka, 2021)

Novelou ZDPH byl s účinností od 1. 1. 2023 zvýšen limit pro registraci k plátcovství DPH z 1 000 000 Kč na 2 000 000 Kč. Tato novela je součástí balíčku novel daňových zákonů, který byl vyhlášen ve Sbírce listin 2. 12. 2022 jako zákon č. 366/2022 Sb. (Finanční správa, 2023a).

Dle údajů Finanční správy se dobrovolně registrovalo k plátcovství DPH ke dni 30.11.2022 celkem 145 268 subjektů (Finanční správa, 2022b).

3.3.1 Nespolehlivý plátce

Nespolehlivým plátcem je takový plátce, jež závažným způsobem porušil své daňové povinnosti. Tento institut byl do zákona o dani z přidané hodnoty zaveden jako

nástroj v boji proti únikům na DPH s cílem označit rizikové plátce. Závažné porušení povinností plátce, které vede k označení nespolehlivý plátce je definováno v § 106a odst. 1 ZDPH.

Institut nespolehlivého plátce je alternativním postihem ke zrušení registrace k DPH u plátců, kteří závažným způsobem poruší své povinnosti v oblasti DPH, ale kterým z důvodu jejich obratu převyšujícího 1.000.000 Kč za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců nelze zrušit registraci k DPH (Salajka, Zbytovská, 2016).

V případě přijetí plnění od nespolehlivého plátce ručí za nezaplacenou daň příjemce plnění podle § 109 odst. 3 ZDPH, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty za něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátem. Ručení se lze vyhnout v případě, že příjemce plnění uhradí poskytovateli pouze částku ve výši základu daně a samotnou daň následně odvede na depozitní účet nespolehlivého plátce (Hálek, 2015, s. 22).

3.3.2 Nespolehlivá osoba

Dle ustanovení § 106aa ZDPH za nespolehlivou osobu označí správce daně takový daňový subjekt, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daní. (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty)

Nespolehlivou osobou se také stává plátce v okamžiku, kdy dojde ke zrušení jeho registrace k DPH. V případě, že by se daňový subjekt stal znovu plátcem DPH (například opět překročí obrat) bude automaticky registrován jako plátce nespolehlivý (Kadlec, 2017).

3.4 Nárok na odpočet daně

Podmínky uplatnění nároku na odpočet daně vycházejí z ust. § 72 odst. 1 až 6 a § 73 odst. 1 až 7 ZDPH. Obecně lze říct, že nárok na odpočet může uplatnit plátce DPH v případě, že přijaté plnění použije pro svá uskutečněná zdanitelná plnění, tedy v rámci své ekonomické činnosti a že k těmto plněním byl vystaven daňový doklad osobou povinnou k dani neboli plátcem.

„Jedním z nejuniverzálnějších opatření potírajících daňové úniky je možnost správce daně rozhodnout o nepřiznání odpočtu daně uhrazené na vstupu. Přestože je totiž nárok na odpočet takto uhrazené daně nedílnou součástí harmonizovaného systému daně z přidané hodnoty, jenž je vykonstruován k dosažení cíle zbavit jednotlivé podnikatele zatížení dani z přidané hodnoty splatné nebo již odvedené v rámci jeho hospodářské

činností, existují okolnosti důvodně ospravedlňující zamítnutí přiznání nároku na odpočet této daně na vstupu. Samotné opatření se však neopírá o pozitivněprávní ustanovení směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, nýbrž je dovozeno judikaturou Soudního dvora Evropské unie, založenou na principu, že uplatňování práva Evropské unie nemůže být založeno na zneužívající nebo podvodné praktice“ (Sejkora, 2017, s. 99 – 100).

3.5 Důkazní břemeno

Důkazní břemeno, dokazování a povinnost prokazovat upravuje v několika ustanoveních DŘ. Dokazování upravuje ustanovení § 92 DŘ. V něm je stanoveno, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 DŘ). Zároveň je zde taxativně vymezena povinnost správce daně, kdy dle ustanovení § 92 odst. 5 DŘ správce daně prokazuje:

- a) oznámení vlastních písemností,
- b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,
- c) skutečnost vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,
- d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti,
- e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní,
- f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

Z pohledu judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokazování výše uvedených skutečností není výčtem taxativním, neboť existují i skutečnosti v zákoně neuvedené, které je správce daně však povinen prokázat. Například je povinností správce daně prokázat zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH (Droscová, Gola, 2021).

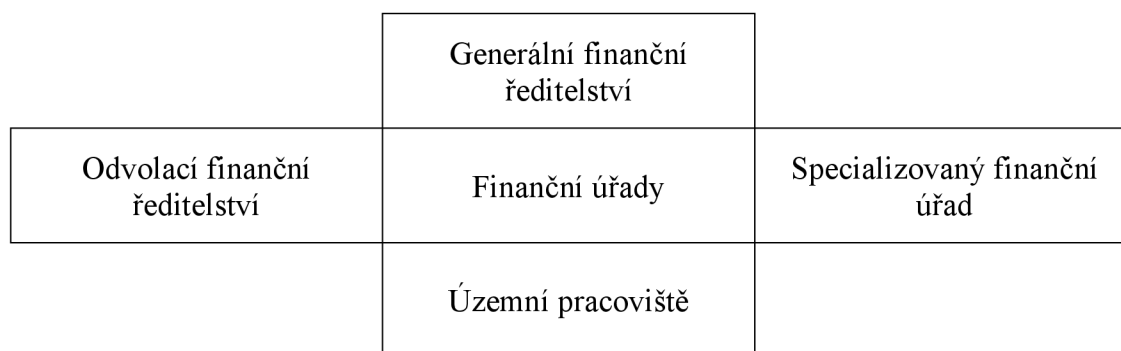
3.6 Správce daně

Správce daně je v ustanovení § 10 DŘ definován jako správní orgán, nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona

svěřena působnost v oblasti správy daní. Svou pravomoc vykonává správce daně skrze úřední osoby. Tato skutečnost vychází z § 12 DŘ.

Dle současné legislativy jsou správci daně orgány finanční správy a celní správa. V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky k 1. 1. 2013, byla soustava územních finančních orgánů nahrazena orgány Finanční správy (Hálek, 2015, s. 17).

Obrázek 1 Struktura Finanční správy



Vlastní zpracování dle (MFČR, 2013)

3.7 Podvody v systému DPH a nástroje k jejich eliminaci

„Ve skutečnosti existují varianty (podvodů – pozn. autora) tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují (...) ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedená určitá částka získaná jako DPH.“ (Ruiz-Jarambo Colomer, 2006)

Odolnost vůči daňovým únikům je u DPH dána tím, že každý subjekt má vlastní zájem na tom, aby bylo podle daňových dokladů dohledatelné, že zaplatil DPH svému dodavateli právě proto, aby si sám mohl uplatnit nárok na odpočet daně, čímž je vlastně kontrolován dodavatel, který má povinnost správci daně odvést DPH, jež mu byla zaplacená (Šefčík, 2018, s. 15).

3.7.1 Fakturační podvod

Způsob zneužívající systém DPH využívaný především před zavedením kontrolního hlášení byl tzv. fakturační podvod, kdy byly vystavovány fiktivní faktury

na neexistující plnění. Díky těmto fakturám byla krácena daňová povinnost odběratele díky umělému zvýšení vstupů (Šefčík, 2018, s. 24).

Za fakturační podvod lze označit takové jednání, kdy je uplatňován nárok na odpočet daně z tzv. fiktivních faktur. Fiktivní faktury mohou mít dvojitý charakter – buďto jsou vystavovány na plnění, které reálně neproběhlo, nebo v případě, že plnění proběhlo, je na těchto fakturách označen dodavatel odlišný od toho, který plnění uskutečnil. Následně je tedy odběratelem uplatněn nárok na odpočet daně za plnění, které neproběhlo, případně které bylo dodáno či poskytnuto osobou odlišnou od té uvedené na daňovém dokladu, čímž dochází k porušení ustanovení § 72 odst. 1 až 6 a § 73 odst. 1 ZDPH.

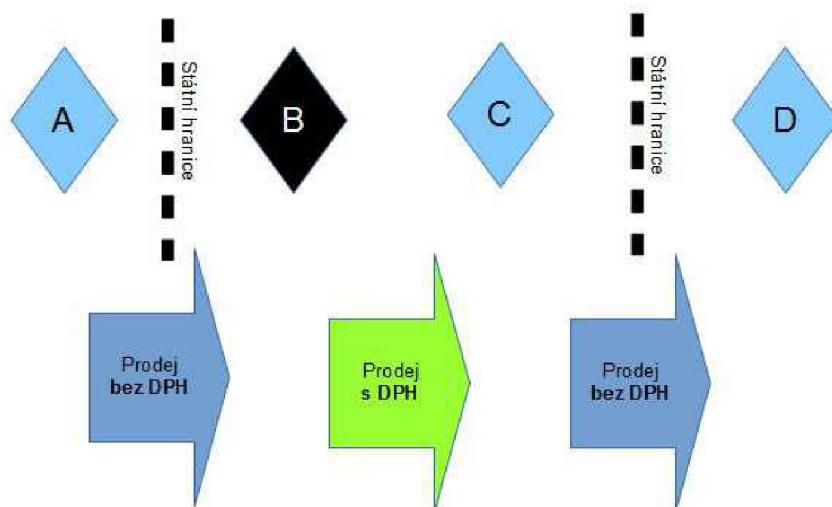
3.7.2 Karuselový obchod

Karuselové podvody, také nazývány jako kolotočové podvody, kruhové podvody nebo podvody chybějícího obchodníka jsou významnou částí úniku daně z přidané hodnoty. Organizované skupiny obvykle využívají přeshraničního obchodu v Evropské unii, při kterém je dodání zboží mezi státy osvobozené od DPH. Karusel má vyjádřit více komplexní typ podvodu, kdy se zboží řetězovitě obchoduje, přičemž v jednom místě řetězce plátců DPH není daň přiznána ani odvedena a příslušný ekonomický subjekt přestane existovat či tuto firmu není možné dopátrat (Finanční správa, 2016a).

Při odvodech daně z přidané hodnoty jsou karuselové či kolotočové podvody velmi obvyklým druhem kriminality. Dochází při nich k vyvádění vysokých částek ze státních financí na soukromé účty podnikatelů, konkrétně z účtů finančních úřadů, od kterých organizované skupiny obchodníků neoprávněně žádají vrácení daně z přidané hodnoty. Značné finanční úniky vznikají při tomto typu podvodu mj. díky možnosti snadno trestnou činnost neustále opakovat – princip kolotoče (Investigace.cz, 2015).

Jako vzorový příklad lze uvést případ, kdy docházelo k výrobě a následnému obchodování s falešnými nanodisky. Jednalo se o vytvořenou síť firem, kterým organizátor fingoval prodej nanodisků. Ty měly být dle předložených dokladů a tvrzení daňových subjektů vyváženy na Kypr, čímž došlo k osvobození od daně na výstupu z titulu vývozu zboží. Šetření finanční správy s podporou Daňové kobry a celní správy došlo ke zjištění, že obchodované nanodisky jsou technologií, která je doposud ve fázi výzkumu a nejsou na trhu k dostání (e15.cz, 2014).

Obrázek 2 Schéma karuselového podvodu



Zdroj: az-data.cz, 2022

3.7.3 Daňová Kobra

Daňová Kobra byla zřízena v červenci 2014 jako společný tým Útvaru pro odhalování korupce a finanční kriminality, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel.

„Členové tohoto týmu společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, především v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřební daně. Zástupci Daňové kobry si operativně poskytují dle zákonných možností informace, a tím dokáží rychle vytipovat daňové úniky a dokonale koordinují jednotlivá řízení. Nastavená koordinace jednotlivých složek daňové Kobry umožňuje včas identifikovat, odhalovat a potírat daňové úniky.“ (Daňová kobra, 2022).

3.7.4 Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení je speciální daňové tvrzení, které vzniklo v souvislosti se zavedením režimu přenesené daňové povinnosti a od 1. 1. 2016 nahrazuje výpis z evidence pro účely DPH.

„Cílem a smyslem kontrolního hlášení je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí DPH a identifikovat riziková spojení osob (uskutečňujících karuselové obchody), které odčerpávají finanční prostředky ze státního rozpočtu. Bez institutu kontrolního hlášení se na daňový únik přijde v podstatě až při kontrole daného subjektu, nebo při jeho úpadku.“ (Finanční správa, 2023b).

Hálek, 2015 tvrdí, že karuselový řetězec je nejčastěji tvořen kombinací článků, kde dochází k daňovým únikům opakovaně, a článků, které mají již zmiňovanou velmi malou životnost. Z tohoto důvodu institut kontrolního hlášení výrazně znesnadní dlouhodobé provozování karuselového řetězce, kde dochází k opakovaným únikům.

3.7.5 Elektronická evidence tržeb

Elektronická evidence tržeb známá pod zkratkou EET je nejmladším nástrojem Finanční správy proti krácení tržeb. V České republice byla zavedena v prosinci 2016. Zavádění EET bylo stanoveno postupně pro jednotlivé segmenty podnikání do tzv. vln. Zavedena byla tedy povinnost EET pro ubytovací a stravovací služby v prosinci 2016 a následně v březnu 2017 pro maloobchod a velkoobchod. Třetí a čtvrtá vlna byla odložena na základě rozhodnutí Ústavního soudu z prosince 2017 na květen 2020. Vzhledem k pandemii Covid-19 byl však i tento termín posunut do 31. prosince 2022 a současně byla pozastavena povinnost odesílání tržeb do systému EET. Od 1. ledna 2023 došlo ke zrušení EET v plném rozsahu na základě (Čermusová, 2020).

3.7.6 Režim přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti neboli reverse-charge je zakotven v ZDPH, a to v ustanoveních § 92a a § 99i. Přenesení daňové povinnosti funguje tak, že plátce daně, pro kterého je zdanitelné plnění uskutečněno, sám vypočte daň a zároveň si uplatní nárok na odpočet. V případě, že daňový subjekt má plný nárok na odpočet daně, je výsledná daň v tomto případě nulová. DPH ze všech předcházejících transakcí odvádí až plátce, který dodá zboží či poskytne službu neplátcí DPH (zákon č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty).

Šefčík (2018, s. 71) tvrdí „*Jestliže tedy dodání určitého zboží nebo poskytnutí určité služby podléhají režimu přenesení daňové povinnosti, nemohou obíhat v karuselovém podvodu, když plátce DPH (na pozici chybějícího obchodníka) nemá možnost vybrat DPH, se kterou by potom zmizel. Reverse-charge často bývá považováno za účinný nástroj boje s karuselovými podvody.*“

V české legislativě se setkáváme s režimem přenesení daňové povinnosti od roku 2011 na základě novely ZDPH zákonem č. 47/2011 Sb. Režim přenesené daňové povinnosti byl zprvu zaveden pouze pro dodání zlata. Následně byl rozšířen i na dodání zboží uvedeného v příloze 5 ZDPH a převod povolenek na emise skleníkových plynů.

K dalšímu velmi významnému rozšíření došlo v roce 2012, kdy režim přenesené daňové povinnosti začal platit i pro poskytnutí stavebních nebo montážních prací (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

V rámci boje proti daňovým podvodům Česká republika požadovala po Evropské komisi, aby umožnila zavedení plošné přenesené daňové povinnosti na veškeré služby nad 10.000 EUR. Evropská komise tuto žádost zamítla s komentářem, že podle pravidel je „*vyložené, aby bylo takové opatření aplikováno na velké části, nebo dokonce celou ekonomiku*“ (Hospodářské noviny, 2015).

Od 1. 10. 2016 došlo na základě nařízení vlády č. 296/2016 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění pozdějších předpisů, k zavedení režimu reverse charge pro poskytovatele služeb elektronických komunikací (Finanční správa, 2016b).

Od 1. 7. 2017 pak došlo k dalšímu rozšíření plnění podléhajícímu režimu přenesení daňové povinnosti. Od výše uvedeného data spadají do režimu např. zprostředkování dodání investičního zlata, dodání nemovité věci v nuceném prodeji, stavební a montážní práce – poskytnutí pracovníků, dodání zboží poskytnutého původně jako záruka a dodání zboží pro postoupení výhrady vlastnictví.

V současné době Česká republika usiluje o zavedení plošné reverse charge na plnění nad 17 500 EUR (cca 450 000 Kč). Po naléhání (nejen) zástupců České republiky došlo totiž k novele Směrnice o DPH, která nově umožňuje zavedení plošného režimu přenesení daňové povinnosti nad určitou prahovou hodnotu (Děrgel, 2019).

Z původního plánu zavedení v polovině roku 2022 však sešlo, jelikož pro zavedení je potřeba nejen požádat o aktivaci mechanismu Radu EU, ale také připravit příslušnou novelu ZDPH. Rada EU prodloužila termín pro provozování tohoto režimu do konce roku 2026 (Procházka, 2022).

3.8 Evropský soudní dvůr

Evropský soudní dvůr, se sídlem v Lucemburku byl zřízen v roce 1952. Jeho úlohou je zajistit, aby bylo právo Evropské unie vykládáno a uplatňováno stejným způsobem ve všech zemích Evropské unie. Zároveň je jeho úlohou zajistit, aby země a orgány Evropské unie dodržovaly právní předpisy Unie (Soudní dvůr Evropské unie, 2022).

Řízení, která se konají u Evropského soudního dvora můžeme dělit do dvou skupin:

- 1) Přímá žaloba – takovou může k CJEU vznést některá ze tří hlavních institucí EU (Evropská komise, Evropský parlament, Rada EU) nebo Účetní dvůr, Evropská centrální banka či Výbor regionů, případně jakýkoliv členský stát či jednotlivec, který se cítí být poškozen činností evropských institucí či evropským právem
- 2) Řízení o předběžné otázce – o něj mohou požádat soudy nebo tribunály členských zemí EU, jestliže svá rozhodnutí potřebují podložit rozhodnutím v otázce týkající se evropského práva (Blahušiak, 2022).

Evropský soudní dvůr sice nedisponuje žádnou pravomocí nad aplikací a interpretací národního práva členských států, ale jako kompetenčně nejvyšší instituce rozhoduje v případě konfliktu tuzemského práva s právem Společenství. CJEU tedy asistuje vnitrostátním soudům při interpretaci a aplikaci práva Evropského společenství a zajišťuje jako jeho jednotnou aplikaci. Proti rozhodnutím soudního dvora není odvolání a členský stát musí postupovat ve shodě s výkladem práva Evropského společenství učiněným CJEU, je-li dle názoru CJEU vnitrostátní právo v rozporu s právem Společenství. Výkladově tak na základě své ustálené judikatury obdobně aplikaci anglosaského systému práva (Brejcha, 2004, s. 14).

„Vzhledem k tomu, že s ohledem na požadavek jednotného výkladu právních norem CJEU velice pravděpodobně rozhodne i v budoucnosti ve stejném či podobném případě stejně, jsou předběžná rozhodnutí fakticky závazná i pro další budoucí spory.“ (Benda, 2017, s. 327).

3.9 Nejvyšší správní soud

Správní soudnictví na území České republiky má své počátky až v době Rakouska – Uherska. Ústavní zakotvení bylo provedeno základním zákonem státním č. 144/1867 ř. z., ustanovením čl. 15, který jen obecně stanovil ochranu proti postupu správního úřadu. Konkrétních obrysů se správnímu soudnictví dostalo až zákonem č. 36/1867 ř. z., o zřízení správního soudního dvora (Mazanec, 1996, s. 28).

Po vzniku samostatného Československa byl přijat zákon č. 3/1918, o nejvyšším správním soudě a o řešení kompetenčních konfliktů, který nahradil výše uvedený zákon č. 36/1867 ř. z., o zřízení správního soudního dvora. Tímto bylo správní soudnictví postaveno na existenci Nejvyššího správního soudu, který rozhodoval v senátech (Mazanec, 2022).

Po druhé světové válce došlo k útlumu činnosti Nejvyššího správního soudu a v roce 1952 byl zrušen úplně. V období 1953 až 1989 bylo správní soudnictví vykonáváno pouze krajskými soudy a hlavní břemeno bylo přeneseno na Ústavní soud, který v té době nahrazoval činnost Nejvyššího správního soudu. Ke znovuoobnovení Nejvyššího správního soudu došlo až přijetím zákona č. 150/2002 Sb., soudním řádem správním (Šraj, 2008).

Hlavní činností NSS je sjednocování judikatury, což vychází z právního názoru Ústavního soudu: *„Nejvyšší soud má za povinnost mimo jiné svoji judikaturou judikaturu soudů nižších sjednocovat, což je důležité pro zachování předvídatelnosti rozhodování soudů jakožto jednoho z komponentů spravedlivého procesu a tím i základů demokratického právního státu. V této své činnosti Nejvyšší soud není a nemůže být rigidně omezován tak, že by se jeho právní názory nemohly vyvíjet, ba i měnit. Takový vývoj právních názorů by však neměl vést k tomu, aby jim byl popřen ten důvod, pro který je úloha sjednotitele judikatury Nejvyššímu soudu svěřena, tedy právě naplnění principu předvídatelnosti výsledku procesu.“* (Nález Ústavního soudu ze dne 4. 3. 2004, sp. zn. IV. ÚS 290/03).

4 Analytická část

4.1 C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen ze dne 12. ledna 2006

Ve výše uvedeném rozsudku se jedná o karuselový obchod tří společností (Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd.), kdy britská daňová správa rozhodla, že uvedené společnosti, dodávající mikroprocesory do jiných členských států neoprávněně uplatnily nárok na odpočet daně. Britská daňová správa argumentovala tím, že k dodání zboží došlo v rámci řetězce transakcí, z nichž některé měly povahu úniku DPH. V řetězci subjektů, zapojených do dodání mikroprocesorů byli zjištěni tací, kteří protiprávně uplatnili nárok na odpočet daně na vstupu. Zároveň tyto subjekty dnes nelze dohledat a také do uvedeného řetězce byly zapojeni tací, kteří uvedli dodavatelům jiná než

vlastní daňová identifikační čísla. (rozsudek ze dne 12. ledna 2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen, EU:C:2006:16, bod 1 až 12)

V bodě 3.7.1. jsme uvedli, že karuselový obchod představuje vytvoření řetězce daňových subjektů a obchodních transakcí mezi nimi, s předem stanoveným cílem, že jeden z těchto subjektů nesplní svoji daňovou povinnost.

Britská daňová správa dospěla názoru, že pokud se, byť jediný subjekt řetězce, dopustí podvodu, pak nemůže být žádná z transakcí v řetězci považována za ekonomickou činnost a tím pádem nelze přiznat nárok na odpočet daně žádnému ze subjektů. (rozsudek ze dne 12. ledna 2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen, EU:C:2006:16, bod 16)

Evropský soudní dvůr tento postoj odmítl a uvedl, že každé plnění musí být posuzováno samostatně a povaha plnění v rámci řetězce dodávek je neměnná na základě předcházejících nebo následujících událostí. Navíc CJEU sdělil, že nárok na odpočet daně lze upřít pouze tomu subjektu, který věděl, či vědět měl a mohl, že v řetězci dodávek jsou transakce zatížené podvodem na DPH. (rozsudek ze dne 12. ledna 2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen, EU:C:2006:16, bod 29)

Tento rozsudek byl zcela zásadní jak pro daňové subjekty, tak pro správce daně. Ve vztahu k tomuto rozsudku vyvstaly pro správce daně otázky, jakým způsobem prokázat skutečnost, že daňový subjekt věděl, či vědět měl a mohl že je účastníkem podvodu na DPH a tím pádem jeho spolupachatelem. Na druhou stranu znamenal předmětný rozsudek pro daňové subjekty přítěž – jakým způsobem lze prokázat, že o podvodu nevěděli, či vědět ani nemohli?

V České republice argumentoval tímto rozsudkem Nejvyšší správní soud prvně dne 27. července 2007 v rozsudku č. j.: 5 Afs 129/2006–142. V této kauze mezi J.K. jakožto žalobcem (stěžovatelem) a Finančním ředitelstvím v Ostravě bylo NSS uvedeno, že stěžovateli nelze vytýkat, že neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností, týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu; důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností naopak neunesl žalovaný, když nedostatečně neznevěrohodnil důkazní prostředky předložené stěžovatelem. (rozsudek ze dne 27. července 2007, č.j.: 5 Afs 129/2006–145)

Z daného odůvodnění NSS vyplývá, že nelze přičítat k tíži daňovému subjektu skutečnost, že jeho obchodní partner nedostal svých daňových povinností. Je třeba dostatečně prokázat, že daňový subjekt o tom, že předmětná obchodní transakce je zatížena podvodem na DPH věděl, případně vědět měl či mohl. Správce daně musí dospět

k takovým zjištěním, které dostatečně znevěrohodní tvrzení daňového subjektu, ve vztahu k plnění zatíženému podvodem. (rozsudek ze dne 27. července 2007, čj.: 5 Afs 129/2006–148)

Následně NSS argumentoval tímto rozsudkem ve více než šesti stech svých rozhodnutích, což jednoznačně ukazuje na skutečnost, že rozsudek CJEU v kauze Optigen je jedním z nejzásadnějších rozhodnutí při řešení přenosu důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem ve věci prokazování nároku na odpočet daně při detekovaném podvodu na DPH. (NSS, 2022)

4.2 C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling ze dne 6. července 2006

Jak bylo uvedeno výše, po rozsudku Optigen bylo potřeba stanovit jakýsi rámec, který by určoval, na základě čeho lze daňovému subjektu prokázat, že v transakčním řetězci ve kterém figuroval, byl únik na DPH a že o této skutečnosti věděl, či vědět měl a mohl.

Do praxe proto na základě rozsudku ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling ze dne 6. července 2006, přišel tzv. Axel Kittel test, jehož původcem je britská daňová správa. Ten obsahuje 4 základní otázky, které by v rámci daňového řízení měly být zodpovězeny.

- 1) Existuje k dnešnímu dni daňová újma státu?
- 2) Pokud ano, je daňová újma důsledkem podvodného jednání?
- 3) Pokud ano, byly předmětné obchodní transakce spojeny s tímto podvodným jednáním?
- 4) Pokud ano, musel vědět či věděl o tomto spojení daňový subjekt?

Pokud jsou odpovědi na všechny tyto otázky kladné, pak lze dospět k závěru, že daňový subjekt o zapojení do karuselového podvodu věděl, či vědět měl a mohl. V tomto případě pak lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně.

První tři otázky testu jsou zaměřeny na zjišťování objektivních okolností. Správce daně v tuto chvíli tíží břemeno důkazní v tom smyslu, že musí prokázat podvod, resp. identifikovat chybějící daň a prokázat, že prověřovaná transakce je součástí podvodného jednání. Čtvrtou otázku doprovází tzv. vědomostní test, který prokazuje, že prověřovaný daňový subjekt o účasti na podvodu věděl, nebo vědět měl a mohl. (Buršík, 2017)

V České republice byl následně Nejvyšším správním soudem tento test uveden v několika rozsudcích ve věci podvodu na DPH (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2019, čj. 7 Afs 113/2018–38, ze dne 20. 8. 2021, čj. 2 Afs 313/2019–43 a další).

CJEU také uvedl, že objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, neboť teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH. Objektivní okolnosti je proto potřeba vyhodnocovat komplexně, ve vzájemných souvislostech jako logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl, resp. vědět měl a mohl. (rozsudek ze dne 6. července 2006, C-439/04, C-440/04 Axel Kittel, EU:C:2006:446, body 45 a 49)

Za objektivní okolnosti považujeme skutečnosti, které musely daňovému subjektu být známy v době uskutečnění předmětného obchodu. Jsou to především takové situace, které vzbuzují v rámci obchodních vztahů pochybnosti či podezření o nesrovnalosti či podvodu.

Nejběžněji posuzovanou objektivní okolností je srovnatelná obchodní transakce. Správcem daně je pro získání údajů o srovnatelné obchodní transakci využíván institut vysvětlení dle § 79 daňového řádu nebo výzva k poskytnutí informací podle § 57 daňového řádu. Na základě zjištěných skutečností by mělo být správcem daně vyhodnoceno, zda byly obchodní transakce daňového subjektu standardní v aplikovaném odvětví, nebo zda byly zjištěny rozpory oproti běžným principům. Pro takové získání údajů vybere správce daně tzv. srovnatelný subjekt, tedy subjekt podnikající se stejnou komoditou či ve stejných službách, který má přibližně stejný počet zaměstnanců, obchoduje ve stejném objemu atp. Pokud takových srovnatelných subjektů existuje na trhu více, je vhodnější oslovit alespoň dva takové subjekty, aby správce daně v případě, že jsou zjištěny rozdíly mezi standardním obchodováním a transakcemi které uskutečnil daňový subjekt, mohl dostatečně prokázat nevěrohodnost takového plnění.

Mezi další objektivní okolnosti patří personální a kapitálová propojenost v řetězci. Tyto informace jsou běžně zjistitelné ve veřejně dostupných registrech (ARES-Ekonomické subjekty, 2022). Správce daně má následně při zjišťování personální a kapitálové propojenosti subjektů v řetězci další registry, ze kterých lze zjistit hlubší propojení. Jako příklad lze uvést, že správce daně může prostřednictvím aplikace

Automatizovaný daňový informační systém (ADIS) zjistit, zda společnosti či osoby v řetězci nemají stejné zmocněnce k jednání se správcem daně, pro podávání daňových příznání, hlášení apod.

Za podezřelou okolnost lze také považovat vstup daňového subjektu do odvětví odlišného od jeho běžné podnikatelské činnosti. Například pokud daňový subjekt podniká v oblasti úklidových služeb a v jednom zdaňovacím období nakoupí a prodá pohonné hmoty v řádech milionů Kč. (rozsudek ze dne 18. 12. 2014 ve spojené věci C-131/13, C-163/13 a C-164/13, Italmoda, EU:C:2014:2455)

Vědomostní test se tak stal praktickým nástrojem pro prokazování vědomé účasti daňových subjektů na podvodu na DPH.

4.3 Spojené věci C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid ze dne 21. června 2012

Rozsudek projednává spor mezi společnostmi Mahagében a krajským finančním ředitelstvím Dél-Dunántúl a panem P. Dávidem a krajským finančním ředitelstvím Észak-Alföld ve věci neuznání nároku na odpočet daně na základě toho, že krajská finanční ředitelství považovala tato plnění za podezřelá. (rozsudek ze dne 21. června 2012, C-80/11 a C-142/11, Mahagében, EU:C:2012:373, bod 2)

Společnost Mahagében nakoupila dle předložených šestnácti faktur akátové kameny od společnosti Rómahégy-Kert Kft. (RK). Pouze na šesti těchto fakturách byla uvedena čísla dodacích listů. Společnost RK řádně uvedla uskutečněná zdanitelná plnění do svého daňového příznání a po dodání plnění uhradila předmětnou DPH. Společnost Mahagében rovněž zahrнула plnění z těchto faktur do svého daňového příznání a uplatnila nárok na odpočet daně. Společnost Mahagében následně nakoupené kameny prodala různým odběratelům. (rozsudek ze dne 21. června 2012, C-80/11 a C-142/11, Mahagében, EU:C:2012:373, bod 16)

Správce daně nárok na odpočet daně uplatněný společnostmi Mahagében neuznal, neboť vyhodnotil daňové doklady jako nevěrohodné. Společnosti Mahagében bylo přičteno k tíži, že dodavatel, společnost RK, nepředložila žádné doklady vztahující se k předmětnému plnění, neměla dostatečné skladové zásoby předmětného plnění ani nedisponovala vozidlem, jež by bylo schopné kameny v deklarovaném množství doručit odběrateli, tedy společnosti Mahagében. (rozsudek ze dne 21. června 2012, C-80/11 a C-142/11, Mahagében, EU:C:2012:373, bod 17)

V souvisejícím sporu se pan Péter Dávid zavázal provést různé stavební práce na základě smlouvy o dílo. Po provedení díla uvedeného v předmětné smlouvě byl vyhotoven dokument, který lze označit jako protokol o předání díla, který obsahoval mimo jiné jména, data narození a počty odpracovaných hodin osob, kteří deklarované dílo prováděli. V průběhu daňové kontroly, která byla u pana Dávída za toto období provedena pan Dávid prohlásil, že nedisponuje zaměstnanci a že na zhotovení předmětného díla využil subdodavatele, pana Z.M. Panu Dávidovi nebyla známa totožnost osob, kteří dílo zhotovili, jak sdělil správci daně. Cena, kterou pan Dávid zaplatil dodavateli, panu Z.M, vycházela z již zmíněného protokolu o předání díla. (rozsudek ze dne 21. června 2012, C-80/11 a C-142/11, Mahágében, EU:C:2012:373, bod 24 až 28)

Při prověřování plnění v rámci daňové kontroly u pana Z.M bylo zjištěno, že tento rovněž nedisponoval zaměstnanci, kteří by byli schopni předmětné dílo zhotovit. Dále bylo zjištěno, že pan Z.M. si řemeslníky najal od subdodavatele, který byl jeho tchánem a který rovněž nevykazoval žádné zaměstnance, nedisponoval žádným materiálem ani náradím kterým by bylo možné předmětné dílo zhotovit. Rovněž bylo zjištěno, že tento subdodavatel neplnil řádně své daňové povinnosti, tj. nepodal za předmětné období daňové přiznání. (rozsudek ze dne 21. června 2012, C-80/11 a C-142/11, Mahágében, EU:C:2012:373, bod 25 až 26)

Správce daně došel k názoru, že není pochyb o existenci předmětného plnění (dílo bylo skutečně zhotoveno), avšak nebylo prokázáno, kdo konkrétně předmětné plnění realizoval, tedy kým bylo dílo zhotoveno. Na základě zjištěných, výše uvedených skutečností, byly předloženy doklady, z nichž pan Dávid uplatnil nárok na odpočet daně, zhodnoceny jako fiktivní. Rovněž bylo správcem daně přičteno panu Dávidovi k tíži to, že nejednal s péčí řádného hospodáře. Pan Dávid měl podle soudu přijmout rozumná opatření na základě zjištěných objektivních okolností tak, aby byl schopen dostatečně prokázat svou neúčast na daňovém podvodu. (rozsudek ze dne 21. června 2012, C-80/11 a C-142/11, Mahágében, EU:C:2012:373, bod 53)

Nutno zdůraznit, že opatření učiněná daňovým subjektem nemusí nevyhnutelně vést k odhalení podvodného jednání v řetězci. Tato opatření by měla spíše směřovat k dostatečnému ověření věrohodnosti dodavatele a zároveň by tato opatření měla vést k zajištění standardního průběhu plnění. (rozsudek ze dne 21. června 2012, C-80/11 a C-142/11, Mahágében, EU:C:2012:373, bod 62)

Opět zde došlo ze strany CJEU k jasnému postoji, že důkazní břemeno neleží pouze na správci daně, ale stejnou měrou i na daňovém subjektu, který je povinen shromažďovat takové důkazní prostředky, kterými prokáže, že v rámci obchodních transakcí, které správce daně detekuje jako zasažené podvodem, byl v dobré víře.

4.4 C-154/20 Kemwater ProChemie s.r.o. ze dne 9. prosince 2021

Předmětem sporu společnosti Kemwater ProChemie s.r.o. (dále jen „Kemwater“) a Odvolacího finančního ředitelství je odepření nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu za dodání reklamních služeb uskutečněných v průběhu let 2010 a 2011. (rozsudek ze dne 9. prosince 2021, C-154/20, Kemwater, EU:C:2021:989, bod 2)

Společnost Kemwater zaplatila za reklamní služby poskytnuté na golfových turnajích konaných v průběhu let 2010 a 2011. Podle předložených dokladů správce daně konstatoval, aniž zpochybnil faktické provedení předmětných služeb, že na jednu stranu jednatel společnosti VIASAT SERVICE s.r.o. uvedl že si není vědom, že by tyto služby byly touto společností poskytnuty, a na druhou stranu společnost Kemwater nebyla schopna prokázat, že dodavatelem těchto služeb byla právě společnost VIASAT SERVICE s.r.o.

Správce daně odmítl uznání nároku na odpočet daně s odůvodněním, že jednak nebyl prokázán skutečný dodavatel těchto plnění, čímž správce daně nemohl ověřit, zda je tento dodavatel v postavení plátce DPH. Zároveň správce daně znevěrohodnil i rozsah předmětných plnění a vydal platební výměry, jimiž doměřil předmětnou DPH. (rozsudek ze dne 9. prosince 2021, C-154/20, Kemwater, EU:C:2021:989, bod 13 až 14)

CJEU v rámci zodpovězení předběžných otázek uvedl, že k uplatnění nároku na odpočet DPH je nutno dodržet podmínky hmotněprávní i formální povahy. Formální podmínkou je tedy uvedení dodavatele na daňovém dokladu a postavení dodavatele jakožto osoby povinné k dani je podmínkou hmotněprávní.

Zároveň však v tomto rozsudku došlo ke zcela zásadní argumentaci CJEU, kdy přestože bylo konstatováno, že je potřeba splnit hmotněprávní i formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, byla zde postavena v popředí primárně neutralita DPH, tedy bylo jasně řečeno, že princip neutrality DPH je zcela stěžejní. (rozsudek ze dne 9. prosince 2021, C-154/20, Kemwater, EU:C:2021:989, bod 23 až 38)

V bodech 27 až 34 tohoto rozsudku CJEU argumentuje tím, že cílem odpočtu DPH je sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná a byla zaplacená za zboží nebo služby, které obdržel na vstupu.

Soudní dvůr s odkazem na rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910 bod 33 a citovanou judikaturu uvedl, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým podmínkám formálním.

Závěrem CJEU uvádí v bodě 40, že *„Odepření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží nebo služby nebyl identifikován a že tato osoba k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoliv ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality...“* „...nelze po osobě povinné k dani vždy požadovat, aby za účelem uplatnění tohoto nároku prokázala – nebyl-li skutečný dodavatel zboží či služeb identifikován – že je tento dodavatel v postavení osoby povinné k dani.“

Tímto rozsudkem CJEU značně zkomplikoval daňová řízení, neboť dal daňovým subjektům možnost uplatnit nárok na odpočet daně z plnění, které bylo dodáno nebo poskytnuto dodavateli odlišnými od těch, jež byly uvedeny na daňových dokladech, v daňových přiznáních potažmo v kontrolních hlášeních.

Přestože v tomto rozsudku i nadále CJEU argumentuje ustálenou judikaturou a konstatuje, že je třeba ověřit postavení dodavatele jako osoby povinné k dani (plátce DPH), v praxi lze předpokládat časovou náročnost řízení, kdy správce daně v první fázi nasbírá dostatek důkazních prostředků a objektivních okolností pro znevěrohodnění dodavatele a tím i nároku na odpočet daně a na základě uvedeného rozsudku však v další fázi musí dát prostor daňovému subjektu a vyzvat ho k prokázání identifikace skutečného dodavatele předmětných plnění.

Tento rozsudek se již promítl v argumentaci NSS např. v rozsudku ze dne 4. února 2022, č. j.: 4 Afs 115/2021 ve věci VYMĚTALÍK -INPOS spol. s r.o. a Odvolací finanční ředitelství. V tomto sporu se jednalo o dodání zboží do jiného členského státu, konkrétně Polska, kdy stěžovatelka uvedla na daňových dokladech jako odběratele společnost odlišnou od následně zjištěného faktického odběratele. Vzhledem k tomu, že po předložení všech důkazních prostředků bylo zhodnoceno, že předmětné plnění skutečně opustilo Českou republiku a bylo dodáno do Polska osobám povinným k dani, jejichž identifikaci

správce daně ověřil, mohla stěžovatelka uplatnit osvobození na výstupu z titulu dodání zboží do jiného členského státu a nárok na odpočet daně z pořízení předmětných plnění.

4.5 2 Afs 15/2014-59 ze dne 10. června 2015

NSS projednával spor Odvolacího finančního ředitelství a společnosti E.ON Energie, a.s. (E.ON Energie). Stěžovateli E.ON Energie správce daně po provedené daňové kontrole neuznal nárok na odpočet daně z nakoupených emisních povolenek.

Nárok na odpočet daně nebyl stěžovateli přiznán s odůvodněním, že obchodování s emisními povolenkami bylo v řetězci jejich dodávek zatíženo podvodem na DPH (tedy jeden ze článků řetězce neodvedl DPH do státního rozpočtu) a zároveň správce daně shledal, že společnost E.ON Energie o zapojení do podvodu věděla. (Rozsudek ze dne 10. června 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, bod 1 až 6)

Stěžovateli bylo s odkazem, na již výše zmíněné rozsudky Optigen, Mahágében a Péter Dávid a Axel Kittel a Recolta Recycling vytknuto správcem daně, že v rámci těchto nákupů nevyužil žádné kontrolní mechanismy. Správce daně při zhodnocení daňové kontroly odůvodnil neuznání nároku na odpočet mimo jiné tím, že stěžovatel měl vyhodnotit objektivní okolnosti. Správce daně uvedl, že v předmětu podnikání jednoho z dodavatelů stěžovatele byly zjištěny nesrovnalosti. Dalšími podezřelými objektivními okolnostmi dle správce daně byla personální propojenost dodavatelů a jejich neplnění povinností, tj. nezveřejňování povinných dokumentů a listin do Sbírký listin obchodního rejstříku. (Rozsudek ze dne 10. června 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, bod 9, 10, 37 a 44)

Na základě odposlechů telefonních hovorů zaměstnanců stěžovatele s dodavatelem emisních povolenek bylo jednoznačně prokázáno, že společnost E.ON Energie věděla, že nákup předmětných emisních povolenek je zatížen podvodem na DPH.

Stěžovatel ve svém odvolání však uvádí, že mu nelze přičítat vědomou účast na DPH, neboť jemu samotnému nevznikl žádný zisk z tohoto podvodu. (Rozsudek ze dne 10. června 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, bod 6)

NSS se s touto námitkou ve svém rozsudku vypořádal, když uvedl, že není rozhodující, který článek řetězce neuhradil DPH, tedy kdo měl z obchodu zisk ve formě neodvedené DPH. Není rozhodující ani skutečnost, zda se jednalo o přímého dodavatele daňového subjektu, ani zda byla chybějící daň detekována v řetězci před daňovým subjektem (tedy na straně dodavatele) nebo po něm (tedy na straně odběratele).

Z rozsudku vyplývá, že odepřením nároku na odpočet daně může být zasaženo více subjektů v řetězci, pokud jim je prokázána vědomá účast na takovém podvodu bez ohledu na skutečnost, zda újmu státu neodvedením DPH uskutečnil bezprostředně předcházející dodavatel daňového subjektu. (rozsudek ze dne 10. června 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, bod 47)

Nejvyšším správním soudem byly tak podpořeny výše uvedené rozsudky CJEU, které vyžadují, aby daňový subjekt ve svých obchodních činnostech vyhodnocoval objektivní okolnosti a nastavil kontrolní mechanismy takového charakteru, aby dostatečně obstáli jako důkazní prostředky před správcem daně při prokazování nároku na odpočet daně.

Stanovisko NSS ke skutečnosti, že není rozhodující postavení článku v řetězci, u kterého byla detekována chybějící daň ve vztahu k daňovému subjektu lze považovat za rozsudek, který přinesl „výhodu“ správci daně. Pokud totiž správce daně detekuje například řetězec o pěti subjektech, z nichž u jednoho byla zjištěna chybějící daň, lze v případě, že správce daně unese své důkazní břemeno stran prokázání vědomé účasti na podvodu u zbývajících čtyřech subjektů, lze odepřít nárok na odpočet daně i těmto zbývajícím článkům v řetězci, přestože nebyly přímými dodavateli toho subjektu, jež neodvedl DPH.

4.6 1 Afs 61/2015-46 ze dne 10. listopadu 2015

Ve výše uvedených rozsudcích, ale i v samotné odborné literatuře, je karuselový podvod popsán jako řetězec subjektů, jejichž obchodování je zatíženo chybějící DPH. NSS však ve svém rozsudku čj. 1 Afs 61/2015-46 uvedl, že za řetězec považovat i dva subjekty.

Finanční úřad v Mariánských Lázních neuznal na základě výsledku daňové kontroly nárok na odpočet daně žalobkyni, společnosti SARA ML s.r.o. (SARA ML) z přijatých plnění od společnosti J-TRANS CZ s.r.o. (J-TRANS). Předmětem plnění bylo pořízení zlatých šperků s diamanty a drahými barevnými kameny. Správci daně vyvstaly pochybnosti o tomto plnění, neboť se odchylovalo svým objemem od běžných plnění, které společnost SARA ML vykazovala. Dalším důkazním prostředkem správce daně pro neuznání nároku na odpočet daně byla skutečnost, že společnost J-TRANS byla pro správce daně nekontaktní, sídlo společnosti bylo na adrese, kde dle dostupných zdrojů bylo evidováno dalších 271 subjektů (virtuální sídlo) a dále společnost J-TRANS

předmětné dodání zlatých šperků neuvedla do svého daňového přiznání, respektive daňové přiznání ani nepodala, čímž neodvedla DPH z tohoto plnění.

Správce daně bylo žalobkyni sděleno, že je v zájmu daňového subjektu nad rámec svých daňových povinností shromažďovat důkazní prostředky, které mohou prokázat jí tvrzené skutečnosti, k nimž má důkazní povinnost. Tím, že k tomuto nákupu zlatých šperků nebyla uzavřena žádná smlouva, žalobkyně nikterak neověřila identitu dodavatele, podpis na daňovém dokladu se odlišoval od podpisu zaneseného ve Sbírce listin obchodního rejstříku dodavatele a plnění bylo placeno v hotovosti v několika splátkách, nejednala dle správce daně společnost SARA ML s péčí řádného hospodáře a její chování lze označit za nebezpečné.

Dle ustálené judikatury přitom skutečnost, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět měl a mohl vychází především z objektivních okolností daného případu. NSS konstatoval, že objektivní okolnosti měli ve stěžovatelce vyvolat pochybnosti o tom, zda se obchodováním s předmětnou společností nebude podílet na podvodu na DPH. (rozsudek ze dne 10. listopadu 2015, čj. 1 Afs 61/2015-46, bod 1 až 2)

NSS tak opakovaně judikoval, že pouze v případě, že daňový subjekt dostatečně vyhodnotí objektivní okolnosti každé své obchodní transakce a přijme dostatečné kontrolní mechanismy, může unést důkazní břemeno ohledně toho, zda byl v tom daném obchodním případě v dobré víře.

5 Výsledky a diskuse

Z výše uvedených judikátů je patrné, že po vydání rozsudku v kauze Optigen byly vydány jak CJEU, tak NSS zcela zásadní rozsudky, které změnily pohled jak daňových subjektů, tak správce daně na zákonnost uplatnění nároku na odpočet daně.

V rozsudku Optigen CJEU sdělil, že v případě, kdy je narušovaná neutralita DPH (tedy v řetězci daňových subjektů, resp. transakcí chybí daň) a současně daňový subjekt v předmětném řetězci v takové situaci není v dobré víře (tedy věděl, nebo vědět měl a mohl), pak lze takovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z titulu vědomé účasti podvodu na DPH. Jedná se o první rozsudek, ve kterém byl definován podvod na DPH jako samostatný institut v rámci přenášení důkazního břemene, kdy jsou na první pohled splněny v rámci uplatnění nároku na odpočet DPH hmotněprávní i formálněprávní podmínky, avšak v obchodním řetězci je chybějící daň.

To, jakým způsobem prokázat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět měl a mohl, že se účastní podvodu na DPH, vyplývá z rozsudku Axel Kittel. V tomto rozsudku CJEU nastínil 4 základní otázky, díky kterým lze prostřednictvím jejich odpovědí vyhodnotit, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět měl a mohl, že je účastníkem podvodu na DPH, tedy že nebyl v dobré víře. Tento test, známý jako Axel Kittel test nebo vědomostní test je aplikován vždy ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu, aby bylo možné určit, který daňový subjekt v řetězci byl vědomým účastníkem podvodu na DPH a který nikoli. Na vědomostní test lze nahlížet dvojí optikou. Můžeme jej vnímat jako nástroj pro odhalování vědomé účasti na DPH ale zároveň i jako prostředek ochrany daňových subjektů jednajících v dobré víře.

„Při prokazování vědomé účasti daňového subjektu na podvodu na DPH lze po daňovém subjektu vyžadovat, aby přijal veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu rozumně požadována, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu“ (rozsudek ze dne 13. srpna 2020, čj. 7 Afs 428/2019-39, bod 4). V rozsudku Mahágében pak CJEU uvedl, že daňovým subjektem přijatá opatření přitom nemusí nezbytně odhalit podvodné jednání v řetězci. Tímto rozsudkem dal CJEU najevo, že nelze pouze po správci daně požadovat, aby prokázal vědomou účast daňového subjektu na podvodu na DPH, ale že lze i po daňovém subjektu požadovat přijetí rozumných opatření, kterými by prokázal, že jednal v dobré víře.

Nový pohled na vyhodnocování splnění formálněprávních a hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH přinesl rozsudek *Kemwater*. Na základě tohoto rozsudku byla dána možnost daňovým subjektům uplatnit nárok na odpočet daně i v případě, kdy skutečný dodavatel zdanitelného plnění je odlišný od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, ze kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně.

Přestože se na první pohled může zdát, že je tento rozsudek zcela proti doposud nastaveným postupům pro uplatňování nároku na odpočet daně a že přináší do daňových řízení chaos, kdy lze předpokládat, že daňové subjekty budou argumentovat tímto rozsudkem pokaždé, když dojde ze strany správce daně ke zpochybnění jím deklarovaného dodavatele, s vidinou uznání nároku na odpočet daně, opak je pravdou. Nestací totiž pouze tvrdit, že skutečný dodavatel je odlišný od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu, ale je třeba, aby daňový subjekt prokázal kdo je skutečným dodavatelem zdanitelného plnění a zároveň že tento skutečný dodavatel je v postavení osoby povinné k dani, tedy je plátcem DPH. Toto již několikrát uvedl NSS ve svých rozsudcích reagujících právě na rozsudek *Kemwater* (rozsudek ze dne 13. ledna 2023, čj. 1 Afs 178/2022-74).

Rozsudky zmiňované v kapitolách 4. 5. a 4. 6. této práce poukazují na to, že NSS aplikuje judikaturu CJEU ve svých rozhodnutích. Zároveň ve svých rozhodnutích dává stanoviska k dalším skutečnostem v rámci podvodu na DPH.

Přestože většina rozsudků přináší správci daně mnohem komplikovanější přenášení důkazního břemene na daňový subjekt, je třeba říct, že zejména díky judikátům definujícím objektivní okolnosti, které jsou stěžejní pro určení, zda daňový subjekt věděl, či vědět měl a mohl, je soudy vkládána odpovědnost rovnou měrou i do rukou daňových subjektů, aby prokázaly, že při pořízení zdanitelných plnění byly v dobré víře.

Zároveň je třeba říct, že přestože NSS obratem zareagoval na zásadní rozsudky CJEU a začal je aplikovat do své správní praxe, zákonodárci tyto rozsudky nerefletovali v novelách ZDP, přestože od vydání prvního rozsudku v této věci (*Optigen*) bylo vydáno více než 10 novel ZDPH (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

V oblasti podvodů na DPH tak můžeme sledovat rostoucí trend judikatury v oblasti podvodů na DPH, kdy od roku 2006, ve kterém byly judikovány první rozsudky CJEU ve věci podvodu na DPH (rozsudek ze dne 12. ledna 2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen*, EU:C:2006:16) a následně rozsudek ze dne 6. července 2006, C-439/04, C-440/04, *Axel Kittel*, EU:C:2006:446, dochází v rámci následně vydaných rozsudků na úrovni CJEU či NSS nejen ke stále většímu zpřísnování podmínek pro

uplatnění nároku na odpočet daně, jako například kdy lze považovat hmotněprávní i formálněprávní podmínky za splněné, nad rámec zákonem stanovených podmínek, ale i k nátlaku na zdokonalování kontrolních mechanismů daňových subjektů v rámci obchodních transakcí tak, aby předcházeli účasti na podvodu na DPH.

6 Závěr

Rozsudek Optigen, ve kterém byl prvně definován podvod na DPH jako samostatný pojem, rozsudek Axel Kittel, na základě kterého se do správní praxe dostal vědomostní test a rozsudek Mahágében, definující objektivní okolnosti či daňovým subjektem rozumně přijatá opatření lze považovat za judikáty utvářející právní rámec podvodu na DPH.

Změnu pohledu na splnění hmotněprávních i formálněprávních podmínek při uplatňování nároku na odpočet daně přinesl rozsudek Kemwater, který judikoval možnost uplatnění nároku na odpočet daně z plnění od dodavatele, který je odlišný od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, pokud daňový subjekt prokáže, že skutečný dodavatel je v postavení osoby povinné k dani.

Uvedené rozsudky NSS pak umocňují judikaturu CJEU v oblasti podvodů na DPH. V rámci těchto rozsudků byly zároveň stanoveny další významné skutečnosti, ze kterých vyplývá, že za řetězec lze považovat i dva subjekty, nebo že vědomá účast na podvodu na DPH není podmíněná ziskem z tohoto podvodu.

Z rozboru judikátů je patrné, že judikatura CJEU a následně NSS se stále vyvíjí a reaguje na snahu daňových subjektů zneužít systém DPH. Pokud budeme hodnotit jejich vliv na daňová řízení, zcela jednoznačně lze uvést, že s příchodem podvodu na DPH, resp. jeho definice v rozsudku Optigen, došlo k převratu v posuzování nároku na odpočet daně. S tím souvisí i změny v přenosu důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem.

Obecně lze zkonstatovat, že prokazování vědomé účasti na podvodu na DPH v rámci daňového řízení přináší nejen časovou náročnost řízení, kdy správce daně musí detekovat chybějící daň v řetězci, dostatečně posoudit objektivní okolnosti případu, zhodnotit, zda daňový subjekt přijal rozumná opatření v rámci obchodní transakce, aj., ale i větší nátlak na daňový subjekt, který musí v rámci své podnikatelské činnosti nastavovat dostatečné kontrolní mechanismy, kterými lze prokázat dobrou víru v obchodních transakcích.

Trend judikatury lze hodnotit jako čím dál tím urputnější ve smyslu přenášení důkazního břemene, kdy je třeba provádět čím dál více úkonů nejen ze strany daňových subjektů pro uznání nároku na odpočet daně a zároveň k prokázání, zda subjekt věděl, či vědět měl a mohl že se účastní podvodu na DPH.

7 Seznam použitých zdrojů

AZ DATA, 2022. Kolotočové (karuselové) podvody. [online]. az-data.cz [cit. 25.08.2022] Dostupné z: [Kolotočové \(karuselové\) podvody | AZ data \(az-data.cz\)](#)

BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK, 2017. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 7. vyd. Praha: Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON. ISBN 978-80-7273-179-4

BREJCHA, Petr, 2004. *DPH v Evropském společenství; Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES: komentář k VI. direktivě, judikatura Evropského soudního dvora, příklady intrakomunitárních transakcí, směrnice ES*, Praha: Century agentura.

BURŠÍK, Radek, 2017. *Specifika dokazování v daňovém řízení ve vztahu k účasti na podvodu DPH*. [online]. [cit. 07.01.2023]. Dostupné z: [Specifika dokazování v daňovém řízení ve vztahu k účasti na podvodu DPH | Právní prostor \(pravni prostor.cz\)](#)

ČERMUSOVÁ, Tereza, 2020. *Proč vypínat něco, co běží samo, myslí si část podnikatelů. Údaje do systému EET zasílají dál*. irozhlas.cz [online]. [cit. 07.01.2023]. Dostupné z: [Proč vypínat něco, co běží samo, myslí si část podnikatelů. Údaje do systému EET zasílají dál | iROZHLAS - spolehlivé zprávy](#)

DAŇOVÁ KOBRA, 2022. *O Daňové kobře*. [online]. [cit. 25.08.2022] Dostupné z: [Daňová Kobra \(danovakobra.cz\)](#)

DĚRGEL, Martin, 2019. *Plošný reverse charge by měl platit od července 2020*. [online]. [cit. 25.08.2022]. Dostupné z: [Plošný reverse charge by měl platit od července 2020 - Portál POHODA](#)

DROSCOVÁ Lenka a Michal GOLA, 2021. *Důkazní břemeno v daňovém řízení ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu*. [online]. Epravo.cz [cit. 25.08.2022] Dostupné z: [Důkazní břemeno v daňovém řízení ve světle judik | epravo.cz](#)

E15.cz, 2014. *Kobra má první úlovek: Falešné nanodisky za 270 milionů korun*. [online]. e15.cz [cit. 25.08.2022] Dostupné z: [Kobra má první úlovek: Falešné nanodisky za 270 milionů korun | e15.cz](#)

BLAHUŠIAK, Igor, 2022. *Soudní dvůr EU*. [online] [cit. 25.08.2022]. Dostupné z: [Soudní dvůr - Euroskop](#)

EUR-Lex – Acces to European Union law – choose your language [online]. [cit. 01.09.2022] Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CC0439&from=EL>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2022a. *Rozpočtové určení dani* [online]. MFČR. [cit. 31.08.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/rozpoctove-urceni-dani>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2022b. *Registr subjektů DPH*. [online]. [cit. 25.08.2022]. Dostupné z: [Registr subjektu DPH 2003-2022_20221130.xlsx \(live.com\)](#)

FINANČNÍ SPRÁVA, 2023a. *Informace k novele zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2023 – pravidla pro přechodné období v souvislosti se zvýšením hodnoty obratu pro plátcovství*. [online]. [cit. 07.03.2023]. Dostupné z: [Informace-k-novele-ZDPH-zvyseni-limitu-obratu-pro-registraci.pdf \(financnisprava.cz\)](https://financnisprava.cz/informace-k-novele-zdph-zvyseni-limitu-obratu-pro-registraci.pdf)

FINANČNÍ SPRÁVA, 2023b. *Kontrolní hlášení – základní informace*. [online]. [cit. 07.03.2023]. Dostupné z: [Základní informace | Kontrolní hlášení DPH | Daň z přidané hodnoty | Daně | Daně | Finanční správa \(financnisprava.cz\)](https://financnisprava.cz/zakladni-informace-kontrolni-hlaseni-dph-dan-z-pridane-hodnoty-dane-dane-financni-sprava)

FINANČNÍ SPRÁVA, 2016a. *Karuselový podvod*. [online]. [cit. 11.09.2022] Dostupné z: [Karusel \(karuselový podvod\) | Kontrolní hlášení DPH | Daň z přidané hodnoty | Daně | Daně | Finanční správa \(financnisprava.cz\)](https://financnisprava.cz/karusel-karuselovy-podvod-kontrolni-hlaseni-dph-dan-z-pridane-hodnoty-dane-dane-financni-sprava)

FINANČNÍ SPRÁVA, 2016b. *Rozšíření režimu přenesené daňové povinnosti u DPH od 1.10.2016*. [online]. [cit. 11.09.2022] Dostupné z: [Rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti u DPH od 1. 10. 2016 | 2016 | Aktuality | Kontrolní hlášení DPH | Daň z přidané hodnoty | Daně | Daně | Finanční správa \(financnisprava.cz\)](https://financnisprava.cz/rozsireni-rezimu-prenesen-danove-povinnosti-u-dph-od-1-10-2016-2016-aktuality-kontrolni-hlaseni-dph-dan-z-pridane-hodnoty-dane-dane-financni-sprava)

HÁLEK, Vítězslav, 2015. *Karuselové obchody*. Hradec Králové. ISBN 978-80-260-8723-6.

HOSPODÁŘSKÉ NOVINY, 2015. *Brusel odmítl rozšíření reverse charge, Babiš tím chtěl bojovat s daňovými úniky*. [online]. [cit. 25.08.2022]. Dostupné z: [Brusel odmítl rozšíření reverse charge. Babiš tím chtěl bojovat s daňovými úniky | Hospodářské noviny \(HN.cz\)](https://hn.cz/brusel-odmitl-rozsireni-reverse-charge-babis-tim-chtel-bojovat-s-danovymi-uniky)

INVESTIGACE.CZ, 2015. *Kolotočové podvody v Česku*. [online]. Investigace.cz [cit. 12.08.2022]. Dostupné z: <https://www.investigace.cz/kolotocove-podvody-v-cesku/>

KADLEC Michal, 2017. *Nespolehlivá osoba – novinka roku 2017* [online]. Portal.pohoda.cz [cit. 12.08.2022]. Dostupné z: [Nespolehlivá osoba – novinka roku 2017 - Portál POHODA](https://portal.pohoda.cz/nespolehliva-osoba-novinka-roku-2017)

KOBÍK, Jaroslav, 2016. *Daňový proces – Judikatura k problémovým situacím*. Anag. ISBN 978-80-7554-029-4

KUBÁTOVÁ, Květa, 2009. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI, a.s. ISBN 978-80-7357-423-9

KUBÁTOVÁ, Květa, 2010. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: ASPI, a.s. ISBN 978-80-7357-574-8

KUBÁTOVÁ, Květa, 2018. *Daňová teorie a politika*. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7598-165-3

MAZANEC, Michal, 1996. *Správní soudnictví*. Praha: Linde. ISBN 80-7201-021-2

MAZANEC, Michal, 2022. *Historie a budova soudu*. [online]. nssoud.cz [cit. 12.12.2022]. Dostupné z: [Historie a budova soudu — Nejvyšší správní soud \(nssoud.cz\)](https://nssoud.cz/historie-a-budova-soudu)

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2013. *Základní organizační schéma orgánů Finanční správy České republiky*. [online]. MFČR. [cit. 31.08.2022]. Dostupné z: [Zaverecny-ucet-MF_Pr-018_2013_Organizacni-schema-GFR-k-31-12-2013.pdf \(mfcr.cz\)](https://www.mfcr.cz/ucet-MF_Pr-018_2013_Organizacni-schema-GFR-k-31-12-2013.pdf)

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2022. *Otevřená data Ministerstva financí*, [online]. MFČR. [cit. 31.08.2022]. Dostupné z: <https://opendata.mfcr.cz/lod/katalog/prehled-opoctu-a-vysledcich-danovych-kontrol>

MRKÝVKA, Petr, 2004. *Finanční právo a finanční správa. 1. díl*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 80-210-3578-1

NSS, 2022. Dostupné z: [NSS Hledání - Vyhledávač NSS \(nssoud.cz\)](https://nssoud.cz)

PAVLÁSEK, Vlastimil a Pavlína HEJDUKOVÁ, 2011. *Veřejné finance a daně v České republice. 2., přeprac. vyd.* Plzeň. ISBN 978-80-7211-395-8

POŘÍZKOVÁ, Barbara a Zuzana HORTOVÁ, 2008. *Přehled judikatury ve věcech daně z přidané hodnoty*. Praha: ASPI, a.s. ISBN 978-80-7357-319-5

PROCHÁZKA, Jakub, 2021. *Reverse charge jako nástroj proti podvodům? ČR jej zatím plošně nezavedla, dostává ale víc času*. [online]. [cit. 25.08.2022]. Dostupné z: [Reverse charge jako nástroj proti podvodům? ČR jej zatím plošně nezavedla, dostává ale víc času | BusinessInfo.cz](https://businessinfo.cz/Reverse-charge-jako-nastroj-proti-podvodum-CR-jej-zatim-plošně-nezavedla-dostává-ale-víc-času)

PROCHÁZKA, Jakub, 2021. *Proč se stát dobrovolným plátcem DPH? Komu se povinná registrace vyplatí*. [online]. [cit. 25.08.2022]. Dostupné z: [Proč se stát dobrovolným plátcem DPH? Komu se nepovinná registrace vyplatí | BusinessInfo.cz](https://businessinfo.cz/Proč-se-stát-dobrovolným-plátcem-DPH-Komu-se-nepovinná-registrace-vyplatí)

ROZSUDEK CJEU ze dne 12. ledna 2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen, ECLI:EU:C:2006:16. Dostupný z: [EUR-Lex - 62003CJ0354 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/eur-lex-content/summary/?uri=CELEX:62003CJ0354-EN)

ROZSUDEK CJEU ze dne 6. července 2006, C-439/04, C-440/04 Axel Kittel, ECLI:EU:C:2006:446. Dostupný z: [EUR-Lex - 62004CJ0439 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/eur-lex-content/summary/?uri=CELEX:62004CJ0439-EN)

ROZSUDEK CJEU ze dne 21. června 2012, C-80/11 a C-142/11 Mahágében a Péter Dávid, ECLI:EU:C:2012:373. Dostupný z: [EUR-Lex - 62011CJ0080 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/eur-lex-content/summary/?uri=CELEX:62011CJ0080-EN)

ROZSUDEK CJEU ze dne 18. prosince 2014, C-131/13, C-163/13 a C-164/13 „Italmoda“, ECLI:EU:C:2014:2455. Dostupný z: [CURIA - Dokumenty \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/eur-lex-content/summary/?uri=CELEX:62014CJ0131-EN)

ROZSUDEK CJEU ze dne 9. prosince 2021, C-154/20 Kemwater, ECLI:EU:C:2021:989. Dostupný z: [EUR-Lex - 62020CJ0154 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/eur-lex-content/summary/?uri=CELEX:62020CJ0154-EN)

ROZSUDEK NSS ze dne 27. června 2006, čj. 5 Afs 129/2006-142. Dostupný z: [NSS Hledání - Vyhledávač NSS \(nssoud.cz\)](https://nssoud.cz)

ROZSUDEK NSS ze dne 23. května 2019, čj. 7 Afs 113/2018-38. Dostupný z: [7 Afs 113/2018- 38 - Vyhledávač NSS \(nssoud.cz\)](#)

ROZSUDEK NSS ze dne 20. srpna 2021, čj. 2 Afs 313/2019-43. Dostupný z: [stazeni-dokumentu \(nssoud.cz\)](#)

ROZSUDEK NSS ze dne 4. února 2022, čj. 4 Afs 115/2021-45. Dostupný z: [4 Afs 115/2021 - 45 \(zakonyprolidi.cz\)](#)

ROZSUDEK NSS ze dne 10. června 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59. Dostupný z: [2 Afs 15/2014 - 59 \(zakonyprolidi.cz\)](#)

ROZSUDEK NSS ze dne 10. listopadu 2015, čj. 1 Afs 61/2015-46. Dostupný z: [1 Afs 61/2015 - 46 \(zakonyprolidi.cz\)](#)

ROZSUDEK ze dne 13. srpna 2020, čj. 7 Afs 428/2019-39. Dostupný z: [7 Afs 428/2019 - 39 \(zakonyprolidi.cz\)](#)

RUIZ-JARABO COLOMER, 2006. *Stanovisko generálního advokáta Dámasa Riuz-Jaraba Colomera*. [online]. [cit. 25.08.2022]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CC0439&from=EL>

SALAJKA, Radek a Lenka ZBYTOVSKÁ, 2016. *Nespolehlivé osoby z hlediska plnění daňových povinností* [online]. epravo.cz [cit. 18.08.2022] Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/nespolehlive-osoby-z-hlediska-plneni-danovych-povinnosti-102779.html>

SEJKORA, Tomáš, 2017. *Finančněprávní nástroje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges. ISBN 978-80-7502-226-4

SOUDNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE, 2022. [online]. [cit. 25.08.2022]. Dostupné z: [Soudní dvůr Evropské unie \(CJEU\) \(europa.eu\)](#)

ŠEFČÍK, Michael, 2018. *Karuselové podvody*. Praha: Leges. ISBN 978-80-7502-252-3

ŠIROKÝ, Jan, 2018. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges. ISBN 978-80-7502-274-5

ŠRAJ, Jan. 2008. *Nejvyšší správní soud*. Olomouc. Bakalářská práce (Bc.). Univerzita Palackého v Olomouci, Právnická fakulta. Dostupné z: [Nejvyšší správní soud \(theses.cz\)](#)

Seznam obrázků

Obrázek 1 – Struktura Finanční správy	16
Obrázek 2 - Schéma karuselového podvodu.....	18

Seznam použitých zkratk

CJEU – Soudní dvůr Evropské unie

ČR – Česká republika

DŘ – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

DPH – daň z přidané hodnoty

EU – Evropská unie

MTIC - missing trader intra-community

NSS – Nejvyšší správní soud

ř. z. – říšský zákon

ZDPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty