Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta
Katedra ekonomiky

Diplomová práce

Zamezení řetězových daňových podvodů na dani z přidané hodnoty

Bc. Iveta Drtinová

© 2019 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Iveta Drtinová

Podnikání a administrativa

Název práce

Zamezení řetězových daňových podvodů na dani z přidané hodnoty

Název anglicky

Avoiding chain tax fraud in value added tax

Cíle práce

Cílem této diplomové práce je najít takový způsob řešení uplatňování daně z přidané hodnoty, který zamezí řetězovým podvodům na dani z přidané hodnoty a tím dojde ke snížení objemu finančních prostředků, o které přichází státní rozpočet. Dílčím cílem práce je návrhová kvantifikace dodatečných příjmů plynoucích do státního rozpočtu při uplatnění navrhovaných změn způsobu aplikace daně z přidané hodnoty v podmínkách jednotného trhu při obchodních transakcích uskutečněných mezi jednotlivými členskými státy, který znemožní zneužití principů fungování daně z přidané hodnoty.

Metodika

Práce se bude zpočátku věnovat vymezení základních principů, na nichž je existence podvodů založena. Nejprve bude objasněn princip fungování daně z přidané hodnoty. Dále bude vysvětlen princip fungování komunitárního práva ES – neboť všechny členské státy mají povinnost k tomuto právu přistoupit, řídit se jím a respektovat závěry a výklad práva podaný Evropským soudním dvorem. Posledním principem, na kterém je existence řetězců založena a kterému se bude práce podrobně věnovat, jsou platné procesní postupy správců daně.

Práce se v rešeršní části bude tedy věnovat deskripci jednotlivých principů existence řetězových podvodů, v další části se pak bude věnovat charakteristice klasického řetězového podvodu.

V analytické části práce budou uvedeny reálné příklady řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty. Na těchto příkladech bude demonstrován nejen princip řetězců ve vazbě na jednotlivé principy jejich existence, ale i zdůvodnění jejich úspěšnosti, a to poukázáním na současná omezení při správě daní daná platnými procesními postupy správců. V práci bude zhodnocena efektivnost těchto postupů při jejich aplikaci na řetězový podvod.

Protože cílem práce je nalézt takový způsob uplatnění daně z přidané hodnoty, který by řetězové podvody omezil, či zcela eliminoval, bude hlavním obsahem výsledkové části návrh zavedení nového způsobu aplikace daně z přidané hodnoty v podmínkách jednotného trhu při obchodních transakcích uskutečněných mezi jednotlivými členskými státy, který znemožní zneužití principů fungování daně z přidané hodnoty.

V závěru práce studentka zhodnotí výsledný návrh, tedy výsledek zavedení režimu přenesení daňové povinnosti v rámci daně z přidané hodnoty na veškeré zboží i služby v rámci tuzemského plnění i plnění v rámci

jiných členských států EU. Tento výsledek bude následně v závěrečné části práce verifikován pomocí modelů, které budou simulovat zavedení návrhu zdanění, a to při využití statistických údajů o dani z přidané hodnoty za období 2014 – 2016.

Doporučený rozsah práce

60 – 90 stran

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, daňový únik, Evropský soudní dvůr, karuselový podvod, nástroje k zamezení podvodů.

Doporučené zdroje informací

BERGER, W., KINDL, C. a WAKOUNIG, M. Směrnice ES o dani z přidané hodnoty.Praktický komentář. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. ISBN: 978-80-86324-83-8.

ČESKO. DAŇOVÝ ŘÁD (2009, NOVELY 2011-ˆˆˆˆ), – HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád.* Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-695-2.

ČESKO. ZÁKON O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY (2004, NOVELA 2014), – LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2015 : úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů.* Praha: VOX, 2015. ISBN 978-80-87480-34-2.

Daň z přidané hodnoty: směrnice Rady EU o společném systému DPH, pokyny a sdělení MF a GFŘ : redakční uzávěrka k 1. 1. 2018 Ostrava: Sagit, 2017. ÚZ č, 1240.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika.* Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

ONDRÝSEK, R. – LICHNOVSKÝ, O. – ČESKO. DAŇOVÝ ŘÁD (2009, NOVELA 2015), – KOSTOLANSKÁ, E. – ROZEHNAL, T. – NOVÁKOVÁ, P. *Daňový řád : komentář.* V Praze: C.H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3.

Stopping the carousel: missing trader fraud in the EU, report with evidence, 20th report of session 2006-07; The Stationery Office, 25. 5. 2007 – Počet stran: 176

TOMÍČEK, M. – HOLUBOVÁ, O. – DRÁBOVÁ, M. – DUŠEK, M. – BRANDEJS, T. *Zákon o dani z přidané hodnoty : komentář.* Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-569-7.

Předběžný termín obhajoby

2018/19 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Jiří Čermák, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra ekonomiky

Elektronicky schváleno dne 7. 11. 2018

prof. Ing. Miroslav Svatoš, CSc.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 12. 11. 2018

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 27. 03. 2019

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci " Zamezení řetězových daňových podvodů na dani z přidané hodnoty " jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové 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 diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne datum odevzdání _____

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Jiřímu Čermákovi Ph.D. za cenné rady, připomínky a odbornou pomoc při zpracování této práce.

Zamezení řetězových daňových podvodů na dani z přidané hodnoty

Abstrakt

Cílem práce je najít takový způsob řešení uplatňování daně z přidané hodnoty, který zamezí řetězovým podvodům na dani z přidané hodnoty a tím dojde ke snížení objemu finančních prostředků, o které přichází státní rozpočet. Zaměřuje se na řetězové podvody na dani z přidané hodnoty a na řešení daňových úniků spojených s těmito podvody. Uvádí rozsudky Evropského soudního dvora a rozsudky tuzemských soudů k problematice prokazování řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty, tyto rozsudky jsou dále aplikovány na konkrétním případě. Dále hodnotí nástroje zavedené Českou republikou na boj proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty. V samotném závěru práce jsou zhodnocena současná opatření vedoucí k zamezení podvodu na dani z přidané hodnoty a navrženy nástroje, které by řetězové podvody na dani z přidané hodnoty zcela potlačily. Jako nejúčinnější nástroje, k eliminaci podvodů na DPH, byl vyhodnocen všeobecný režim přenesení daňové povinnosti. Pro podmínky v ČR je ovšem důležité mít co nejnižší hranici od které bude povinnost používat režim přenesení daňové povinnosti, proto aby nemohlo docházet k obcházení zákona, tak jak se to děje například u plateb v hotovosti. Na základě závěrů práce a učiněných zjištění je jednoznačné, že boj proti daňovým únikům bude i do budoucna velice obtížný a časově rozvleklý.

Klíčová slova: Daň z přidané hodnoty, daňový únik, Evropský soudní dvůr, řetězový podvod na dani z přidané hodnoty, nástroje k zamezení podvodů na dani z přidané hodnoty, režim přenesení daňové povinnosti.

Avoiding chain tax fraud in value added tax

Abstract

The aim of work is find such a way solution application of tax from added value with fraud avoids chain which on tax from added value and this will reduce the volume of funds which losing state budget. It focuses on chain fraud on the tax from added value and on solution of tax evasion connected with these frauds. It lost sentences from European Court of Justice and the judgments of domestic courts on the issue of demonstrating chain fraud in value added tax, which are further applied to the specific case. It also evaluates the instruments introduced by the Czech Republic to combat VAT evasion. At the very end of the thesis, the current measures leading to the avoidance of value added tax fraud are evaluated and tools are proposed to completely suppress the value added tax fraud. The most effective tools to eliminate VAT fraud were the general reverse charge regime. However, for the conditions in the Czech Republic, it is important to have the lowest possible threshold to use the reverse charge regime in order to avoid circumvention of the law, as is the case, for example, in cash payments. Based on the conclusions of the work and the findings made, it is clear that the fight against tax evasion will be very difficult and time-consuming in the future.

Keywords: Value added tax, tax evasion, European Court of Justice, value added tax fraud, tools to prevent value added tax fraud, reverse charge regime.

Obsah

1 Úvod 11
2 Cíl práce a metodika 12
2.1 Cíl práce 12
2.2 Metodika 12
3 Daně a jejich vztah k rozpočtu v ČR 14
3.1 Definice daně 14
3.2 Funkce daní 15
3.3 Obecná daňová teorie 18
3.4 Daně v ČR 19
3.4.1 Přímé daně 20
3.4.2 Nepřímé daně 20
3.5 Daň z přidané hodnoty 21
3.5.1 Konstrukce DPH 21
3.5.2 Mezinárodní plnění z pohledu DPH 25
3.5.3 Režim přenesení daňové povinnosti 28
3.6 Legislativní úprava DPH v EU a v ČR 29
3.6.1 Evropská unie a komunitární právo 29
3.6.2 Předpisy EU a míra jejich vlivu na legislativu členských států 30
3.6.3 Evropský soudní dvůr 32
4 Řetězové podvody – teoretická východiska 38
4.1 Rozsudky ESD týkající se problematiky řetězců 38
4.2 Princip řetězového podvodu na DPH 41
4.2.1 Právní základ podvodu na DPH 43
4.2.2 Podmínky účasti na podvodu na DPH 45
5 Vlastní práce 60
5.1 Popis praktického případu řetězového podvodu 60
5.2 Vyhodnocení řešeného případu 84
5.3 Nástroje v boji s daňovými úniky na dani z přidané hodnoty ve vztahu k uvedenému konkrétnímu případu 86

5.3.1 Zveřejnění bankovních účtů ... 86
5.3.2 Nespolehlivý plátce ... 86
5.3.3 Nespolehlivá osoba ... 87
5.3.4 Ručení příjemce zdanitelného plnění ... 89
5.3.5 Zvláštní způsob zajištění daně ... 91
5.3.6 Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň ... 92
5.3.7 Kontrolní hlášení ... 97
5.3.8 Elektronická evidence tržeb ... 100
5.3.9 Režim přenesení daňové povinnosti ... 102
6 Závěr ... 106
7 Seznam použitých zdrojů ... 110
7.1 Tištěné zdroje ... 110
7.2 Internetové zdroje ... 111
7.3 Rozsudky ESD ... 112
Grafy a obrázky ... 114
7.4 Seznam zkratek ... 114

1 Úvod

Daň z přidané hodnoty by se klidně mohla nazývat „daň ze všeho“, touto daní je zatíženo veškeré zboží a služby. Je považována za základní daň, která je příjmem veřejných rozpočtů státu. Daň z přidané hodnoty jsou povinni odvádět dodavatelé a registrovaní plátci DPH, kteří ji přeúčtovávají svým odběratelům v ceně prodávaného zboží nebo služeb. Daň z přidané hodnoty se proto dotýká každého z nás a je jedno jestli jdeme kupovat rohlíky, pračku nebo nový automobil, každý tento nákup je zatížen daní z přidané hodnoty a my všichni ji zaplatíme při platbě zboží nebo služeb.

V Evropském společenství byla soustava daně z přidané hodnoty povinně zavedena již k 1. 1. 1973 v každém členském státě a rokem 1979 se tato daň stala jako jediná zdrojem rozpočtu Evropských společenství. Vzhledem k tomu, že tato daň je používána v rámci celé Evropské unie, poskytuje tak velký prostor k daňovým podvodům. Nejčastější podvody odhalené v rámci Evropské unie jsou při pořízení zboží či služeb z Evropské unie, kdy po prodeji tohoto zboží či služeb v tuzemsku není daň z přidané hodnoty odvedena do státního rozpočtu.

Řetězové podvody na dani z přidané hodnoty, jsou poslední dobou často skloňovaným pojmem, protože jsou jedním z důvodů daňových úniků na dani z přidané hodnoty nejen v České republice, ale i v celé Evropské unii. Důsledkem této skutečnosti je zmenšování příjmů státního rozpočtu. Pro zdárný boj s daňovými podvody je velmi významná součinnost všech členských států Evropské unie a to jak v oblasti správy daní, tak i v boji proti daňovým únikům.

2 Cíl práce a metodika

Pro diplomovou práci byly stanoveny následující cíle, které budou dosaženy pomocí uvedených metod.

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je navrhnout takové řešení, jehož důsledkem bude úplná eliminace řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty. Nejprve bude charakterizována daň z přidané hodnoty, vysvětleny její zásady a její role v rozsahu mezinárodních plnění, které jsou jednou z příčin vzniku daňových úniků na dani z přidané hodnoty. Dále bude charakterizována problematika řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty a analyzována a vyhodnocena přijatá legislativní opatření v boji proti těmto podvodům. V závěru práce bude navrženo takové řešení, které dle autorky zabrání vzniku řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty.

2.2 Metodika

Diplomová práce bude rozdělena na teoretickou část a praktickou část. Na základě zákonných norem, odborné literatury, rozsudků ESD a NSS bude vytvořena literární rešerše diplomové práce.

V teoretické části práce bude vymezena právní úprava daně z přidané hodnoty včetně třídění daňové soustavy a správy daní v České republice. Dále budou definovány podmínky pro splnění daňové povinnosti včetně předmětu daně, sazby daně, osvobození od daně a dále pak mezinárodní plnění z pohledu daně z přidané hodnoty. V další části práce, bude definována daň z přidané hodnoty dle závazné legislativy ČR, včetně popisu a konstrukce DPH a to jak z mezinárodního pohledu, tak i z pohledu režimu přenesení daňové povinnosti.

Dále bude objasněna legislativní úprava DPH v EU a v ČR, komunitární právo EU a harmonizace evropského práva a českého práva. Bude uveden i průběh řízení před Evropským soudním dvorem v rámci řízení o předběžné otázce. Následovat bude analýza rozsudků ESD, které se přímo vztahují k řetězovým podvodům na dani z přidané hodnoty včetně zásadních pojmů v rámci řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty a objasnění principu, na kterém jsou tyto podvody založeny. V závěrečné teoretické části bude analyzován řetězový podvod na základě rozsudků ESD z pohledu právního základu

podvodu na DPH a budou uvedeny podmínky účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty.

V úvodu praktické části bude popsán řetězový podvod na dani z přidané hodnoty na základě skutečného praktického případu, který bude popsán v anonymizované formě, který autorka sama ověřovala ve své praxi, včetně grafického znázornění a popisu jednotlivých pozic článků řetězce i s jeho konečným řešením. Metodou popisu budou charakterizovány jednotlivé kroky, které musely být učiněny, aby mohlo být konstatováno, že došlo k podvodu na dani z přidané hodnoty a dále bude, proveden vědomostní test, kterému byl podroben, tento konkrétní případ, bude analyzováno jeho splnění, aby bylo možné daňovému subjektu nárok na odpočet odepřít. Bude uvedeno i u tohoto konkrétního případu, jak byl vyhodnocen a jaký závěr byl nakonec učiněn včetně jeho zdůvodnění.

Závěr praktické části práce je věnován současným nástrojům v boji s daňovými úniky na dani z přidané hodnoty, kterými disponuje ČR a které jsou využívány finanční správou k potlačování daňových podvodů na DPH. Následuje vyhodnocení těchto nástrojů a zhodnocení jejich úlohy v zamezování řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty v návaznosti na praktický případ.

Na základě analýzy těchto nástrojů je navržen takový nástroj, který dle autorky zcela zabrání daňovým podvodům na dani z přidané hodnoty.

Údaje uvedené v této práci vycházejí ze zveřejněných mínění, předpokladů a názorů kompetentních orgánů, které se na přípravě, legislativním procesu, ale i uvádění nástrojů boje s daňovými úniky do praxe podílejí.

Informace a data byla čerpána především z právních předpisů a pravidel, zásadních veřejných databází Ministerstva financí, Finanční správy, webových stránek Evropského soudního dvora a webových stránek soudů České republiky.

3 Daně a jejich vztah k rozpočtu v ČR

Daně jsou všeobecné platební povinnosti, které stanovuje stát zákonem, aby získal příjmy do státního rozpočtu sloužící k uspokojování společenských potřeb. Charakteristické pro daně je, že jsou založeny na principu neekvivalentnosti, to znamená, že po zaplacení daně není čerpána jiná forma odměny. V tomto se daně liší od poplatků, u nichž příjemce poplatku, subjektu totožné plnění za poplatek poskytuje. [1]

3.1 Definice daně

Daň je povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní.[2]

Pro daň platí, že je:

- povinná – patří mezi základní občanské povinnosti,
- zákonem stanovená,
- nenávratná – to diferencuje daň hlavně od půjčky, kdy se majetek po určité době posílá zpět,
- nenároková – zaplacením daně nevzniká subjektu žádný nárok,
- neúčelová – nikdo v okamžiku platby neví, na co budou tyto prostředky použity. Není známo, z výnosu jaké daně či od jakého subjektu je tato potřeba financována. Úhradou daně tak nikomu nevznikne oprávnění na určité plnění z veřejných zdrojů.[3]
- neekvivalentní – jaký podíl má jedinec na společných příjmech, nemá žádný vliv na to, v jaké výši bude spotřebovávat veřejně financované statky,
- pravidelná – vybírá se v pevně daných obdobích, například jednou za rok nebo měsíc, to koresponduje s pravidelně se vyskytující potřebou veřejných výdajů.[4]

[1] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7598-163-3.
[2] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7598-163-3
[3] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7598-163-3
[4] *VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. V Praze: VOX, 2016. 393 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1*

Daň může být:

- Progresivní – přerozděluje důchod od subjektů s většími důchody k subjektům s menšími důchody.[5]
- Proporcionální – přerozděluje důchody mezi jedinci s různou úrovní důchodu.[6]
- Degresivní – více dopadá na subjekty s menšími důchody, např. zdanění spotřeby.[7]

3.2 Funkce daní

Daně jsou stanoveny k úhradě potřeb, které slouží celé společnosti, což je například ochrana vzdušného prostoru před napadením nepřítelem ze vzduchu. V České republice tuto funkci plní například Armáda ČR, která je plně financována z rozpočtu státu, tedy z daní, které stát vybere. Daně proto plynou do veřejného rozpočtu, může to být rozpočet státu nebo obce, ale i rozpočet kraje nebo státního fondu. Daně mohou plynout i do nadnárodního rozpočtu, například část nepřímých daní vybraných v České republice je přeposílána do rozpočtu Evropské unie. Daně jsou nástrojem hospodářské politiky státu, vyžaduje se od nich daleko víc, než jen zaplnit veřejné rozpočty. Moderní daně plní nebo mohou plnit celou řadu úloh.[8] Těmi nejdůležitějšími jsou následující:

- **Fiskální funkce** - primární funkce daní, jedná se o schopnost naplnit veřejný rozpočet. Jen výjimečně existuje daň, která fiskální funkci neplní. Například ekologická daň uložená na produkt ohrožující životní prostředí může mít za cíl vymýtit výrobu a spotřebu daného produktu, a tím vlastně zlikviduje sebe sama.[9]
- **Alokační funkce** - stát poskytuje zvýhodnění prostřednictvím daňových úlev tzv. nepřímou daňovou úlevu nebo usměrňuje preference spotřebitelů. Jednou z jejich nespočetných variant jsou „daňové prázdniny“. Jedná se o podobu prominutí daně určitému jedinci za předpokladu, že dodrží jisté podmínky (rozsah investic, moderní technologie, vytváření zaměstnaneckých míst atd.). Daně mají schopnost naplňovat alokační funkci podobně jako přímé výdaje do oblastí nebo oboru, ve

[5] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7598-163-3
[6] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7598-163-3
[7] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7598-163-3
[8] *VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. V Praze: VOX, 2016. 393 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1*
[9] *VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. V Praze: VOX, 2016. 393 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1*

kterých je zájem o veřejné investice. Subjektu, který odvádí státu daně je většinou jedno, zda dostane od státu dotaci nebo příspěvek anebo mu stát umožní odvést nižší daně, za splnění stejných podmínek, jako při čerpání dotace. Toto se označuje jako nepřímé financování nebo nepřímá daňová podpora. [10]

- **Redistribuční funkce** - prostředek pro zmírnění diferencí v důchodech jednotlivců tím, že se přesune část důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším.[11]
- **Stabilizační funkce** - prostřednictvím této funkce mohou daně pomáhat např. se zmírňováním periodických odchylek v národním hospodářství. V období prosperity daně odčerpávají do rozpočtů vyšší podíl a současně vytváří rezervu na horší období. V době ustrnutí napomáhají k nastartování ekonomiky. V posledních desetiletích stabilizační funkce daní má i mezinárodní rozměr. Daňová nařízení jednoho státu mohou nepříznivě působit na tržní prostředí v jiném státě, například zmenší-li jeden stát výrazně sazbu daně z příjmů, bude přitahovat mezinárodní investory. Pokud se proti tomu budou ostatní státy bránit tím, že udělají podobné opatření a také sníží sazbu daně z příjmů, pak jediným výsledkem bude snížení daňových výnosů všech. Tento jev se nazývá škodlivá daňová konkurence.[12]
- **Stimulační funkce** - stát jedincům dává různé formy daňových úspor anebo naopak je vystavuje většímu zdanění, aby podpořil ekonomický rozvoj nebo je motivoval ke konzumaci určitých statků. Jako příklad lze uvést snižování podnikatelského rizika tím, že jedincům umožňuje o ztrátu z podnikání v dalších letech zmenšit základ daně z příjmů.[13]

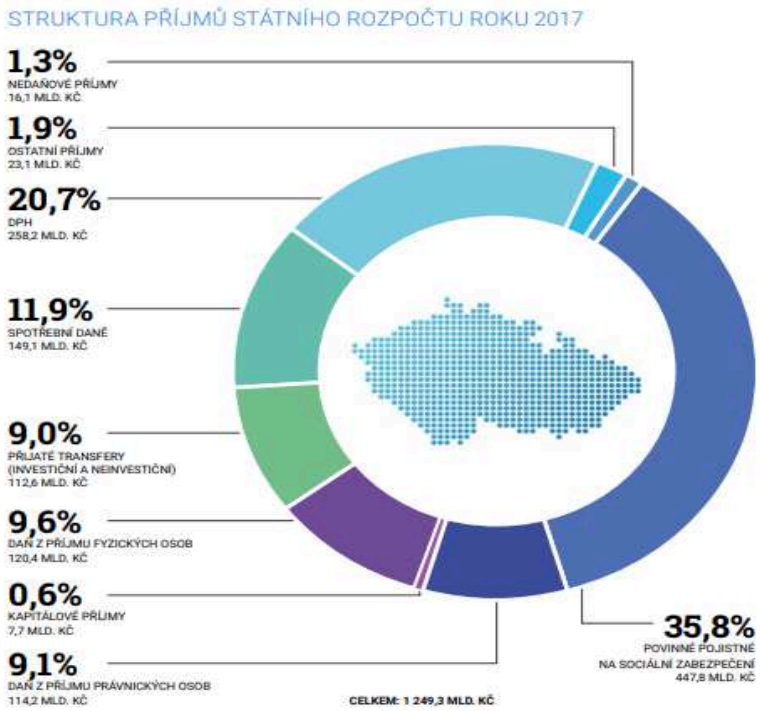
Daně a poplatky jsou institutem zakotveným Listinou základních práv a svobod. Listina ve svém článku 11 odst. 5 stanovuje, že je možné je uložit jen na základě zákona. Všechny

[10] *VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. V Praze: VOX, 2016. 393 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1*
[11] *VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. V Praze: VOX, 2016. 393 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1*
[12] *VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. V Praze: VOX, 2016. 393 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1*
[13] *VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. V Praze: VOX, 2016. 393 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1*

daně a poplatky stanovené zákonem ve státě, tvoří ve svém komplexu daňovou a poplatkovou soustavu. [14]

Větší část daní je příjmem státního rozpočtu. Daňové příjmy, bez příjmů z povinného pojištění na sociální zabezpečení, státního rozpočtu jsou zhruba jedna polovina státního rozpočtu, menší část daní je příjmem rozpočtu měst a obcí.[15]

Obrázek 1: Struktura příjmů státního rozpočtu v roce 2017



Zdroj: https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2017-28944

Správa daní v České republice byla upravena v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Tato zákonná norma byla zrušena a od 1. ledna 2011 nahrazena zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, který upravuje konkrétní postupy daňových subjektů, i dotčené instituce při správě daní. Správa daně z přidané hodnoty je v kompetenci Finanční správy České republiky, která je podřízena Ministerstvu financí a je reprezentována Generálním finančním ředitelstvím, Odvolacím finančním ředitelstvím a finančními úřady, v rámci jejichž působnosti jsou zřizována územní pracoviště,

[14]BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

[15] Státní rozpočet 2017 v kostce. *Https://www.mfcr.cz* [online]. 27.6.2017 [cit. 2019-03-20]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2017-28944

která zajišťují zejména správu a výběr daní, zahrnující mimo jiné i daň z přidané hodnoty.[16]

3.3 Obecná daňová teorie

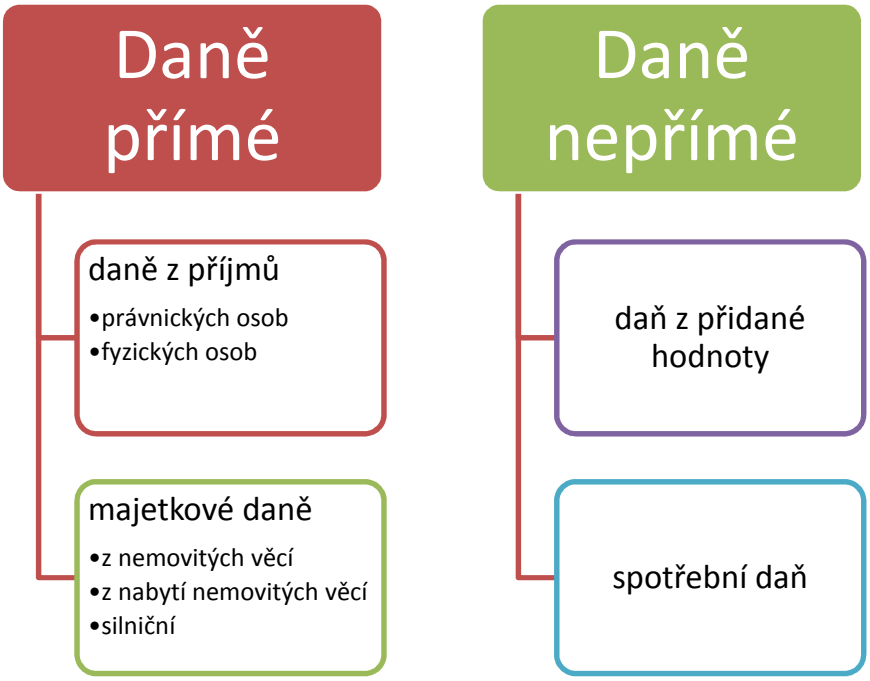
Základní dělení daní vychází z obecné daňové teorie, kdy se daně dělí na dva základní druhy, a to na daně přímé a nepřímé.[17] Než budou uvedeny definice jednotlivých druhů daní, tak budou nejprve objasněny tři základní pojmy, které budou dále použity. Pojem daňový subjekt, poplatník a plátce daně.

- **Daňový subjekt** je osoba podle zákona povinna strpět, odvádět nebo platit daň.[18]
- **Poplatník** je daňový subjekt, jehož předmět (zejména příjem nebo majetek) je dani podroben.[19]
- **Plátce daně** je daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svojí majetkovou odpovědností.[20]

Daně se dělí na dva základní druhy, a to na daně přímé a nepřímé.[21]

[16] *VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. V Praze: VOX, 2016. 393 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1*
[17] DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2013/2014*. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-916-8.
[18] *VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. V Praze: VOX, 2016. 393 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1*
[19] *VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. V Praze: VOX, 2016. 393 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1*
[20] *VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. V Praze: VOX, 2016. 393 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1*
[21] DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2013/2014*. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-916-8.

Obrázek 2: Klasifikace daní



Zdroj: vlastní zpracování na základě CHALUPA, Rostislav. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014. 12. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2014. Účetnictví (Anag). ISBN 978-80-7263-862-8.

- **Přímé daně**

Daně přímé platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt.[22] Jsou to daně, které jsou přímo určovány určitým jedincům. Jsou jimi zatěžovány naše příjmy, například se jedná o nabytí nemovitosti apod.

- **Nepřímé daně**

U daní nepřímých se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt.[23] Jedná se o daně, které platí každý z nás při placení jednotlivých druhů zboží či služeb. Jsou to daně, jež jsou schovány v cenách každého zboží a služeb.

3.4 Daně v ČR

České daňové uspořádání vychází z obecného daňového výkladu. Daně se v ČR dělí také na přímé a nepřímé. Dále je uvedeno, jaké konkrétní daně se řadí do každé z těchto dvou kategorií a zdůvodnění zařazení daní, do této kategorie.

[22] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 80-735-7092-0.
[23] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 80-735-7092-0.

3.4.1 Přímé daně

Jsou to daně placené přímo poplatníkem, který se zde tedy stává i plátcem daně. Přímé daně tvoří na rozdíl od daní nepřímých větší skupinu, ale z pohledu státního rozpočtu je tato skupina méně významná. Podobně jako daně nepřímé je možné i přímé daně v českém uspořádání rozdělit na dvě skupiny, a to na daně důchodové a majetkové.[24]

Daně důchodové jsou v české normě zastoupeny daní z příjmu fyzických osob a daní z příjmu právnických osob. Náleží do přímých daní proto, že je platí poplatník, resp. plátce sám za sebe přímo státu prostřednictvím daňového přiznání, které jsou tyto osoby povinné podat každý rok.[25]

Mezi **majetkové daně** v České republice patří daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí a daň silniční. Všechny tyto daně platí daný subjekt přímo příslušnému úřadu. Jedná se o daně, které jsou přesně vyměřeny konkrétním osobám. Není tedy možné jejich platbu přesunout na někoho jiného a právě proto jsou zařazeny do přímých daní.[26]

3.4.2 Nepřímé daně

Příjmy z této kategorie jsou výrazně vyšší než z daní přímých. Je to proto, že daně nepřímé nebo také spotřební jsou ty daně, které hradí plátce daně z tržeb, které plátci uhradí jednotlivý zákazníci. Jedná se o daně, se kterými se ve svém životě potkáváme každý den, stačí jít na oběd nebo na nákup běžných potravin a již platíme daň z přidané hodnoty. Tyto daně platí konečný spotřebitel z každého nákupu, který učiní. Platíme je ze všeho, co spotřebováváme, proto název spotřební.[27]

Tyto daně se dále dělí na dvě skupiny: všeobecná spotřební daň a selektivní spotřební daně – tzv. akcízy.[28]

Všeobecná spotřební daň je daň z přidané hodnoty. Jedná se o spotřební daň, protože je uvalena na veškeré zboží a služby každodenní i občasné spotřeby. Je jedno jestli se jedná o nákup oběda nebo nového počítače, cena je pokaždé navýšena o daň z přidané hodnoty. Tuto daň hradí plátci daně (jednotliví prodejci ať už zboží nebo služeb),

[24] LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.
[25] LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1
[26] LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1
[27] *VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. V Praze: VOX, 2016. 393 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1*
[28] *VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. V Praze: VOX, 2016. 393 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1*

protože vybírat daň za každý nakup přímo od každého poplatníka, by nebylo technicky proveditelné. Plátci daně zvýší cenu veškerého prodávaného zboží nebo služeb o hodnotu DPH a úhrn, který za určitou dobu obdrží na dani z přidané hodnoty, odvedou státu.[29]

Selektivní spotřební daň se týká pouze určitých druhů zboží, jejichž cenu stát navyšuje mimo daně z přidané hodnoty ještě o spotřební daň. Důvodem proč stát ceny určitého zboží usměrňuje je navýšení příjmů státního rozpočtu nebo pokles prodeje daného zboží. Česká republika takto usměrňuje alkoholické nápoje, tabákové výrobky, líh a minerální oleje. Spotřební daň na rozdíl od daně z přidané hodnoty platí přímo výrobce daného zboží. Tyto daně jsou stejně jako daň z přidané hodnoty zařazeny do nepřímých daní, protože je pro stát jednodušší vybírat daň od výrobců než od jednotlivých spotřebitelů.[30]

3.5 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) se řadí mezi daně nepřímé. Principem daně z přidané hodnoty je, že subjekt odvede daň, která je výsledkem po odečtu DPH z pořízení zboží a služeb od DPH z vlastních tržeb. Subjekt (osoba fyzická či právnická) hradí dodavatelům cenu s DPH a sám dostává zaplaceno za zboží rovněž s DPH. Do státního rozpočtu pak je odveden rozdíl mezi obdrženou a zaplacenou daní, případně je dané osobě daň vrácena. Částku, kterou má subjekt zaplatit, si každý měsíc spočítá ve svém daňovém přiznání k DPH. Daňové přiznání je povinen plátce daně podat vždy k 25. dni následujícího měsíce po období, za které podává daňové přiznání.[31]

3.5.1 Konstrukce DPH

Konstrukci daně z přidané hodnoty objasňuje následující příklad:

Pokud si například fyzická osoba, nepodnikající, v obchodě koupí mrazicí box, pak jej nakupuje již s DPH a tuto daň zaplatí společně s tímto nákupem. Tato zaplacená daň je pro plátce daň na výstupu. Od této daně si plátce může odečíst daň, kterou zaplatil svému dodavateli zboží, když tato daň je pro plátce jeho daní na vstupu, tak jak je upraveno v zákoně o DPH v díle 4 – Uskutečnění plnění a vznik povinnosti daň přiznat

[29] *VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. V Praze: VOX, 2016. 393 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1*

[30] *VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. V Praze: VOX, 2016. 393 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1*

[31] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898

nebo zaplatit (§ 21 - § 25)[32]. Daní na vstupu jsou pro plátce veškeré jeho nákupy, které nakoupí od plátce a použije je ke své ekonomické činnosti. To znamená, že si může uplatnit daň na vstupu z každého nákupu zboží a služeb, které slouží k jeho předmětu podnikaní, v zákoně o DPH je toto upraveno v díle 10 – Odpočet daně (§ 72 - §79a)[33]. Jak je již výše uvedeno, daň je na výstupu a na vstupu. Daň na výstupu musí plátce uvést vždy do svého daňového přiznání ve zdaňovacím období, kdy dojde k uskutečnění zdanitelného plnění, to znamená ve chvíli, kdy prodá své zboží nebo službu. Naproti tomu daň na vstupu může být uplatněna nejdříve ve zdaňovacím období, kdy zboží nebo služba byla nakoupena a nejpozději tři roky od nákupu zboží.[34]

Předmět daně je v zákoně o DPH upraven v § 2, kdy předmětem daně je dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování svých ekonomických činností (§2 a) a §2 b)). Pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani (§ 2 c) 1.). Pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani (§ 2 c) 2.). Dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku (§ 2 d)).[35]

Osobou povinnou k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje svoji ekonomickou činnost (§ 5 odst. 1), kdy ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost výrobců obchodníků a osob poskytujících služby (§ 5 odst. 2). Plátcem daně z přidané hodnoty se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne jeden milion Kč (§ 6). V tomto případě se subjekt stává plátcem DPH ze zákona (§ 94). Zákon o DPH umožňuje subjektu stát se dobrovolným plátcem DPH (§94a).[36] Dobrovolná registrace k DPH nastane v případě, že nejsou splněny podmínky

[32]PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.
[33]PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.
[34] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898
[35]PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.
[36]PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.

pro povinnou registraci k DPH a subjekt je osobou povinnou k dani, to znamená, uskutečňuje ekonomickou činnost vymezenou v zákoně o DPH a chce být plátcem DPH.[37]

Základ daně v zákoně o DPH upravuje § 36, kdy základem daně je vše co jako úhradu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno.[38] Obecně je pojem základ daně chápán jako daňový objekt vyjádřený v penězích či v jiné jednotce, z něhož se vyměřuje konečná daň. Základ daně tedy hraje důležitou roli pro stanovení celkové daňové povinnosti té které daně. Konkrétní základ daně pro každou daň stanoví příslušné zákony. [39]

V § 47 zákona o DPH jsou stanoveny **sazby daně**, v současné době má Česká republika tři sazby daně. Základní sazba daně je 21 % a dvě snížené sazby daně, první snížená 15 % a druhá snížená 10 %. Jakou sazbou daně se zdaňuje služba nebo zboží je uvedeno v přílohách k zákonu o DPH. V příloze č. 2 k zákonu o DPH je uveden seznam služeb, které patří do první snížené sazby daně, např. ubytovací služby. V příloze č. 3 k zákonu o DPH je uveden seznam zboží, které patří do první snížené sazby daně, např. potraviny. V příloze č. 3a k zákonu o DPH je uveden seznam zboží, které patří do druhé snížené sazby daně, např. potraviny pro malé děti. Vše co není uvedeno v těchto přílohách, se zdaňuje základní sazbou daně. [40]

Plnění osvobozená od daně dle zákona o DPH dělíme:

- **Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně** – v zákoně o DPH jsou uvedena v díle 8 – Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně (§ 51 - § 62)[41]
- **Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně** – v zákoně o DPH jsou uvedena v díle 9 – Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně (§ 63 - § 71g)[42]

[37] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898

[38] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.

[39] *BAKEŠ, Milan. Finanční právo. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.*

[40] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.

[41] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898

[42] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.

Mezi **plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet** daně patří poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti, penzijní činnosti, pojišťovací činnosti, dodání nemovité věci, nájem nemovité věci, výchova a vzdělávání, zdravotní služby a dodání zdravotního zboží, sociální pomoc, provozování loterií a jiných podobných her a ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Pokud subjekt poskytuje plnění, která jsou osvobozená od DPH bez nároku na odpočet a zároveň i poskytuje zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně, pak má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně (§ 76).[43]

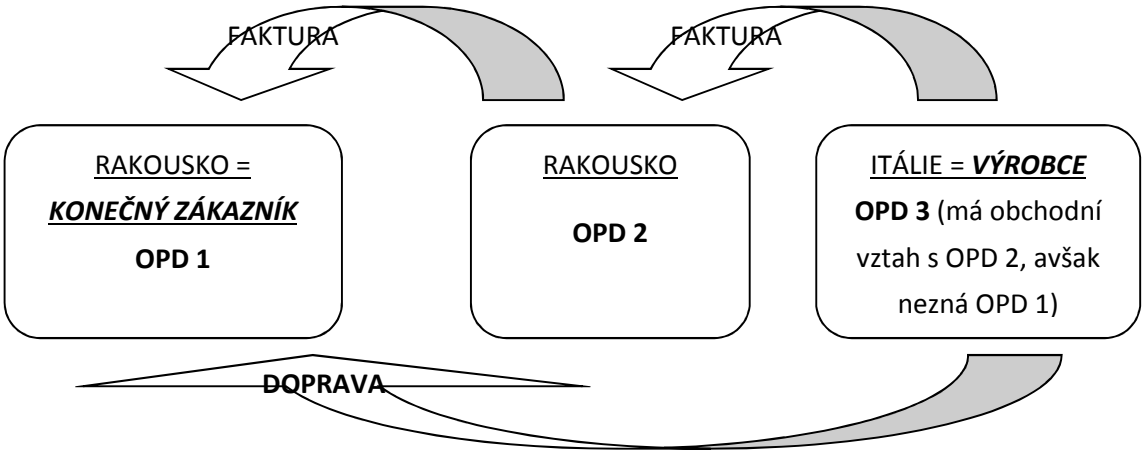
Zdanitelná plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně jsou dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, osvobození ve zvláštních případech, přeprava a služby vázané na dovoz a vývoz zboží, přeprava osob, dovoz zboží.[44]

V § 64 zákona o DPH je uvedeno, že od DPH je osvobozeno dodání zboží do jiného členského státu, plátcem daně z přidané hodnoty osobě registrované k dani v tomto jiném členském státě. Je zde zakotveno, že zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v tomto jiném členském státě, další podmínkou pro osvobození od DPH je, že zboží musí být odesláno nebo přepraveno do tohoto státu. Subjekt, který má povinnost prokazovat splnění výše uvedených podmínek je plátce daně. Správce daně je v tomto případě oprávněn posoudit, zda plátce daně splnění podmínek prokázal.[45] Pro tuto oblast je významný judikát Evropského soudního dvora ve věci C-409/04 Teleos, který sjednocuje výklad a zpřesňuje jednotlivé oblasti s tímto související.

[43]PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.
[44]PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.
[45] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898

Řetězové obchody při dodání zboží:

Obrázek 3: Řetězové obchody při dodání zboží



Zdroj: LEDVINKOVÁ, Jana. Daň z přidané hodnoty 2015: úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů. Sedmé vydání. Praha: VOX, 2015. Daně (1. VOX). ISBN 978-80-87480-34-2.

Opačnou situaci upravuje § 65 zákona o DPH, kde je zakotveno ustanovení o osvobození při pořízení zboží z jiného členského státu. Zákon v tomto případě stanovuje, že takovéto pořízení je od daně osvobozeno za podmínky, že dodání takového zboží je v tuzemsku v každém případě od daně osvobozeno.[46]

Dále je v zákoně o DPH osvobozen od daně vývoz zboží (§ 66). Vývozem zboží je pro účely tohoto zákona myšleno výstup zboží z území Evropské unie na území třetí země. Toto plnění je od DPH osvobozeno, jestliže je dodáno do třetí země plátcem a je odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou nebo kupujícím nebo jím zmocněnou osobou.[47]

3.5.2 Mezinárodní plnění z pohledu DPH

Mezinárodní plnění z pohledu DPH bylo a je jednou z hlavních součástí řetězových obchodů. Základem vzniku problémů v řetězových obchodech nejsou přímo mezinárodní transakce, které jsou důvodem vzniku problémů s daňovými úniky. Jde hlavně o mechanismus uplatňování DPH v průběhu těchto transakcí. Nejprve je vhodné vymezit možné typy mezinárodního plnění včetně všech podstatných údajů, které jsou nutné

[46]PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.
[47]PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.

k fungování intrakomunitárního styku z pohledu DPH, aby byla přiblížena struktura těchto obchodů.

Systém VIES (VAT Information Exchange Systém) je vytvořen v rámci Evropské unie a slouží k výměně informací v oblasti DPH, který prostřednictvím elektronického systému VIES umožňuje správcům daně členských států Evropské unie získat informace pro kontrolu, zda dodavatel byl oprávněn osvobodit zdanitelné plnění, a naopak v zemi určení umožnil prověřit, zda pořizovatel nabyté zboží řádně přiznal a zdanil. Systém VIES slouží k zajištění výměny informací o uskutečněných intrakomunitárních plněních a identifikačních údajů o osobách registrovaných k DPH v jednotlivých členských státech. V souvislosti se zavedením systému VIES v České republice došlo v okamžiku vstupu do EU ke změnám v povinnostech českých plátců DPH obchodujících s členskými státy EU. Do systému VIES, respektive do povinného sdělování informací o uskutečněných intrakomunitárních transakcích, jsou zahrnuty i identifikované osoby dle § 6g-i zákona o DPH.[48]

Identifikované osoby jsou v zákoně o DPH upraveny v §6g - §6i. Osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani, jsou identifikovanými osobami, pokud:

1. v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci třístranného obchodu, ode dne prvního pořízení zboží;
2. přijímají službu s místem plnění v tuzemsku od osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku;
3. přijímají dodávku zboží s instalací nebo montáží s místem plnění v tuzemsku od osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku;
4. přijímají dodávku zboží soustavami nebo sítěmi s místem plnění v tuzemsku od osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku;
5. poskytují služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 zákona o DPH, s výjimkou služby, která je v jiném členském státě osvobozena od daně.

[48] *Finanční správa. Finanční správa [online]. Praha, 2005 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/info-pro-platce-dph-k-vybranym-u-z*

Identifikovaná osoba je povinna přiznat a zaplatit daň v případě pořízení zboží a přijetí služeb z jiného členského státu poskytované osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku, musí podat daňové přiznání k DPH a v rámci něj vyčíslit svou daňovou povinnost z transakcí uvedených. V případě, že identifikovaná osoba poskytuje služby do jiného členského státu, které nejsou osvobozeny od daně, má v souladu s § 24a odst. 1 písm. b) povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění v rámci souhrnného hlášení. Pořízení zboží z jiného členského státu plátcem nebo identifikovanou osobou je dle ustanovení § 2 zákona o DPH předmětem daně v tuzemsku. Na rozdíl od dovozu zboží z třetích zemí nedochází ke zdanění zboží při přechodu státní hranice, ale daň přiznává plátce (nebo osoba identifikovaná k dani) v rámci svého daňového přiznání. [49]

Souhrnné hlášení je v zákoně o DPH upraveno v § 102. Pro zajištění kontroly oprávněnosti uplatněného osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, nebo poskytnutí služby do jiného členském státu osobě registrované k dani v jiném členském státu, u nichž se stanoví místo plnění podle § 9 odst. 1 zákona o DPH, pokud je z těchto služeb povinen přiznat a zaplatit daň jejich příjemce, jsou plátci daně z přidané hodnoty a v souladu s § 24a odst. 1 písm. b) také identifikované osoby, ze zákona povinny podat místně příslušnému správci daně vedle daňového přiznání tzv. souhrnné hlášení (§102 zákona o DPH).[50]

Místo plnění je v zákoně o DPH upraveno v díle 2 (§ 7 - § 12). Jednotlivá místa plnění jsou klasifikována následovně:

Místem plnění při dodání zboží (§ 7), pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží. Při dodání zboží

[49] *Finanční správa. Finanční správa [online]. Praha, 2005 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/info-pro-platce-dph-k-vybranym-u-z*

[50] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.

s instalací nebo montáží se za místo plnění považuje místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno.[51]

Za **místo plnění při zasílání zboží (§ 8)** se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy. Pokud je zboží při zasílání zboží odesláno nebo přepraveno z třetí země a dovezeno osobou, která zboží dodává, do členského státu odlišného od členského státu ukončení jeho odeslání nebo přepravy. V takovém případě se za členský stát zahájení odeslání nebo přepravy zboží považuje členský stát dovozu zboží.[52]

Místem plnění při poskytnutí služby (§ 9) osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.[53]

Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu (§ 11) se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.[54]

Místem plnění při dovozu zboží (§ 12) je členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropské unie.[55]

3.5.3 Režim přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti, který bývá někdy v odborné literatuře označován jako revers charge, spočívá v tom, že v případě dodání zboží a poskytnutí služeb mezi dvěma tuzemskými plátci s místem plnění v tuzemsku se povinnost přiznat daň přesouvá z poskytovatele plnění na jeho příjemce.[56] V zákoně o DPH je režim přenesení daňové povinnosti uveden v Hlavě IV v § 92a - § 92g.

---

[51] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.

[52] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.

[53] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.

[54] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.

[55] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.

[56] BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*. Vydání I. Praha: Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON, 2016. ISBN 978-80-7273-176-3.

Režim přenesení daňové povinnosti - tzv. revers charge je v rámci mechanismu uplatňování DPH režimem specifickým. Na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování DPH, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění má poskytovatel plnění (plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil), v režimu přenesení daňové povinnosti je povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu přenesena na příjemce plnění. Plátce, který dotčené zdanitelné plnění uskutečnil, vystaví daňový doklad, kde oproti běžnému daňovému dokladu neuvede výši DPH – na místo toho uvede sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno. Podle této úpravy je tedy uvedený režim povinen použít plátce, který poskytne vymezené zboží nebo služby uvedené v § 92a – 92g zákona o DPH, s místem plnění v tuzemsku jinému plátci (příjemci plnění) pro jeho ekonomickou činnost.[57]

3.6 Legislativní úprava DPH v EU a v ČR

Dále autorka práce uvede rozdíly mezi legislativní úpravou DPH v České republice a v Evropské unii a také tím, jakým způsobem ovlivnil vstup České republiky do Evropské unie legislativní úpravu a výklad práva v ČR.

3.6.1 Evropská unie a komunitární právo

Evropská unie je ekonomické a politické seskupení 28 států Evropy, na jejímž území žije 511 miliónů lidí. Primárním cílem společenství evropských zemí po druhé světové válce bylo propojení ekonomik s cílem zabránění vzniku další války v Evropě. Společenství se postupně hlouběji sjednocovalo a zvětšovalo se o další státy. Evropské společenství reprezentuje seskupení států udržujících si svůj nezávislý právní řád na základě a v rozsahu kolektivně schválené shody. Ustanovené unijní orgány vytváří v definovaných oblastech vlastní právní řád – právo Evropského společenství (komunitární právo) tzv. „Acquis communautaire“, které je svou účinností nadřazeno právu členských států. Právo ES vytvářené na podkladu shody členských států se stává součástí vnitrostátního práva všech států a jeho státní orgány jsou povinny toto právo aplikovat a řídit se jím.[58]

Každý nový členský stát se musí nejen připojit ke všem třem smlouvám o založení ES, ale také musí přijmout veškeré komunitární právní akty, které byly přijaty orgány ES.

[57] MUSILOVÁ, Jaroslava. Zveřejnění informace k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví. In: Finanční správa [online]. Praha, 9.11.2011 [cit. 2019-03-02]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2011/zverejneni-informace-k-rezimu-preneseni-618

[58] *BREJCHA, P. DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*

Převzetí „Acquis communautaire“ znamená, že nový členský stát je v okamžiku vstupu do ES ve shodném právním stavu jako dosavadní členské státy. Ode dne vstupu do Společenství nový stát používá komunitární právní akty ve svém právním řádu a nově přijímané právní akty členským státem musí být v souladu s principy práva ES. Analogicky soudy daného státu musí přijmout platnost precedenčního práva ES a státní orgány jsou povinny konat v souladu s principy ES.[59]

Ve spojitosti komunitárního práva a práva jednotlivých členských států jsou používány tyto principy vycházející ze zakládajících smluv:

- **zásada nadřazenosti** nebo také přednosti práva ES nad národním právem členského státu vymezuje, že v případě rozporu mezi předpisy obou právních řádů, je právo ES nadřazené právu členského státu. Předpisy práva ES je nutno používat přednostně před předpisy práva jednotlivého státu v případě, kdy je národní právo v neshodě s komunitárním právem. Národní právní předpis, který je neslučitelný s komunitárním právem, se stává neúčinný,[60]
- **zásada použitelnosti** komunitárního právního jednání, která je přímo použitelná v jednotlivých členských státech bez nutnosti jejího převzetí národním předpisem,[61]
- **zásada přímé účinnosti** v případě, že předpis komunitárního práva je dostatečně určitý (konkrétní) a uběhla lhůta pro jeho transformaci v národním právním systému, komunitární právo poskytuje tuzemským subjektům rovná práva v něm obsažená a národní soud je povinen se komunitárním právem řídit.[62]

3.6.2 Předpisy EU a míra jejich vlivu na legislativu členských států

Právní základ evropského sjednocení vytváří primární a sekundární právo ES.

Primární právo je systém smluv, které vytváří Ústavu evropské integrace, především Smlouva o založení evropského hospodářského společenství z roku 1957 obecně nazývaná Smlouvou o založení evropského společenství, upravená následujícími smlouvami, např. Smlouva z Nice z roku 2000, Pařížská smlouva z roku 1951 o založení Evropského

[59] *BREJCHA, P. DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*
[60] *BREJCHA, P. DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*
[61] *BREJCHA, P. DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*
[62] *BREJCHA, P. DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*

společenství uhlí a oceli a Římská smlouva z roku 1957 o založení Evropského společenství pro atomovou energii. Obecné právní zásady včetně judikatury Evropského soudního dvora jsou základní zásady sjednocení, tak i základy jednotlivých politik, složení pravomocí a rozhodovacích postupů společných komunitárních institucí. Jenom na základě těchto smluv mohou společné orgány ES vytvářet tzv. sekundární právo ES.[63]

Sekundární právo ES je tvořeno právními akty přijímanými společnými institucemi ES.[64] Těmito právními akty jsou nařízení, směrnice, rozhodnutí, stanoviska a doporučení:

- **Nařízení** - jsou právní akty obecně platné a přímo závazné ve všech svých částech. Vztahují se na všechny členské státy a stávají se bezprostředně součástí jejich právních norem okamžitě po svém schválení bez nezbytnosti implementace do právních řádů jednotlivých členských států. Pokud jsou v neshodě se zákony některého členského státu, jejich použití má přednost před použitím národního práva.[65]

- **Směrnice** - jsou právními akty, které zavazují zúčastněné státy vykonat ve svém právním řádu k jednotnému datu určité úpravy tak, aby si právo jednotlivých států neodporovalo a poskytovalo srovnatelnou úroveň ochrany způsobem požadovaným směrnicí.[66]

- **Rozhodnutí** - jsou závaznými právními akty, vztahují se však pouze na ty subjekty, jimž jsou adresována a pro něž jsou přímo závazná v plném rozsahu. Od nařízení a směrnic se liší tím, že nemají obecnou platnost a závaznost a na rozdíl od směrnic nemusejí být převáděna do národního práva. Platí přímo, ale jen pro vybrané subjekty.[67]

[63] *BREJCHA, P. DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*
[64] *BREJCHA, P. DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*
[65] *BREJCHA, P. DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*
[66] *BREJCHA, P. DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*
[67] *BREJCHA, P. DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*

- **Stanoviska a doporučení** - nejsou na rozdíl od nařízení, směrnic a rozhodnutí právně závazná. Nemají tedy právní, ale „politickou váhu“. Obsahují obvykle návrhy nebo názory na určitou oblast nebo situaci ze strany orgánů ES.[68]
- **Rozhodnutí evropského soudního dvora** - jde o rozhodnutí vydaná ESD (Evropský soudní dvůr) v rámci projednávání žalob a žádostí o předběžnou otázku. Stávají se zdrojem komunitárního práva podávající jeho zásadní interpretaci včetně vysvětlení obecných právních principů.[69]

Jedná-li se o daňovém systému ve společenství, pak je vycházeno především ze znění směrnic přijímaných Radou ES na návrh příslušné Komise rady. Směrnice jsou právními akty, které zavazují zainteresované státy vykonat ve svém právním řádu k jednotnému datu určité změny ve shodě s cílem směrnice. V případě, že má členský stát v provedení určité směrnice opoždění nebo ji převedl do svého práva částečně a jedinci daného státu tím o svá práva přicházejí, pak se tyto subjekty mohou dožadovat použití příslušného komunitárního práva prostřednictvím Evropského soudního dvora.[70]

3.6.3 Evropský soudní dvůr

Evropský soudní dvůr (dále „ESD“) založen roku 1953 se sídlem v Lucembursku je orgánem ES s náplní zabezpečit dodržování práva ES při interpretaci a provádění právních norem vydávaných orgány Společenství, které jsou povinné pro veškeré subjekty evropského práva tj. orgány Společenství, členské státy, jejich občany a právnické osoby. ESD provádí jednotnou interpretaci evropského práva. [71]

ESD působí jako nejvyšší úřad práva Společenství a je vázán jenom komunitárním právem. Evropský soudní dvůr nedisponuje žádným oprávněním nad uplatněním a výkladem národního práva členských států, ale jako kompetenčně nejvyšší orgán rozhoduje v případě rozporu tuzemského práva s právem Společenství.[72]

---

[68] *BREJCHA, P. DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*
[69] *BREJCHA, P. DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*
[70] *BREJCHA, P. DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*
[71] *BREJCHA, P. DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*
[72] *BREJCHA, P. DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*

Proti rozhodnutím soudního dvora není možné se odvolat a členský stát je povinen postupovat v souladu s interpretací práva ES učiněným ESD, pokud je dle názoru ESD vnitrostátní právo v nesouladu s právem Společenství. Výkladově tak ESD stanovuje precedentní kontury komunitárního práva na základě své ustálené judikatury podobné aplikaci anglosaského systému práva.[73]

- Procesní rozhodnutí ESD - v daňové oblasti se především jedná o posouzení předběžné otázky ve věci aplikace ustanovení zákonných aktů Společenství vyhlašovaných Komisí v oblasti daní, tedy především směrnic vyhlašovaných na základě článku 177 ES Smlouvy.[74]
- Úloha soudního dvora ES v rámci řízení o předběžné otázce - všeobecně lze označit řízení o předběžné otázce za základní pramen výkladu komunitárního právního systému, prostřednictvím něhož Soudní dvůr ES dosahuje tohoto jednotného výkladu napříč Evropským společenstvím. Právní rámec institutu předběžné otázky je dán čl. 234 ES Smlouvy. Dle uvedeného článku ES smlouvy jsou oprávněny předkládat předběžnou otázku pouze soudy členského státu, které mají rozhodnout v řízení, jenž je předmětem položené otázky. V případě sporů v České republice se jedná o krajské soudy a nejvyšší správní soud. Odpovědi Soudního dvora na předběžné otázky položené národními soudy prioritně formují a rozvíjí zásady právního řádu ES, sekundárně pak napomáhají národním soudům adekvátně používat komunitární právo.[75]

Soudní dvůr nerozhoduje v samotném soudním sporu, který je předmětem řízení před národním soudem, ale z důvodu jednotného použití komunitárního práva zabezpečuje jeho jednotný výklad, který národním soudům dovolí jeho jednotnou aplikaci. Nesouhlasí-li národní soud se závěry vyjádřenými ESD k dané oblasti v reakci na položenou předběžnou otázku, má možnost vyzvat Soudní dvůr o opakované posouzení příslušné oblasti, a to znovu institutem položení objasňující předběžné otázky. Pokud tak národní soud neučiní, je pro něho judikatura ESD závazná. Nepostupuje-li národní

[73] *BREJCHA, P. DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*

[74] BLAHUŠIAK, Igor. *Evropský soudní dvůr* [online]. [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: https://www.euroskop.cz/101/sekce/evropsky-soudni-dvur/

[75] *BREJCHA, P. Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*

soud ve shodě s ustálenou judikaturou ESD, hrozí členskému státu riziko sankcí ze strany Společenství.[76]

Řízení o předběžné otázce zahrnuje tři fáze:

1. **Řízení před národním soudem:** po podání žaloby národní soud zaujme stanovisko k tomu, jestli přeruší řízení a předloží předběžnou otázku ESD. Při svém rozhodování položit předběžnou otázku národní soud zvažuje, zda jsou předpisy komunitárního práva aplikovatelná v případu, který má rozhodnout, a jestli už existuje judikatura Soudního dvora řešící přiléhavý předmět předběžné otázky. Ve svém rozhodování jestli předložit předběžnou otázku není oprávněný soud vázán názorem zainteresovaných stran ve věci nezbytnosti jejího položení.[77]

   Vede-li na základě uspořádání soudnictví řízení před národním soudem, jehož rozhodnutí nemůže být napadeno opravnými prostředky, má národní soud dle čl. 234 ES Smlouvy povinnost položit předběžnou otázku. V České republice přísluší oblast DPH Nejvyššímu správnímu soudu, který je soudem posledního stupně. Ten má povinnost na základě kasační stížnosti položit předběžnou otázku.[78]

2. **Řízení před Soudním dvorem:** v případě, kdy národní soud dojde k závěru, že přeruší řízení a položí předběžnou otázku, učiní tak formou rozhodnutí dle procedurálních pravidel členského státu (v České republice usnesení dle § 55 s.ř.s.). V rozhodnutí o položení předběžné otázky národní soud zdůvodní, proč pokládá předběžnou otázku, popíše skutkový stav a připojí naležité dokumenty např. kopie dokladů, které jsou významné k posouzení otázky. Položená otázka musí být formulována v obecné rovině požadovaného výkladu komunitárního práva, kdy otázka akcentující specifika daného případu je obvykle soudem přeformulována s cílem umožnění generalizovaného výkladu předpisu komunitární normy. Členským státům je oznámení o položení předběžné otázky zasíláno v originálním jazyce soudu, který otázku předložil, s překladem do jejich úředního jazyka. Účastníci řízení o předběžné otázce mají do dvou měsíců od oznámení o položení předběžné otázky právo předložit písemná podání. V tomto písemném podání účastníci sdělují jejich stanovisko k projednávané oblasti, včetně návrhu

[76] *BREJCHA, P. Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*
[77] *BREJCHA, P. Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*
[78] *BREJCHA, P. Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*

výroku Soudu. Po obdržení písemných stanovisek je určen termín ústního jednání (pokud soud nevyužije možnosti od ústního jednání opustit), který je oznámen účastníkům řízení.[79]

Na ústním jednání generální advokát sděluje datum vypracování svého stanoviska. Své stanovisko generální advokát prezentuje při následném jednání, jehož uskutečnění je sděleno účastníkům řízení. Po přednesu stanoviska generálního advokáta dochází k poradě senátu Soudu a vynesení rozsudku, který je vyhlášen na veřejném zasedání, k němuž jsou přizváni účastníci řízení. Ověřená kopie rozsudku je doručena všem účastníkům řízení a oznámení rozsudku je zveřejněno v Úředním věstníku ES. Text rozsudku je zveřejněn ve Sbírce rozhodnutí Soudního dvora, která je vydána jednou ročně ve všech úředních jazycích členských států.[80]

3. **Řízení před národním soudem po rozsudku ESD:** předkládající soud je rozsudkem Soudního dvora vázán ve smyslu výroku a interpretace vyjádřené Soudem na položenou předběžnou otázku. Národní soud při vynesení rozsudku v konkrétním projednávaném sporu využívá stanovisko ESD pro učiněný výrok. Pro zajištění výkladového sjednocování práva Společenství, jsou tato stanoviska závazná pro všechny národní soudy daného členského státu, kteří rozhodují o totožné věci.[81]

Závěry vyjádřené Soudním dvorem: Soudní dvůr ve svých závěrech vychází jak ze základních hospodářských principů primárního práva, tak základních zásad komunitárního právního řádu. Uvedené principy spočívají v odstranění omezení pohybu zboží, služeb a kapitálu v rámci vnitřního trhu Společenství způsobem platné harmonizace postupů při použití daně z obratu. V případě hlavních zásad komunitárního právního řádu Soud především zdůrazňuje preferenci komunitárního práva před vnitrostátním právem, jeho přímou účinnost a euro konformní interpretaci, zodpovědnost členského státu za újmu v případě nepřenášení komunitárního práva nebo jeho vadné a nekompletní implementace, principy ochrany oprávněné domněnky, rovnosti, nediskriminace a efektivity. Interpretace předmětných ustanovení Směrnice č. 2006/112/ES je založena na posouzení skutečné

[79] *BREJCHA, P. Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*
[80] GÜNDISCH, Jürgen. *Rechtsschutz in der Europäischen Gemeinschaft: ein Leitfaden für die Praxis*. Stuttgart: R. Boorberg, c1994. ISBN 3415018989.
[81] *BREJCHA, P. Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*

podstaty předmětu sporu (substance over form) a směřuje k implicitní neutralitě systému DPH ve smyslu zamezení využívání neoprávněných výhod nebo naopak ubírání oprávněných práv v případech, kdy se výklad komunitárního ustanovení může jevit ať už dvojsmyslný nebo kdy případné konkrétně využitelné ustanovení chybí. Z důvodů nenarušení konkurence Soudní dvůr kontinuálně zastává rovné zacházení s totožnými produkty a jejich poskytovateli. Ve svém rozhodování vychází z podstaty DPH, jakožto nepřímé daně ze spotřeby nesené z hlediska daňové zátěže konečným spotřebitelem. Jedním z výchozích předpokladů, který je Soudem pokaždé v podstatných souvislostech zdůrazňován, je neutralita zatížení daní z přidané hodnoty subjektů, kteří se nalézají v obchodním řetězci od začátku ekonomické činnosti na daném produktu po jeho konečnou spotřebu koncovým spotřebitelem. Podobně je v sporech Soudem pokaždé zdůrazňováno shodné nakládání se subjekty, které spadají pod předmět systému DPH, a jednotlivci stojícími mimo tento systém, a to se zřetelem na neumožnění výhod, které by mohly odvozovat z tohoto systému osoby, které pod něj spadají. Cílem společného režimu DPH je nejenom shodné zacházení s produkty a subjekty napříč společenstvím, ale také prevence sporů, které mohou vznikat v této oblasti mezi jednotlivými členskými státy. Proto citované komunitární právo harmonizuje místo plnění daným produktem. Ve své ustálené judikatuře Soud vychází z předpokladu, že náklady na DPH by měly vznikat v místě, kde dochází k následné spotřebě produktů, kterého jsou součástí, kdy v tomto směru je na problematické příklady Soudem nazíráno.[82]

Z důvodů harmonizace právních předpisů o dani z přidané hodnoty v rámci EU, je i Česká republika vázána evropským právem, potažmo judikaturou Soudního dvora EU. Z těchto důvodů musel být i zákon o DPH přizpůsoben legislativě EU. Česká republika musela, v souvislosti se svým vstupem do EU, udělat řadu změn proto, aby zajistila slučitelnost vnitrostátních právních norem s předpisy ES. Tuzemské předpisy byly tedy pozměněny tak, aby byly v co největší možné shodě s právem Evropského společenství.

Základní norma pro uplatňování daně z přidané hodnoty vychází z příslušné legislativy, tedy zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů, který nabyl účinnosti dne 1. května 2004. Před vstoupením České republiky do Evropské unie byla daň z přidané hodnoty upravena v zákoně č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty,

[82] GÜNDISCH, Jürgen. *Rechtsschutz in der Europäischen Gemeinschaft: ein Leitfaden für die Praxis*. Stuttgart: R. Boorberg, c1994. ISBN 3415018989.

který byl účinný od 1. ledna 1993. Pokud bychom porovnali platný zákon s jeho předchůdcem, dojdeme k závěru, že předešlý zákon k dani z přidané hodnoty měl pouze 56 paragrafů, proti tomu platný zákon o dani z přidané hodnoty se významně zvětšil a to na dvojnásobek a v současné době obsahuje 113 paragrafů, z čehož některé paragrafy jsou ještě označeny písmeny, takže celkem máme 250 paragrafů. Rozsah zákona má za následek snahy podnikatelů o výklad zákona jiným způsobem, než měl na mysli zákonodárce a z toho plynoucích doměření daně ze strany správce daně.

Oblast, ve které se český zákonodárce při tvorbě zákona o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. pohyboval, byl dán Směrnicí rady ES 77/388/EHS, tzv. Šestou směrnicí, která byla od 1. ledna 2007 z důvodu lepší přehlednosti nahrazena Směrnicí Rady ES 2006/112/ES, o společném systému DPH. Stejně jako obsah jednotlivých článků je důležitý i úvod Směrnice č. 2006/112/ES, neboť v mnoha směrech osvětluje záměr komunitárního zákonodárce, který je pro interpretaci těchto norem zásadní.

4 Řetězové podvody – teoretická východiska

Zjednodušeně řečeno podvod na DPH znamená, že dodavatel nezaplatí státu daň z přidané hodnoty a odběratel si tuto daň nárokuje u správce daně. Aby byly tyto podvody hůře dohledatelné, je zformována celá skupina plátců daně, která vytvoří řetězec transakcí, aby odhalení tohoto jednání bylo pro správce daně co nejvíc zkomplikováno.

4.1 Rozsudky ESD týkající se problematiky řetězců

Ustanovení uvedených směrnic vykládá a jejich slučitelnost s národními zákony jednotlivých členských států posuzuje, jak již bylo výše uvedeno, **Evropský soudní dvůr**. Daň z přidané hodnoty tvoří významnou část jeho agendy, bylo k ní dosud vydáno okolo 400 rozhodnutí. Připočítá-li se téměř stejný počet stanovisek generálních advokátů, je k dispozici velmi rozsáhlý materiál, který může posloužit k praktickému použití v identických nebo alespoň podobných případech, v nichž se plátce ocitá. Ani v zákoně o DPH, ani ve směrnicích totiž nelze tak zřetelně rozpoznat principy, jimiž se uplatňování DPH řídí, jako právě v judikatuře Evropského soudního dvora, stanoviska generálních advokátů nevyjímaje.[83]

Evropský soudní dvůr svými judikáty definuje prostor, ve kterém se členské státy mohou pohybovat. Pro boj s řetězovými podvody se jedná o prostor definovaný především těmito rozsudky:

1. **C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C-484/03 Bond House Systems**[84]

Společnosti Optigen, Fulcrum a Bond House Systems požádaly o vrácení nadměrného odpočtu DPH z důvodu nákupu zboží, které dodaly jako osvobozené plnění s nárokem na odpočet z Velké Británie do jiného členského státu. Žádost byla správcem daně zamítnuta z důvodu podvodu, k němuž mělo dojít v rámci řetězových transakcí. Správce daně popsal řetězové schéma následovně: společnost A se sídlem v jednom členském státě prodá zboží společnosti B se sídlem v druhém členském státě. Společnost B, která je ‚Missing Trader' prodá shodné zboží se slevou další zapojené společnosti C se sídlem v tomto druhém státě. Společnost B, které vznikla povinnost k dani na výstupu, tuto daň neodvede správci daně a zmizí. Společnost C dále dotčené zboží obratem prodá

[83] DRÁBOVÁ, Milena. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: ASPI, 2008-. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-384-3.

[84] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA: Ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03,* [online]. 12.1.2016 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62003CJ0354&from=CS

další zapojené společnosti D, a tak dále, až do okamžiku, kdy nějaká společnost ve druhém členském státě dané zboží dodá do jiného členského státu. Tento vývoz je osvobozen od DPH s nárokem na odpočet daně. Je-li kupující společností společnost A, jedná se o skutečný „kolotočový“ podvod.[85]

Národní soud položil předběžnou otázku, zda transakce, jejichž věrohodnost nebyla zpochybněna podvodem na DPH, ale které spadají do řetězce dodávek, ve kterém jiná předcházející nebo následující transakce takovým podvodem zasažena byla, a to aniž by tuto skutečnost společnost uskutečňující prvně uvedenou transakci věděla nebo mohla vědět, představují dodání zboží osobou povinnou k dani. A dále zda za těchto okolností může být omezen nárok společnosti na odpočet DPH.[86]

ESD mimo jiné uvedl, že povinnost správce daně provádět šetření za účelem zjištění úmyslu osoby povinné k dani by byla v rozporu s cíli společného systému DPH, jimiž je zajištění právní jistoty a napomáhání aplikace DPH tím, že se zohlední objektivní povaha příslušného plnění. Každá transakce musí být zohledněna dle své vlastní podstaty a povaha příslušného plnění v řetězci dodávek nemůže být změněna na základě předcházejících nebo následujících událostí. Dále uvedl, že z ustálené judikatury vyplývá, že zásada daňové neutrality brání obecnému rozlišování mezi legálními a ilegálními transakcemi, tudíž pouhá skutečnost, že jednání představuje trestný čin, není dostatečná pro ospravedlnění výjimky z DPH.[87]

Odpovědí bylo, že plnění, která byla předmětem věci v původním řízení, představují pro účely směrnice č. 2006/112/ES dodání zboží a ekonomickou činnost, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, a to bez ohledu na úmysl jiného subjektu, který je součástí téhož řetězce dodávek nebo případnou podvodnou povahu předcházejícího nebo následujícího plnění v řetězci, o níž dotčená osoba povinná k dani nevěděla a nemohla vědět. Nárok na odpočet DPH této osoby povinné k dani, není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž bylo toto plnění touto osobou uskutečněno, se nachází jiná transakce, která je zasažena podvodem na DPH, jedná-li se o transakci

[85] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA: Ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03,* [online]. 12.1.2016 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62003CJ0354&from=CS
[86] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA: Ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03,* [online]. 12.1.2016 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62003CJ0354&from=CS
[87] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA: Ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03,* [online]. 12.1.2016 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62003CJ0354&from=CS

předcházející nebo následující po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, aniž by tuto skutečnost tato sama věděla nebo mohla vědět.[88]

Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel a výsledky vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Společenství bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Tato zásada zaručuje, že v okamžiku zdanitelného plnění lze zpravidla určit, zda dotčené plnění spadá do působnosti šesté směrnice či nikoliv. Podle ustálené judikatury ESD brání zásada daňové neutrality obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. I protiprávní plnění zásadně spadají do rozsahu působnosti šesté směrnice a podléhají DPH.[89]

ESD rozhodl ve výše uvedených případech, že nárok na odpočet DPH osoby, která se účastní řetězce podvodných transakcí, musí zůstat zachován, jestliže tato osoba o podvodech nevěděla nebo nemohla vědět. Nárok na odpočet daně není možné zpochybnit jenom z toho důvodu, že některé jiné obchody v řetězci jsou podvodné. Takovým postupem by byla narušena zásada právní jistoty a břemeno boje proti podvodu by bylo přenášeno ze státu na jednotlivce.[90]

2. C-439/06 Kittel a C-440/04 Recolta[91]

Belgický správce daně odmítl uznat nárok na odpočet odběratelům, jejichž dodavatel se dopustil daňového podvodu a daň z prodeje neodvedl. Svůj postup odůvodnil správce daně ustanovením belgického práva, podle něhož jsou kontrakty, které záměrně poškozují třetí stranu, neplatné. ESD konstatoval, že pokud je příjemce zboží osoba, která nevěděla a nemohla vědět, že transakce byla spojena s daňovým podvodem spáchaným dodavatelem, musí být čl. 17 Šesté směrnice interpretován tak, že nepřipouští aplikaci národního práva, podle něhož byl kontrakt neplatný a v jehož důsledku by odběratel ztratil nárok na odpočet daně, kterou zaplatil.[92]

---

[88] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA: Ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03,* [online]. 12.1.2016 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62003CJ0354&from=CS

[89] *BREJCHA, P. Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.*

[90] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA: Ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03,* [online]. 12.1.2016 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62003CJ0354&from=CS

[91] *KITTEL AND RECOLTA RECYCLING, JUDGMENT OF THE COURT (Third Chamber): In Joined Cases C-439/04 and C-440/04* [online]. 2006, 6 July 2006 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62004CJ0439&lang1=cs&type=TXT&ancre=

[92] *KITTEL AND RECOLTA RECYCLING, JUDGMENT OF THE COURT (Third Chamber): In Joined Cases C-439/04 and C-440/04* [online]. 2006, 6 July 2006 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62004CJ0439&lang1=cs&type=TXT&ancre=

Z uvedeného vyplývá téměř nesplnitelná povinnost pro správce daně: pokud má zpochybnit nárok na odpočet i u zřejmého řetězového podvodu, musí prokázat, že plátce – článek řetězce, který odpočet daně nárokuje**,** o podvodném jednání v řetězci věděl nebo mohl vědět. Dále vyžaduje od správce daně, aby považoval i nelegální činnost obecně za činnost hospodářskou, podléhající DPH a aby se, při posuzování nároku na odpočet, oprostil od uplatňování národního práva, pokud nekoresponduje s šestou směrnicí. A v neposlední řadě další mantinel, který omezuje správce daně při boji s kolotočovými podvody, vytváří první uvedený judikát, když zamezuje možnost správci daně zpochybnit nárok na odpočet daně, na základě zjištěné skutečnosti, že plátce se nachází v řetězci podvodných obchodů a ukládá správci daně, aby každou transakci podvodného řetězce posuzoval zvlášť.[93]

Těmito judikáty daný rámec, ve kterém se členské státy mohou při boji s kolotočovými podvody pohybovat, je jedním z významných pilířů úspěšnosti řetězových podvodů. Evropský parlament si byl a je vědom rizika řetězových podvodů, o jejichž závažnosti vypovídal například odhad německého ústavu ekonomických studií, který vyčíslil ztrátu příjmů z vnitrostátní DPH už v období 2003 - 2005 na 17.000 až 18.000 milionů EUR ročně nebo odhad Sněmovny lordů, která vyčíslila ztrátu příjmů z vnitrostátní DPH v období 2005 – 2006 na 3.500 a 4.750 milionů liber a na základě tohoto zjištění Sněmovna lordů zaslala Výboru pro Evropskou unii v roce 2007 zprávu, v níž označuje stávající mechanismus týkající se transakcí DPH v rámci Společenství za neudržitelný.[94]

Přes všechna tato alarmující fakta, ESD rozhodl ve věcech podvodných transakcí tak, jak je výše uvedeno a tím stanovil závazné precedenty v této oblasti.[95]

4.2 Princip řetězového podvodu na DPH

Pro vznik právního nároku na odpočet DPH, musí být splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet vyplývající z § 72 a § 73 zákon o DPH.

---

[93] *KITTEL AND RECOLTA RECYCLING, JUDGMENT OF THE COURT (Third Chamber): In Joined Cases C-439/04 and C-440/04* [online]. 2006, 6 July 2006 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62004CJ0439&lang1=cs&type=TXT&ancre=

[94] *Stopping the Carousel:Missing Trader Fraud in the EU: Zpráva Výboru pro Evropskou unii Sněmovny lordů - bod 52*. In: . 2007.

[95] *KITTEL AND RECOLTA RECYCLING, JUDGMENT OF THE COURT (Third Chamber): In Joined Cases C-439/04 and C-440/04* [online]. 2006, 6 July 2006 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62004CJ0439&lang1=cs&type=TXT&ancre=

Z hlediska hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně zdůrazňuje ESD, že plnění musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a použito pro uskutečňování ekonomické činnosti. Tak jak je například uvedeno v rozsudku ESD Gábor Tóth, bod 26, pokud jde o hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet daně, z čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že na výstupu musí být zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění tohoto nároku použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných plnění a na vstupu musí být toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani.[96]

To je v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH, kde je stanoveno, že nárok na odpočet daně má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných v odst. 1 písm. a) až e) § 72 zákon o DPH. K učinění závěru o existenci nároku na odpočet DPH je tedy nezbytné ověřit, zda bylo plnění opravdu uskutečněno a zda bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Jak je uvedeno v bodě 31 v rozsudku ESD Bonik EOOD, pro učinění závěru o existenci nároku na odpočet uplatňovaného společností Bonik bylo nezbytné ověřit, zda dodání byla opravdu uskutečněna a zda společnost Bonik použila dotčené zboží pro účely svých zdaněných plnění.[97]

Nárok na odpočet daně prokazuje plátce podle § 73 odst. 1 zákona o DPH daňovým dokladem, vystaveným plátcem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o DPH, tzn. náležitosti dle § 26 až 35a zákona o DPH, což představuje formální podmínku nároku na odpočet daně.[98]

Za splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán, neboť, jak ESD ve svých rozsudcích opakovaně uvedl, je nárok na odpočet daně daný článkem 167 a násl. Směrnice 2006/112/ES nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu poté představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně

[96] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu): Ve věci C-324/11- Gábor Tóth* [online]. 2012 [cit. 2019-02-19]. Dostupnéz:http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126436&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14384668

[97] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu): Ve věci C-285/11- Bonik EOOD* [online]. 2012 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z:http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126436&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14384668

[98] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898

nebo zneužívajícím způsobem.[99] Tak jak uvádí například rozsudek ESD Mahagében, bod 41. Kde je uvedeno, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím DPH je cílem uznaným a podporovaným šestou směrnicí 2006/112. V této souvislosti Soudní dvůr již judikoval, že se subjekty práva nemohou norem unijního práva dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem.[100]

Boj proti podvodu, vyhýbání se daňové povinnosti a případným zneužitím DPH je totiž cílem, který je unijním právem uznán a podporován, viz rozsudek ESD Gemeente Leusden a Holin Groep, bod 76). Kde se uvádí, že v této souvislosti je třeba mít na paměti, že podle článku 13 (B) šesté směrnice, členské státy mají osvobodit pacht nebo nájem nemovitosti za podmínek, které se stanoví za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu. Z této formulace vyplývá, že prevence možných daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužití daňového režimu je objektivně uznáváno a podporováno šestou směrnicí.[101]

4.2.1 Právní základ podvodu na DPH

V souvislosti se systémem DPH definovala judikatura ESD institut podvodu na DPH, přičemž ESD zároveň stanovil jednotlivé kroky, jak při odhalování a prokazování podvodu na DPH postupovat ve vztahu ke konkrétním daňovým subjektům. Na základě této judikatury jsou orgány finanční správy i soudy povinny odepřít nárok na odpočet DPH, pokud jsou naplněny podmínky účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, a to i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily, jak je uvedeno v druhém výroku rozsudku ESD Italmoda.[102] K rozsudku

[99] BERGER, Wolfgan. Commentary to the EU VAT Directive. 2017. LAP LAMBERT Academic Publishing, 2017. ISBN 9786202011068.

.

[100] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu): Ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 - Mahagében kft a Péter Dávid* [online]. 2012 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124187&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14386841

[101] *JUDGMENT OF THE COURT (Fifth Chamber): In Joined Cases C-487/01 and C-7/02 - Gemeente Leusden a Holin Groep BV cs* [online]. 2004 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=49134&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14387925

[102] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu): Ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13- Italmoda* [online]. 2014 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=160940&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14389465

Italmoda je třeba uvést, že tento rozsudek ESD a zejména stanovisko generálního advokáta k této věci je klíčovým a shrnujícím rozhodnutím pro posuzování podvodů na DPH.

Podvodem na DPH je nutné podle judikatury ESD v obecné rovině chápat situaci, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další daňový subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností.[103] Podvod na DPH pak může nabývat mnoha různých podob, přičemž v tomto ohledu bývá často citován výrok generálního advokáta ESD Ruiz-Jarabo Colomera z jeho stanoviska ke spojeným věcem Kittel a Recolta bod 35, že ve skutečnosti existují varianty podvodu tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují.[104]

Jednou z typických forem podvodu na DPH je situace, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku. Poté tento plátce „zmizí ze scény". Nepodává daňová přiznání, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, registrované sídlo je pouze formální apod.[105] Tento typ podvodu se často vyskytuje v podobě tzv. řetězového podvodu. Pro tento typ podvodu je typické, že několik subjektů si v řadě za sebou dodává určité zboží, kdy jednotlivé za sebou jdoucí dodávky tvoří pomyslný řetěz, jehož jednotlivé články představují takto obchodující subjekty. Jeden z těchto subjektů prodá dalšímu článku v řetězci zboží za cenu, v níž je zahrnuta i DPH, kterou však v rozporu se svými zákonnými povinnostmi neodvede do státního rozpočtu. Další článek v řetězci následně totéž zboží dále prodá, přičemž v souvislosti s tímto prodejem si uplatní nárok na odpočet DPH. Takových článků v řetězci může být i s koncovým zákazníkem v součtu několik desítek až stovek, ale mohou být rovněž jen dva. V případě, že je zboží přeprodáváno v uzavřeném kruhu, hovoří se o kolotočových či karuselových podvodech.[106] V souvislosti s řetězovými podvody se ustálila obecně přijímaná terminologie, která typově pojmenovává jednotlivé články řetězce s ohledem na jejich úlohu v řetězci. Subjekt,

[103] Rozsudek jménem republiky: 9 Afs 94/2009 - 156. *Http://www.nssoud.cz* [online]. Brno, 21.4.2010 [cit. 2019-03-20]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0094_9Afs_0900_ce85daa1_a9c1_4b1e_bb58_5338b3120778_prevedeno.pdf

[104] KITTEL AND RECOLTA RECYCLING, OPINION OF ADVOCATE GENERAL RUIZ-JARABO COLOMER: In Joined Cases C-439/04 and C-440/04 [online]. 2006, delivered on 14 March 2006 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=57664&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=5662084

[105] Rozsudek jménem republiky: 1 Afs 53/2016 - 55. *Http://www.nssoud.cz* [online]. Brno, 15.2.2017 [cit. 2019-03-20]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2016/0053_1Afs_1600055_20170222074144_prevedeno.pdf

[106] Rozsudek jménem republiky: 1 Afs 61/2015 - 46. *Http://www.nssoud.cz* [online]. Brno, 10.11.2015 [cit. 2019-03-20]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/0061_1Afs_1500046_20151125122033_prevedeno.pdf

který státu z posuzovaných transakcí neodvede daň a potom se pro správce daně zpravidla stane nekontaktním, je obvykle označován jako tzv. **missing trader**. Protože je tento subjekt pro správce daně zpravidla nekontaktní, nelze u něj rozhodné skutečnosti ověřit, přičemž často mimo neodvedení daně v souvislosti se spornými transakcemi nepodá ani daňové přiznání. Dalším subjektem, který je do řetězce obvykle zařazován, je tzv. **buffer**. Jedná se většinou o subjekt, který figuruje v řetězci čistě formálně, protože zakoupené zboží bez větší časové prodlevy prodá dalšímu článku řetězce často s minimální marží, v důsledku čehož přizná minimální daňovou povinnost, kterou potom většinou také uhradí. Úkolem buffera v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zakrýt vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi missing traderem a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. Subjekt zastávající v řetězci pozici buffera je proto obvykle pro správce daně kontaktní a navenek s ním určitý čas spolupracuje, avšak v případě odhalení daňového podvodu většinou nedisponuje dostatečným majetkem k úhradě daně, nebo se pro správce daně stane nekontaktním až v době, kdy správce daně začne šetřit podvod v řetězci. Na konci je subjekt, který si po státu nárokuje v řetězci nadměrný odpočet (případně nečerpá nadměrný odpočet, ale odpočet daně z daného plnění zasaženého podvodem využívá ke snížení vlastní daně) a čerpá tak výhody plynoucí z řetězce, je označován jako **broker**.[107]

4.2.2 Podmínky účasti na podvodu na DPH

Na základě své rozhodovací činnosti vytvořil ESD několikastupňový test stanovující postup, který je nutné dodržet, aby bylo možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo (**1. krok – existence podvodu na DPH**). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (**2. krok - objektivní okolnosti**). Následně se posuzuje, zda přijal veškerá opatření (**3. krok - přijatá opatření**), která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu. Uvedený test plyne z rozsáhlé

[107] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu): Ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13- Italmoda* [online]. 2014 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=160940&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14389465

judikatury ESD, výstižné shrnutí se nachází v rozsudku SD ESD EU ze dne 18. 5. 2017 ve věci „Litdana“ UAB proti Litvě - C-624/15.[108]

Kroky 2 a 3 lze označit za tzv. vědomostní test, který je aplikován vždy ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu, tedy k těm okolnostem a opatřením, které daný daňový subjekt mohl či měl vědět, nebo mohl učinit, aby se vyhnul účasti podvodu na DPH (na rozdíl od 1. kroku, který se vztahuje obecně k celému podvodnému řetězci). Tento vědomostní test je nezbytný, protože chrání ty články řetězce zatíženého podvodem na DPH, které se jej účastní, aniž by o podvodu věděly nebo mohly vědět. Proto také ESD opakovaně konstatoval, že nárok na odpočet daně nemůže být odepřen takovému daňovému subjektu, který o podvodu nevěděl, resp. vědět nemohl. Toto je v rozsudku ESD Bonik uvedeno pod body 41 a 42, s režimem nároku na odpočet upraveným v šesté směrnici není naopak slučitelné sankcionovat nepřiznáním tohoto nároku osobě povinné k dani, která nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku, kterého se dopustil dodavatel, nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a předchází dodání uskutečněnému uvedenou osobou povinnou k dani nebo po něm následuje, bylo provázeno únikem ve vztahu k DPH. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu.[109]

Vědomostní test proto musí být vnímán jako **prostředek ochrany podnikatelů jednajících v dobré víře a pojistka proti nezákonnému odepření nároku na odpočet daně.[110]**

Jestliže však správce daně provedením vědomostního testu prokáže, že daňový subjekt o podvodném jednání v řetězci věděl, či alespoň vědět měl a mohl a účastnil se tak podvodu jako spolupachatel, viz rozsudek ESD „Kittel a Recolta“, bod 57, kde se uvádí, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem

[108] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu): Ve věci C-624/15* [online]. 2017 [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=C6306AB2A14C9F2A2BB74EBEE5AD9D7C?text=&docid=190787&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2548486

[109] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu): Ve věci C-285/11- Bonik EOOD* [online]. 2012 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z:http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126436&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14384668

[110] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu): Ve věci C-285/11- Bonik EOOD* [online]. 2012 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z:http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126436&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14384668

účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely směrnice č. 2006/112/ES považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli,[111] musí mu být odepřen nárok na odpočet DPH, neboť **je-li nárok na odpočet daně uplatněn v rozporu se smyslem a účelem Směrnice č. 2006/112/ES, pak vůbec nevzniká.** Jak je uvedeno zejména v rozsudku Kittel a Recolta, bod 53, kde se uvádí, že pokud daňový orgán konstatuje, že nárok na odpočet byl uplatněn podvodně, je oprávněn požadovat vrácení odpočtených částek se zpětným účinkem a je věcí vnitrostátního soudu, aby odmítl přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že tento nárok je uplatňován podvodně.[112]

Z toho plyne, že v případě podvodu na DPH se osoba povinná k dani nemůže dovolávat nároku na odpočet daně zaplacené na vstupu, přičemž tato zásada byla rozšířena na všechny osoby povinné k dani, které přestože samy nebyly pachateli podvodu, věděly nebo měly vědět, že se podílí na podvodu na DPH. Tyto osoby povinné k dani totiž podle ESD musí být pro účely uplatnění Směrnice považovány za účastníky tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda ze zmíněného podvodu mají či nemají užitek, tak jak uvádí rozsudek Kittel a Recolta, bod 56, stejně tak osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli.[113]

Smyslem odepření nároku na odpočet daně u konkrétního daňového subjektu tak na základě uvedeného není a ani nemůže být získání finančních prostředků pro státní rozpočet, které chybějí v důsledku toho, že na jiném stupni obchodního řetězce daň nebyla odvedena. Smyslem odepření nároku na odpočet daně je totiž ochrana systému DPH, protože riziko odepření nároku na odpočet daně má jednak daňovým subjektům zabránit v účasti na podvodu na DPH a jednak se jedná o ochranu těch daňových subjektů,

[111] *KITTEL AND RECOLTA RECYCLING, JUDGMENT OF THE COURT (Third Chamber): In Joined Cases C-439/04 and C-440/04* [online]. 2006, 6 July 2006 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62004CJ0439&lang1=cs&type=TXT&ancre=

[112] *KITTEL AND RECOLTA RECYCLING, JUDGMENT OF THE COURT (Third Chamber): In Joined Cases C-439/04 and C-440/04* [online]. 2006, 6 July 2006 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62004CJ0439&lang1=cs&type=TXT&ancre=

[113] *KITTEL AND RECOLTA RECYCLING, JUDGMENT OF THE COURT (Third Chamber): In Joined Cases C-439/04 and C-440/04* [online]. 2006, 6 July 2006 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62004CJ0439&lang1=cs&type=TXT&ancre=

které DPH řádně odvádějí a kteří by byli znevýhodňováni oproti spolupachatelům podvodu na DPH.[114]

Z toho důvodu je také možné nárok na odpočet daně v řetězci nepřiznat několikrát, a to každému daňovému subjektu, který se podvodného řetězce účastnil, a u něhož bude zároveň proveden vědomostní test s výsledkem, že o podvodu minimálně vědět měl a mohl, neboť dle obecné zásady práva Evropské unie nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému, jak uvádí např. rozsudek Italmoda, bod 46, vzhledem k tomu, že případné odmítnutí nároku plynoucího z šesté směrnice odráží obecnou zásadu, podle které nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému, vnitrostátní správní orgány a soudy takový nárok musí odmítnout přiznat obecně, bez ohledu na to, o jaký nárok v oblasti DPH, jehož se podvod týká, se jedná, tedy včetně nároku na vrácení DPH[115]. Odepření nároku nepředstavuje formu trestu ve smyslu článku 7 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod nebo článku 49 Listiny základních práv Evropské unie, jak vyplývá z rozsudku Italmoda, bod 61, kde se uvádí, že odmítnutí přiznat nárok plynoucí ze společného systému DPH v případě účasti osoby povinné k dani na daňovém podvodu je pouhým důsledkem nesplnění podmínek, které k jeho přiznání vyžadují příslušná ustanovení šesté směrnice, toto odmítnutí nemá, povahu trestu nebo sankce ve smyslu článku 7 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, podepsané v Římě dne 4. listopadu 1950, nebo článku 49 Listiny základních práv Evropské unie.[116]

1. krok - existence podvodu na DPH

Základním předpokladem pro konstatování podvodného jednání je tedy skutečnost, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně, tj. v řetězci je zjištěna „chybějící daň". Je však zřejmé, že k neodvedení DPH nemusí dojít pouze v důsledku podvodného jednání,

[114] *KITTEL AND RECOLTA RECYCLING, JUDGMENT OF THE COURT (Third Chamber): In Joined Cases C-439/04 and C-440/04* [online]. 2006, 6 July 2006 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62004CJ0439&lang1=cs&type=TXT&ancre=

[115] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu): Ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13- Italmoda* [online]. 2014 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=160940&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14389465

[116] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu): Ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13- Italmoda* [online]. 2014 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=160940&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14389465

ale toto může být důsledkem pouhého podnikatelského selhání některého ze subjektů zapojených do obchodního řetězce, proto je třeba zabývat se otázkou, zda k neodvedení daně došlo v důsledku podvodného jednání, což je zjišťováno analýzou dalších okolností obchodování v řetězci a povahou do něj zapojených společností. Při posouzení existence podvodu na DPH proto vycházejí orgány finanční správy z judikatury NSS, která podvod na DPH chápe jako **kombinaci chybějící daně u některého z článků řetězce (narušení neutrality) a podezřelých okolností, které ve svém souhrnu poskytují dostatek podkladů ke konstatování, že obchodní řetězec je zasažen podvodným jednáním.**[117]

Co se týče **samotného narušení neutrality daně**, jako chybějící daň nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. Ve většině případů nelze ověřit skutečnost, zda byla daň z předmětného plnění v řetězci odvedena, pro nekontaktnost některých článků obchodního řetězce tzv. missing traders, což je vlastně jejich smysl, jak napovídá označení a tato skutečnost musí být také považována za narušení neutrality daně z důvodu řádného fungování systému DPH a efektivního odhalování podvodů na této dani. Společnosti typu „missing trader" jsou totiž do struktury daňových podvodů vkládány právě s cílem znemožnění rozkrytí celého řetězce společností. Jejich podstatou působení v podvodném řetězci je zahladit stopy po podvodu na DPH tím, že „zmizí ze scény", stanou se pro správce daně nekontaktními, a tak zamezí komplexnímu prošetření daného případu a tím i přesnému vyčíslení úniku na dani. Jestliže by nemožnost ověřit řádné stanovení daně eliminovala konstatování podvodu na DPH, stačilo by společnostem organizujícím podvod na dani, aby do řetězce společností vložily jednu nekontaktní společnost, která nepodá za předmětná zdaňovací období daňová přiznání, a tím by znemožnily postižení jejich podvodného jednání.[118]

Z výše uvedeného je zřejmé, že neodvedení daně v řetězci na sebe často bere podobu nekontaktního daňového subjektu, u něhož správce daně nemá možnost ověřit výši jeho daňové povinnosti (popřípadě jednotlivá přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění). Ve skutečnosti však mohou existovat různé varianty uvedeného a to vždy vzhledem ke skutkovému stavu posuzovaného případu.

[117] Rozsudek jménem republiky: 1 Afs 53/2016 - 55. *Http://www.nssoud.cz* [online]. Brno, 15.2.2017 [cit. 2019-03-20]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2016/0053_1Afs_1600055_20170222074144_prevedeno.pdf
[118] Rozsudek jménem republiky: 1 Afs 53/2016 - 55. *Http://www.nssoud.cz* [online]. Brno, 15.2.2017 [cit. 2019-03-20]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2016/0053_1Afs_1600055_20170222074144_prevedeno.pdf

Samotné narušení neutrality nelze považovat za podvod na DPH. Aby správce daně mohl konstatovat podvodné jednání v řetězci, je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, jež ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku podvodného jednání. Rozhodné je přitom posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.[119] Povinností správce daně však není prokázání, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být najisto postaveno, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici. Správce daně posuzuje všechny podstatné okolnosti, které vyšly najevo a to včetně takových, které mohly nastat až následně, či o kterých nevědí jednotlivé články řetězce, tyto skutečnosti však nemohou být přičítány k tíži těmto konkrétním daňovým subjektům v rámci vědomostního testu, pokud o nich nevěděly. I skutečnosti, které vznikly po ukončení šetřených obchodních transakcí, totiž vypovídají o povaze daného obchodního řetězce.[120]

Vědomostní test

Jak již bylo výše uvedeno, samotná existence daňového podvodu neumožňuje daňovému subjektu nepřiznat nárok na odpočet daně, pokud o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl. Naopak podle rozsudku ESD R, bod 54, se nemůže zásady neutrality nebo právní jistoty dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku a ohrozila fungování společného systému DPH.[121]

Za tím účelem byl vytvořen vědomostní test, který se skládá z posouzení objektivních okolností a uplatněných opatření na straně daňového subjektu. Struktura tohoto testu poskytuje záruku ochrany poctivých podnikatelů, kteří se i přes veškerou svou obezřetnost mohou účastnit transakcí zatížených podvodem na DPH. Pokud však o podvodném jednání v řetězci nevěděli a ani vědět nemohli, nelze jim ji přičítat k tíži a nárok na odpočet

[119] Rozsudek jménem republiky: 1 Afs 53/2016 - 55. *Http://www.nssoud.cz* [online]. Brno, 15.2.2017 [cit. 2019-03-20]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2016/0053_1Afs_1600055_20170222074144_prevedeno.pdf
[120] Rozsudek jménem republiky: 6 Afs 55/2016 - 70. *Http://www.nssoud.cz* [online]. Brno, 10.5.2017 [cit. 2019-03-20]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2016/0055_6Afs_1600070_20170524091859_prevedeno.pdf
[121] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu): Ve věci C-285/09 - R.* [online]. 2010 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83435&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14408789

jim náleží. Naopak jestliže daňový subjekt o podvodném jednání, jehož se dopustil dodavatel nebo jiný hospodářský subjekt nacházející se výše nebo níže v dodavatelském řetězci, ví, nebo s ohledem na konkrétní okolnosti případu vědět měl a mohl, a přesto neučinil přiměřená opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil, jedná se ve smyslu judikatury ESD o důvod pro odepření jím uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, v oblasti nároku na odpočet daně, jak uvádí např. rozsudek Bonik, body 38 až 40, kde je uvedeno, že v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, pokud nesplnila objektivní kritéria, na kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží“ nebo „poskytnutí služeb“ uskutečněná osobou povinnou k dani. Taktéž osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí podvodu ve vztahu k DPH, musí být pro účely směrnice 2006/112 považována za osobu, která se podílí na tomto daňovém podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdaněných plnění, která uskutečnila na výstupu. Z toho vyplývá, že přiznání nároku na odpočet lze osobě povinné k dani odmítnout pouze za podmínky, že se na základě objektivních okolností prokáže, že tato osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet daně, věděla nebo musela vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí podvodu ve vztahu k DPH, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v řetězci těchto dodání zboží nebo těchto poskytnutí služeb na vstupu nebo na výstupu.[122]

Vnitrostátní orgány a soudy tedy musí odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud se prokáže výše uvedené. V tomto smyslu zní také rozsudek ESD Mecsek-Gabona, bod 54, pokud by soud dospěl k závěru, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a že nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována k zabránění tomuto daňovému úniku, musel by odmítnout její nárok na osvobození od DPH.[123]

[122] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu): Ve věci C-285/11- Bonik EOOD* [online]. 2012 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z:http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126436&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14384668

[123] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu): Ve věci C-273/11- Mecsek-Gabona Kft* [online]. 2012 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z:

Účast daňového subjektu na podvodu na DPH může být i nedbalostní, neboť jak opakovaně uvedl ESD, nárok na odpočet daně může být odmítnut takovému daňovému subjektu, který o podvodu buď věděl (tj. tedy například takové subjekty, které podvod přímo organizovali), nebo alespoň vědět mohl a měl. Je tedy zřejmé, že za spolupachatele musí být považován i takový daňový subjekt, který se na přípravě podvodu nijak nepodílel, ale přehlížel zjevné nestandardnosti, například proto, aby uzavřel pro něj výhodný obchod. Jak uvádí rozsudek Kittel a Recolta, bod 57, v takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Je totiž zcela nepřípustné, aby byly chráněny daňové subjekty, které vědomě napomáhají pachatelům podvodu, byť by to bylo jen tím, že zajistí odbyt pro jimi obchodované zboží.[124]

Požadavek, aby daňový subjekt jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho účasti na daňovém úniku, proto není v rozporu s unijním právem, jak uvádí rozsudek Mecsek-Gabona, bod 48, kde se uvádí, že není v rozporu s unijním právem požadavek, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho účasti na daňovém úniku.[125]

Požadavek dobré víry totiž splňuje taková osoba povinná k dani, která nejen že se aktivně nepodílela na daňovém podvodu, ale ani nevěděla nebo nemohla vědět, že se na tomto podvodu podílí. Vyžaduje se tedy, aby osoba povinná k dani byla poctivá, ale i to, aby v případě potřeby jednala s určitou obezřetností s cílem ujistit se o legalitě uskutečňovaných plnění. Tento druhý požadavek, který lze nazvat povinností rozumné péče, se vysvětluje zvláštní úlohou osoby povinné k dani v systému DPH, v rámci něhož není tato osoba pouze osobou dlužící daň, nýbrž i jejím výběrčím. Řádné fungování tohoto systému tudíž ve značné míře závisí na chování samotných osob povinných k dani,

---

http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83435&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14408789

[124] *KITTEL AND RECOLTA RECYCLING, JUDGMENT OF THE COURT (Third Chamber): In Joined Cases C-439/04 and C-440/04* [online]. 2006, 6 July 2006 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62004CJ0439&lang1=cs&type=TXT&ancre=

[125] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu): Ve věci C-273/11- Mecsek-Gabona Kft* [online]. 2012 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83435&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14408789

jak je mimo jiné uvedeno v bodě 46 stanoviska generálního advokáta ve věci Italmoda, kde se uvádí, že případné odmítnutí nároku plynoucího z šesté směrnice odráží obecnou zásadu, podle které nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému, vnitrostátní správní orgány a soudy takový nárok musí odmítnout přiznat obecně, bez ohledu na to, o jaký nárok v oblasti DPH, jehož se podvod týká, se jedná, tedy včetně nároku na vrácení DPH.[126]

Zásada dobré víry tak umožňuje zajistit spravedlivé rozložení rizika podvodu mezi daňovou správu a osoby povinné k dani, jakož i mezi jednotlivé osoby zúčastněné na daném plnění. Tak jak se uvádí v rozsudku Teleos plc, bod 58, cíl spočívající v předcházení daňovým podvodům zajisté někdy odůvodňuje vyšší požadavky na povinnosti dodavatelů. Nicméně v návaznosti na podvod, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality. Krom toho, místo aby režim, který přenáší veškerou odpovědnost za platbu DPH na dodavatele bez ohledu na to, zda se podílel na podvodu, či nikoli, předcházel daňovému podvodu, nechrání harmonizovaný systém DPH nutně před podvodem a zneužitím ze strany pořizovatele. Pokud by byl pořizovatel vyňat z veškeré odpovědnosti, mohl by totiž být podněcován k tomu, aby neodesílal nebo nepřepravoval zboží z členského státu dodání a nepřiznal ho pro účely DPH v členských státech určení.[127] Uvedenou judikaturu ESD potvrdil při své rozhodovací činnosti také NSS, který uvedl, že nárok na odpočet daně je chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět.[128]

[126] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu): Ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13- Italmoda* [online]. 2014 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=160940&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14389465

[127] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu): Ve věci C-409/04- Teleos plc* [online]. 2007 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=63505&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14415846

[128] Rozsudek jménem republiky: 2 Afs 399/2017 - 60. *Http://www.nssoud.cz* [online]. Brno, 9.8.2018 [cit. 2019-03-20]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2017/0399_2Afs_1700060_20180815071215_20180817090017_prevedeno.pdf

2. krok - objektivní okolnosti

Z judikatury ESD vyplývá, že obecně nelze od každého daňového subjektu, který chce uplatnit nárok na odpočet, požadovat, aby si svého obchodního partnera rozsáhle prověřoval, avšak zvýšenou obezřetnost lze po daňovém subjektu požadovat za existence okolností, které by v běžném daňovém subjektu vzbudily alespoň pochybnosti o tom, zda se účastí na dané obchodní transakci nezapojí do podvodného jednání, tj. za existence tzv. objektivních okolností. Obdobně uvedeno v rozsudku Mahagében pod body 59 - 62, určení opatření, jež lze rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí hlavně na okolnostech uvedeného případu. Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti. Obecně však nemůže daňový orgán vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady. Je totiž na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila.[129]

Důkazní břemeno zůstává na správci daně, který je povinen prokázat existenci objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět, že se pořízením či přijetím daného plnění, účastní plnění, které je součástí úniku na DPH, například v rozsudku Bonik, se pod bodem 43 uvádí, že vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok

[129] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu): Ve věci C-273/11- Mecsek-Gabona Kft* [online]. 2012 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83435&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14408789

představuje, je tedy na příslušných daňových orgánech, aby právně dostačujícím způsobem prokázaly 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 na výstupu.[130]

Předmětné objektivní okolnosti pak nemohou být pouhou odchylkou od běžného způsobu obchodování, ale musí se jednat o indicie, které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu, jak je uvedeno **v** rozsudku Mahagében, bod 60, pokud existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti.[131]

Důkazní povinnost správce daně však nelze chápat v tom smyslu, že je povinen prokázat jakoukoli vazbu daňového subjektu na článek řetězce, který neodvedl DPH. Naopak je třeba dospět k závěru, že při zjištění, že se daňový subjekt účastní podvodu na DPH, je třeba hodnotit ty okolnosti, o nichž daňový subjekt prokazatelně mohl a měl vědět, a které v něm měly vzbudit podezření, že se svým plněním účastní daňového podvodu. Tyto skutečnosti tak primárně vycházejí z okolností obchodní spolupráce daňového subjektu **s** jeho přímým dodavatelem či odběratelem, protože o účasti jiných subjektů v řetězci daňový subjekt nemusí mít žádné povědomí, avšak to nevylučuje, aby správcem daně bylo prokázáno, že daňový subjekt věděl i o dalších skutečnostech v rámci předmětného obchodního řetězce. Nejedná se přitom o posouzení otázky, zda mohl daňový subjekt vědět o tom, že daňový podvod byl spáchán jeho přímým dodavatelem nebo jiným konkrétním článkem v řetězci (resp. kterým konkrétním subjektem nebude odvedena daň), ale zda se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Tedy není nutná vědomost daňového subjektu o podvodném jednání konkrétního

[130] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu): Ve věci C-285/11- Bonik EOOD* [online]. 2012 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z:http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126436&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14384668

[131] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu): Ve věci C-273/11- Mecsek-Gabona Kft* [online]. 2012 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83435&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14408789

článku řetězce, ale postačí existence objektivních okolností, na základě kterých daňový subjekt může nabýt podezření o podvodném charakteru transakce jako celku.[132]

Jak je uvedeno výše, má správce daně dle judikatury ESD zjišťovat, zda daňový subjekt mohl v konkrétním čase dospět k podezření na základě tehdy dostupných objektivních okolností, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na DPH. To znamená, že správce daně musí u konkrétního daňového subjektu zkoumat, zda v době uskutečnění transakce věděl či alespoň mohl a měl vědět o objektivních okolnostech, které mohly ve svém souhrnu vzbudit podezření o podvodném jednání v rámci řetězce. Při svých úvahách musí správce daně vycházet pouze z okolností, které daňový subjekt mohl sám zjistit v dané době. Nelze tedy daňovému subjektu klást k tíži skutečnosti, které nebyl v dané době schopen zjistit (například nepodání daňového přiznání některého z článků řetězce), nebo které nastaly nebo se o nich mohl dozvědět až po ukončení obchodní spolupráce.

Při samotném posuzování objektivních okolností je třeba přihlédnout k prostředí, v jakém se daňový subjekt pohybuje, jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění, obchodním, platebním a záručním podmínkám.[133] Tyto objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které přestože každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří 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 či minimálně vědět mohl.[134] Objektivní okolnosti tedy nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH.[135] Nalezení objektivních okolností je tak podmínkou pro to, aby mohly daňové orgány zkoumat, zda daňový subjekt přijal všechna rozumná opatření, kterými by předešel své účasti na daňovém podvodu, jak uvádí např.rozsudek Mahagében, v bodě 66, kde se uvádí, že články 167, 168 písm. a),

[132] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu): Ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13- Italmoda* [online]. 2014 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=160940&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14389465

[133] *ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY: 1 Afs 26/2012 - 34* [online]. Brno, 2012, 30.5.2012 [cit. 2019-03-21]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0026_1Afs_120_20120614040109_prevedeno.pdf

[134] *ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY: 1 Afs 58/2013 - 34* [online]. Brno, 2013, 31.7.2013 [cit. 2019-03-21]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0058_1Afs_13_20130828103737_prevedeno.pdf

[135] Rozsudek jménem republiky: 1 Afs 53/2016 - 55. *Http://www.nssoud.cz* [online]. Brno, 15.2.2017 [cit. 2019-03-20]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2016/0053_1Afs_1600055_20170222074144_prevedeno.pdf

178 písm. a) a 273 směrnice 2006/112 jsou vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat nárok na odpočet z důvodu, že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, ačkoli hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí 2006/112 k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu.[136]

3. krok - přijatá opatření

Pokud správce daně prokáže, že zkoumaný obchodní řetězec byl zatížen podvodem na DPH a zároveň také prokáže, že daňový subjekt o této skutečnosti věděl nebo mohl a měl vědět, musí být daňový subjekt o této skutečnosti informován a musí mu být dán prostor, aby na tuto skutečnost reagoval a doložil přijetí dostatečných opatření, kterými by se vyhnul účasti na podvodném jednání.[137] Dle judikatury ESD (např. rozsudky Kittel a Recolta, Mahagében a Teleos) totiž není v rozporu s unijním právem požadovat po daňových subjektech, které si nárokují odpočet daně, aby přijaly veškerá opatření, která mohou být po nich s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu rozumně požadována, aby tak zajistily svou neúčast na daňovém podvodu, v rozporu s unijním právem naopak není požadovat, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu.[138]

---

[136] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu): Ve věci C-273/11- Mecsek-Gabona Kft* [online]. 2012 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83435&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14408789

[137] *ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY: 9 Afs 194/2017 - 34* [online]. Brno, 2018, 24.5.2018 [cit. 2019-03-21]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2017/0194_9Afs_1700034_20180529111934_20180529140016_prevedeno.pdf

[138] *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu): Ve věci C-273/11- Mecsek-Gabona Kft* [online]. 2012 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83435&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14408789

Veškerá tato soudní rozhodnutí požadují po daňových subjektech určitou obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích, na základě kterých je pak možné hodnotit, zda daňový subjekt jednal v dobré víře, či nikoliv. Konkrétní požadavky na množství, formu a obsah samotných opatření, která by měl daňový subjekt přijmout, vždy záleží na okolnostech každého jednotlivého případu. Čím výraznější existují v konkrétním případě náznaky popř. nestandardnosti, které by mohly vzbudit podezření, že může dojít nebo došlo k nesrovnalostem nebo podvodu, o to vyšší míru obezřetnosti je možné požadovat od daňového subjektu a klást tak na něj vyšší požadavky na rozsah a kvalitu jím učiněných opatření, zejména aby si zjistil informace o dodavateli, u něhož plánuje nakoupit zboží či služby, aby si zjistil jeho věrohodnost. Daňovým subjektem přijatá opatření přitom nemusí nezbytně odhalit podvodné jednání v řetězci. Budou spíše směřovat k ověření spolehlivosti dodavatele a k zajištění standardního průběhu plnění. Tvrzení a prokázání přijatých opatření je plně v rukách daňového subjektu, jedná se o právo daňového subjektu, nikoliv povinnost, a proto může zůstat zcela nečinný a svého práva nevyužít. Povinností správce daně proto není vyhledávání určitých opatření namísto daňového subjektu, viz rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017 – 34: „Pokud správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH a daňový subjekt k tomu žádnou kvalifikovanou obranu nenabídne, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt domýšlel všechna myslitelná tvrzení či možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádal. Stejně tak po něm nelze požadovat, aby opakovaně vyvracel pouhá nesouhlasná tvrzení daňového subjektu s jeho zjištěními, nejsou-li žádným způsobem podložena, zejména nejsou-li předloženy či navrženy takové důkazy, které by mohly rozumně vést k jejich prokázání“[139].

Pokud daňový subjekt nepřijme vůbec žádná opatření nebo přijme pouze taková opatření, která svou povahou nejsou schopna reálně předejít a zabránit účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, popřípadě tato opatření nejsou ze strany daňového subjektu bezvýhradně a prokazatelně dodržována, musí být daňový subjekt v takové situaci považován za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V daném případě totiž osoba povinná

[139] *ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY: 9 Afs 194/2017 - 34* [online]. Brno, 2018, 24.5.2018 [cit. 2019-03-21]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2017/0194_9Afs_1700034_20180529111934_20180529140016_prevedeno.pdf

k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem, jak uvádí rozsudek Kittel a Recolta, body 55 až 59, pokud daňový orgán konstatuje, že nárok na odpočet byl uplatněn podvodně, je oprávněn požadovat vrácení odpočtených částek se zpětným účinkem a je věcí vnitrostátního soudu, aby odmítl přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že tento nárok je uplatňován podvodně. Stejně tak osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Mimoto, tím, že takový výklad ztěžuje podvodná plnění, jim může i zabránit. Je tedy věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet daně, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Za takových okolností jsou daňové orgány legitimně oprávněny nárok na odpočet daně nepřiznat.[140]

[140] *KITTEL AND RECOLTA RECYCLING, JUDGMENT OF THE COURT (Third Chamber): In Joined Cases C-439/04 and C-440/04* [online]. 2006, 6 July 2006 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62004CJ0439&lang1=cs&type=TXT&ancre=

5 Vlastní práce

Autorka práce v rámci výkonu svého povolání pracovala na odhalení daňového podvodu na dani z přidané hodnoty se škodou v neodvedené dani v řádech desítek milionů Kč. Tento konkrétní případ je dále popsán v anonymizované formě.

V úvodu vlastní práce autorka nejprve charakterizuje vybraný řetězový obchod, který dále podrobí testu na daňový podvod tak, jak ho charakterizuje judikatura ESD. Dále bude popsán postup, jakým byl odhalen podvod na dani z přidané hodnoty a vyhodnocení řešení tohoto konkrétního případu.

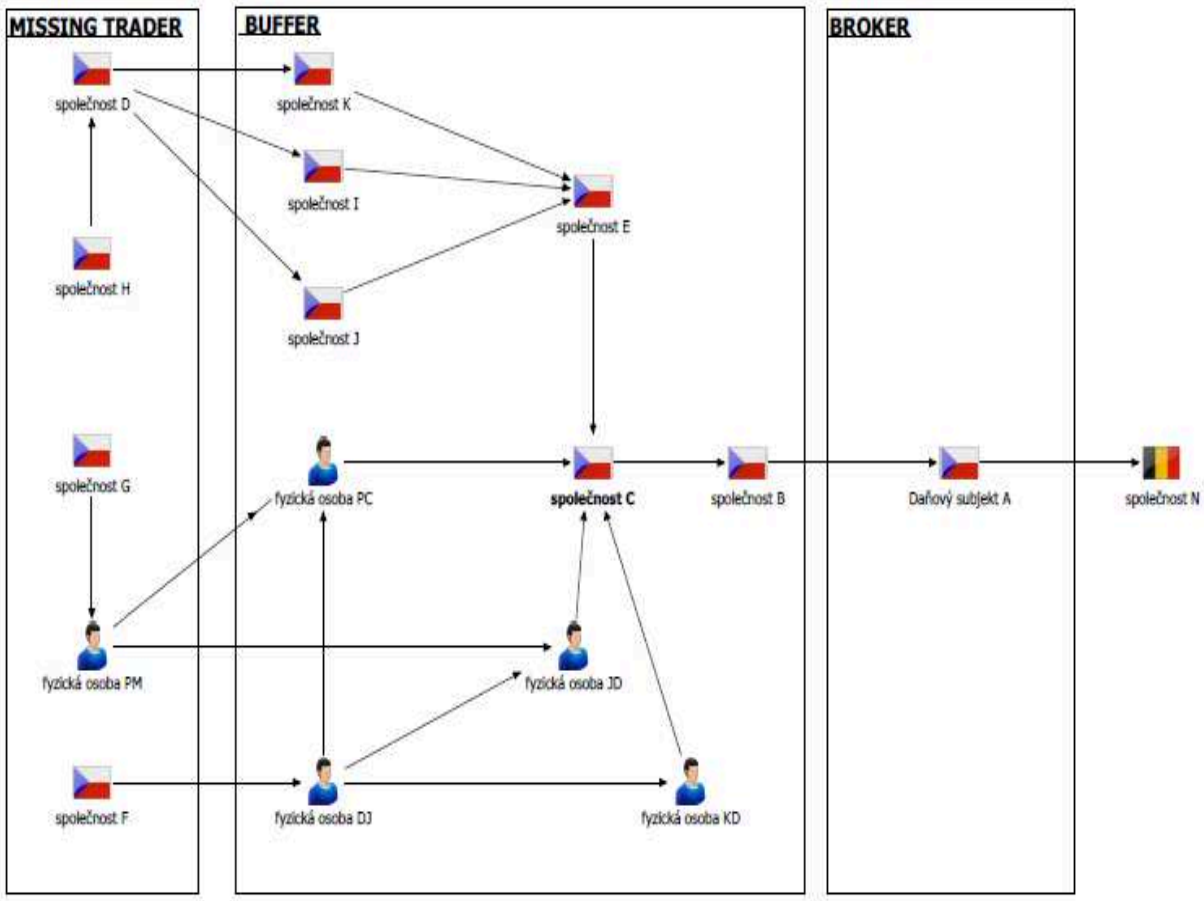
V následující části se práce bude věnovat nástroji boje s daňovými úniky, kterými disponuje finanční správa ČR a zhodnocení, proč v tomto konkrétním případě nebyly tyto nástroje účinné.

V závěrečné části bude vytvořen vlastní návrh takových opatření, která eliminují daňové podvody na dani z přidané hodnoty.

5.1 Popis praktického případu řetězového podvodu

Řetězový podvod na dani z přidané hodnoty musí splňovat vždy určité náležitosti, aby se dalo hovořit o podvodu na DPH tak, jak je vysvětleno výše. V tomto konkrétním případě šlo o řetězec plátců, kteří obchodovali s materiálem s obsahem drahých kovů - stříbrný granulát a platinové desky (dále jen souhrnně „MODK“). V řetězci bylo zapojeno 15 subjektů z ČR a jedna z JČS. Na grafu číslo 1 je uvedena celá struktura jednoho zdaňovacího období tohoto konkrétního řetězce, včetně postavení jednotlivých článků řetězce. Pro přehlednost jsou jednotlivé společnosti a fyzické osoby rozlišeny písmeny abecedy, kdy písmeno A má daňový subjekt, který v tomto konkrétním případě je v pozici prověřovaného subjektu.

Graf 1: praktický příklad řetězového podvodu na DPH



Zdroj: vlastní zpracování na základě vlastních zkušeností z daňového řízení, zpracováno programem IBM i2 Analyst's Notebook

Obchody, které byly podrobeny zkoumání mezi jednotlivými články řetězce, spočívaly v přeprodeji MODK v rámci tuzemska, a poté bylo MODK následně daňovým subjektem A dodáno do JČS, čímž vznikl daňovému subjektu A v prověřovaných pěti zdaňovacích obdobích nárok na odpočet DPH v řádech desítek milionů Kč.

Daňový subjekt A nakupoval veškeré prověřované zboží vždy od dodavatele B. Za pět měsíců trvání těchto obchodů nakoupil zboží v řádech stovek miliónů Kč. Z takto přijatých plnění si daňový subjekt A nárokoval odpočet daně ve svých daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období v hodnotě cca 70 mil. Kč.

Nejprve autorka ověřila, zda jsou splněny formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 73 zákon o DPH. Daňový subjekt A předložil veškeré daňové doklady, které splňovaly náležitosti dané zákonem o DPH v § 28 a následujících. Tímto daňový subjekt A **splnil formální podmínky nároku na odpočet daně.**

Dále autorka ověřila, zda byly splněny i hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně. To znamená, zda daňový subjekt A zdanitelná plnění přijal tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech a tato plnění následně využil v rámci své ekonomické činnosti.

Daňový subjekt A ke každé jednotlivé dodávce zboží doložil listinou dokumentaci a další doklady prokazující faktické přijetí deklarovaného zboží a jeho následný prodej zahraničním odběratelům. Listinné důkazy prokazovaly, že daňový subjekt A **splnil také hmotněprávní podmínky** pro přiznání nároku na odpočet daně.

Protože byly splněny formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, může být nárok na odpočet daně odmítnut jen v případě, že bude prokázáno, že plátce daně věděl nebo mohl vědět, že je součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem tak, jak uvádí judikatura ESD.

Z těchto důvodů autorka práce dále ověřovala, zda byly naplněny podmínky pro vyloučení uplatněného nároku na odpočet daně daňovým subjektem A z pohledu podvodu na DPH. Autorka práce ověřovala, zda byly naplněny podmínky pro neuznání nároku na odpočet DPH, tak jak uvádí judikatura ESD. Řetězový podvod byl podroben třístupňovému testu:

1. Existence daňového podvodu.
2. Existence objektivních okolností svědčících o vědomosti daňového subjektu A o podvodném jednání.
3. Přijetí odpovídajících opatření ze strany daňového subjektu A, která po něm mohla být v dané věci vyžadována a jeho dobrou víru.

1. Existence daňového podvodu

Výhradním dodavatelem MODK daňového subjektu A byla vždy společnost B. Tato společnost odebírala zboží vždy od dodavatele C. Řetězec ostatních společností předcházejících společnosti C, již vykazoval velkou míru rozvětvenosti, tak jak je výše uvedeno v grafu č. 1.

Bylo proto nutné ověřit, zda byly transakce prováděné v rámci zjištěných obchodních řetězců zasaženy daňovým podvodem. To znamená, zda byla ve výše uvedeném obchodním řetězci identifikována chybějící daň, protože jedním z definičních znaků daňového podvodu je dle ustálené judikatury ESD a NSS chybějící daň. A dále, zda

v obchodních řetězcích docházelo k nestandardnostem v rámci obchodních transakcí, protože to je další z podmínek pro konstatování daňového podvodu.

- **Chybějící daň**

Jak je popsáno výše, podvodem na DPH se rozumí situace, kdy jeden z účastníků obchodního řetězce neodvede daň, avšak další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice č. 2006/112/ES, protože uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

Subjekt, který neodvádí státu daň nebo u něj nelze tuto skutečnost ověřit, je nazýván jako *„missing trader“*. V ověřovaném řetězci se jedná se o společnosti či fyzické osoby, které buďto za šetřená období nepodaly daňová přiznání, nebo je sice podaly, avšak prověřovaná plnění nepřiznaly, a pokud přiznaly, tak neuhradily z těchto obchodních transakcí vyplývající daňovou povinnost. Další skupinu v prověřovaném řetězci tvoří společnosti, u nichž se předmětné skutečnosti nepodařilo ověřit, protože byly nekontaktní. Právě nekontaktnost subjektu a s ní spojená nemožnost řádného prověření jím vykázané daňové povinnosti představuje typický případ chybějící daně, potažmo daňového podvodu. Z důkazů získaných v průběhu prováděného šetření vyplynulo, že ve zmapovaném řetězci, ve kterém vystupoval také daňový subjekt A, byla nalezena chybějící daň.

Konkrétně byla chybějící daň detekována u společnosti D, která je dle zjištěných informací nekontaktní, sídlo společnosti D je na virtuální adrese, (tzn., že se tam nezdržuje nikdo ze společnosti D, nemají zde kancelář ani zde není vykonávána žádná ekonomická činnost společnosti D). Jednatel společnosti je cizí státní příslušník, který nemá od roku 2005 povolen pobyt na území ČR, jednatel společnosti nemá dispoziční právo k bankovnímu účtu. Dispoziční právo k bankovnímu účtu má pouze fyzická osoba, která dle zjištění nemá se společností D nic společného, avšak veškeré přijaté platby na tomto bankovním účtu jsou okamžitě po připsání na tento bankovní účet vybírány touto fyzickou osobou v hotovosti. Dále bylo zjištěno, že společnost D má u správce daně velké nedoplatky na dani, které nehradí a se správcem daně nekomunikuje.

Dále byla chybějící daň nalezena u společnosti F, která je nekontaktní, sídlo společnosti F je na virtuální adrese. Společnost F nezveřejnila svůj bankovní účet, nepodává daňová přiznání. Dále bylo zjištěno, že společnost F má u správce daně velké nedoplatky na dani, které nehradí a se správcem daně nekomunikuje.

Chybějící daň byla také detekována u společnosti G, u které bylo taktéž zjištěno, že je nekontaktní, sídlo společnosti G je na virtuální adrese. Společnost G má u správce daně velké nedoplatky na dani, které nehradí a se správcem daně nekomunikuje.

Další chybějící daň byla detekována u společnosti H, u které bylo rovněž zjištěno, že je nekontaktní, sídlo společnosti H je na virtuální adrese. Společnost H má u správce daně vysoké nedoplatky na dani, které nehradí a se správcem daně nekomunikuje.

Poslední chybějící daň v tomto obchodním řetězci byla detekována u fyzické osoby PM u které bylo rovněž zjištěno, že je nekontaktní, bydliště fyzické osoby PM je na magistrátě města. Správce daně u něj eviduje vysoké nedoplatky na dani, které nehradí a se správcem daně nekomunikuje.

Uvedené subjekty se po uskutečnění šetřených obchodů staly nespolehlivými plátci, případně později pak nespolehlivými osobami. Žádná z uvedených společností nezveřejnila ve sbírce listin obchodního rejstříku účetní závěrky za šetřená zdaňovací období. Společnosti F a G nepodaly za šetřená zdaňovací období daňová přiznání. Z toho vyplývá, že obchodní transakce v rámci řetězců, jejichž součástí byl také daňový subjekt A, nepřiznaly. Nepodání daňového přiznání tak lze podřadit pod pojem chybějící daň ve smyslu judikatury ESD.

Společnost D, společnost H a fyzická osoba PM sice daňové přiznání podaly, avšak následně vyměřenou daňovou povinnost neuhradily. Rovněž tyto skutečnosti lze vztáhnout pod pojem chybějící daň.

Jak plyne z výše uvedeného, všechny subjekty, u nichž byla detekována chybějící daň, se staly nekontaktními a se správcem daně přestaly komunikovat. Tímto bylo znemožněno úplné rozkrytí jednotlivých obchodních řetězců, tj. zmapování cesty zboží od jeho výrobce po konečného odběratele. **Lze tedy uzavřít, že v jednotlivých obchodních řetězcích, v kterých byl daňový subjekt A součástí, byla nalezena chybějící daň ve smyslu ustálené judikatury ESD.**

- **Nestandardnosti šetřených transakcí**

V této souvislosti je třeba uvést, že existence daňového podvodu není konstatována pouze s ohledem na chybějící daň, ale současně je nutné zjišťovat také nestandardnosti

v obchodním řetězci. Proto bylo dále ověřováno, zda ověřované transakce vykazují nestandardní znaky, z nichž by vyplynulo, že jejich účelem je narušení neutrality daně a získání daňové výhody.

- Rozsáhlost obchodních řetězců

Jak již bylo uvedeno výše, vzhledem k nekontaktnosti jednotlivých subjektů zapojených do obchodních transakcí, nebylo možné zmapovat obchodní řetězec v kompletní podobě. Avšak i z těch částí řetězce, které se podařilo rozkrýt, lze prokázat nestandardnost spočívající v samotném způsobu obchodování. Již při pouhém pohledu na grafické znázornění řetězce je evidentní, že zboží bylo přeprodáváno přes velké množství tuzemských subjektů. Přitom čím více subjektu v obchodním řetězci figuruje, tím méně jsou dané transakce pro každého z nich výhodné. Snahou každého ekonomicky smýšlejícího subjektu by tak měl být nákup zboží přímo od jeho výrobce, případně, aby mezi výrobcem zboží a přímým dodavatelem subjektu figurovalo co nejméně „mezičlánků“, prostřednictvím kterých by docházelo k navyšování kupní ceny. V daném případě se před dodavatelem zboží (společnost B) a daňovým subjektem A, jakožto konečným odběratelem zboží v tuzemsku, nachází až pět dalších společností, mezi kterými bylo zboží přeprodáváno ihned po jeho přijetí (obvykle v rámci 1-2 dnů). Skutečnost, že je zboží přeprodáváno mezi mnoha subjekty, sama o sobě k přijetí závěru o daňovém podvodu nepostačuje. Rozvětvenost obchodních řetězců a množství jednotlivých mezičlánků je však jeden z typických znaků tzv. řetězových daňových podvodů.

- Propojenost

Dále byla v prověřovaném řetězci ověřována vzájemná propojenost jednotlivých článků v řetězcích. Bylo zjištěno, že fyzická osoba JD a KD jsou bratři. Jejich bratranec je MD, jednatel společnosti C. Manžel sestřenice fyzické osoby JD je fyzická osoba PC. Fyzická osoba DJ je bývalý tchán fyzické osoby JD. LD (jednatel společnosti E) byl nevlastní bratranec MD, jednatele daňového subjektu C. Z tohoto plyne, že mezi společnostmi E a C a fyzickou osobou JD, KD, DJ, PC jsou příbuzenské vztahy a tyto subjekty tak jsou vzájemně propojeny.

Dále společnosti I, J a K byly propojeny osobou jednatele a společníka. Předsedou představenstva společnosti L byl FZ, který na základě plné moci zastupoval všechny

tyto společnosti. Společnosti L, I, J a K měly v dané době také stejné sídlo. I když společnost L v šetřených transakcích formálně nevystupovala, byla jejich zprostředkovatelem pro trojici uvedených vzájemně propojených společností.

Fyzická osoba JD vystupovala v předmětných řetězcích jednak jako fyzická osoba a jednak jako jednatel společnosti M, společnost M byla v jiném zdaňovacím období, než které je demonstrováno na grafu. Adresa provozovny společnosti C a fyzické osoby JD byla totožná.

Z výše uvedeného je zřejmé, že v šetřených obchodních řetězcích vystupovaly skupiny vzájemně propojených subjektů, jejichž jednotliví členové mezi sebou zboží předprodávali. Tento způsob obchodování postrádá ekonomické opodstatnění a nelze je proto považovat za standardní. Personální propojenost mezi jednotlivými články obchodního řetězce je jedním z významných znaků, na základě kterých lze o existenci daňového podvodu uvažovat.

- Účelovost

Další nestandardnost spočívala ve zjištění, že mnoho ze subjektů zainteresovaných v šetřených obchodních řetězcích po uskutečnění daných transakcí utlumilo svou činnost, byli označeny za nespolehlivé plátce či nespolehlivé osoby, kdy jim poté byla zrušena registrace k DPH, a některé z těchto společností vstoupily do likvidace a byly vymazány z obchodního rejstříku úplně. Tyto skutečnosti korespondují s tím, že zapojení těchto společností v řetězcích bylo čistě účelové, a to s cílem znesnadnění zmapování toku zboží a zakrytí podvodného jednání. O účelovosti vytvořených řetězců svědčil také fakt, že mnoho těchto subjektů se obchodování s MODK před svým zapojením do předmětných obchodů nikdy nezabývalo, jednalo se o daňový subjekt A, fyzickou osobu PC, společnost M a fyzickou osobu KD.

- Komodita

Nestandardností byl také předmět činnosti v prošetřovaných obchodních transakcích a to MODK. Tato komodita je z hlediska zasažení daňovým podvodem považována za rizikovou, jak již několikrát judikoval i NSS.

- Platby v hotovosti

Mezi některými články výše uvedeného obchodního řetězce bylo za zboží placeno v hotovosti. S ohledem na výši kupní ceny v rámci jednotlivých dodávek zboží (jednalo se o stovky tisíc Kč za jednu dodávku, v souhrnu pak šlo o obchody v řádu několika miliónů Kč za jednotlivá zdaňovací období) se hotovostní platby považují za nestandardní.

Z informací, které autorka získala v průběhu šetření řetězce, vyšlo najevo, že subjektům zapojeným v řetězcích bylo zboží placeno po částech tak, aby nedošlo k překročení limitní hodnoty stanovené zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. K tomuto postupu se vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 15. 02. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58 takto: „*Takový postup vzbuzuje pochybnosti o souladu s účelem a smyslem zákona o omezení plateb v hotovosti, kterým je omezit daňové úniky, racionalizovat a optimalizovat peněžní hotovostní oběh, zvýšit bezpečnost zúčastněných subjektů a působit proti legalizaci výnosů z trestné činnosti.*“ Ve stejném rozsudku dospěl NSS k závěru, že *placení milionové částky v hotovosti v několika splátkách pohybujících se v blízkosti limitu stanoveného zákonem o omezení plateb v hotovosti je objektivní okolností.* Dále také v rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 05. 2018, č. j. 51 Af 21/2017-36, dle kterého *hotovostní úhrada v případě, kdy DS i dodavatel disponují bankovními účty, není standardním jednáním.*
Hotovostní platby jsou používány proto, aby došlo k zakrytí skutečného toku peněz, protože hotovostní placení, na rozdíl např. od bankovního převodu, který za sebou zanechává „papírovou stopu“ vytvořenou nezávislou třetí osobou (bankou), lze velmi snadno fingovat, dohodnou-li se na tom účastníci transakce. Hotovostní úhrada není přímo v rozporu se zákonem, ale jde o jednu z indicií, které ve spojení s dalšími dokazují nestandardní a nevěrohodný způsob uskutečňování obchodních transakcí. A proto lze shrnout, že přijímání plateb v hotovosti je jedním ze zcela typických průvodních jevů podvodu na DPH. Hotovostní formu úhrady používaly společnosti I, J, K, F a dále fyzické osoby KD, DJ, PM.

- Další skutečnosti

V průběhu ověřování obchodního řetězce vyšlo najevo, že fyzická osoba PM předložila u svého místně příslušného správce daně čestné prohlášení, dle kterého byla ovládána

bratry fyzickými osobami JD a KD, kteří za něj vystavovali formální doklady, přičemž fyzická osoba PM do styku se svými deklarovanými dodavateli zboží nikdy nepřišla. Z uvedeného je evidentní, že fyzická osoba PM zastávala v řetězci subjektů roli tzv. bílého koně, tedy nastrčené osoby, jež však neměla na průběh transakcí žádný skutečný vliv. Opět se jedná o jeden z typických znaků daňového podvodu.

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že ve zkoumaném obchodním řetězci došlo k narušení neutrality daně. Dále z těchto skutečností plyne, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku. Dále z toho lze dovodit, že společnosti figurující v předmětných řetězcích se nejeví jako standardní podnikatelé. Z těchto skutečností učinila autorka práce závěr, že veškeré výše uvedené důkazy ve svém celku prokazují, že předmětné obchodní transakce daňového subjektu A byly zatíženy podvodem na DPH.

2. **Existence objektivních okolností**

Autorka práce prokázala, že předmětný řetězec plátců je zatížen podvodem na DPH včetně chybějící daně. Tato skutečnost ovšem ještě neznamená, že daňovému subjektu A nebude uznán nárok na odpočet daně z podvodem zasažených transakcí. Jak je uvedeno výše, je potřeba ještě posoudit, zda daňový subjekt A o daňovém podvodu věděl, případně s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem případu vědět mohl a měl.

V tuto chvíli nastává ta nejtěžší část prokazování každého řetězového podvodu na DPH, protože existenci objektivních okolností prokazuje správce daně. Podle judikatury ESD se jedná o jednotlivé indicie, které ve svém souhrnu vzbuzují objektivní podezření o existenci daňového podvodu. Po daňovém subjektu je možné vyžadovat zvýšenou obezřetnost až ve chvíli, kdy jsou známé takové okolnosti, které vzbuzují podezření o existenci daňového podvodu. Tuto obezřetnost je pak možné vyžadovat i ve vztahu k důslednému prověřování obchodních partnerů.

Jak vyplývá z výše popsané posloupnosti jednotlivých kroků při posuzování daňových podvodů, nejprve je nutné posoudit, zda daňový subjekt měl a mohl mít o daňovém podvodu povědomí a až následně ve vazbě na tyto objektivní okolnosti zhodnotit jím učiněná opatření. Jinými slovy, čím větší nestandardnosti, o nichž daňový subjekt věděl, jsou v prošetřovaných plněních dány, tím rozsáhlejší opatření po něm mohou

být vyžadována. Po konstatování existence daňového podvodu je tak třeba vyhodnotit, zda daňový subjekt A měl indicie, na základě kterých mu mohly o zasažení obchodních transakcí daňovým podvodem vzniknout pochybnosti. Nalezení takových objektivních okolností je podmínkou pro zkoumání, zda daňový subjekt A přijal všechna rozumná opatření, kterými by své účasti na daňovém podvodu předešel. Dále uvedené okolnosti autorka práce ověřovala ve vztahu k obezřetnosti daňového subjektu A:

- Za okolnost odůvodňující požadavek zvýšené míry obezřetnosti lze označit skutečnost, že daňový subjekt A vstupoval do pro něj nového obchodního odvětví, kdy předmětem obchodování mělo být zboží, které lze ve vztahu k daňovým podvodům označit za rizikové. Daňový subjekt A neměl v tomto směru s obchodováním žádné zkušenosti, přesto ihned od počátku této nové činnosti uzavíral obchody v řádech miliónů Kč.

- Školení zaměstnanců daňového subjektu A uskutečňoval podle informací daňového subjektu pouze jednatel společnosti B. Daňový subjekt A si tyto informace ověřoval pouze z internetových zdrojů. Školení podle informací daňového subjektu A probíhalo zejména v začátcích obchodování s MODK, to je v srpnu 2014. Faktura za školení však byla vystavena až 3. 2. 2015, to znamená v době, kdy obchodování již skončilo a bylo prověřováno. Rozsah předaných informací nebyl doložen žádnými podklady, které by daňovému subjektu A předal školitel, to je jednatel společnosti B.

  Autorce práce z těchto informací vyplynulo, že daňový subjekt A neprovedl žádné relevantní ověření informací předaných jednatelem společnosti B, neověřoval si jeho informace u žádné osoby či instituce, která se obchodováním s MODK zabývá. Daňový subjekt A se spolehl pouze na jeden zdroj informací, neprovedl ověření jeho relevantnosti, a to za situace, kdy začal obchodování s novou komoditou ve vysokých hodnotách. Taková důvěřivost je velmi neobvyklá, a to zejména v případě, kdy daňový subjekt A, jak sám tvrdí, věděl, že se jedná o rizikový typ komodity často zasažené daňovými podvody.

- Daňový subjekt A uvedl, že si ověřoval obchodní partnery z veřejně dostupných informací. Daňový subjekt A ve svých podáních mimo jiné uvedl,

že bylo provedeno ověření i společnosti C. Daňový subjekt A dále uvedl, že společnost B i C nechal prověřit daňovému poradci PM, písemné výstupy z tohoto prověření však nemá k dispozici. Daňový poradce PM uvedl, že ho o prověření důvěryhodnosti společnosti požádal jednatel společnosti B. Z veřejně dostupných zdrojů provedl prověření a nezjistil žádné riziko pro obchodování s touto firmou. Ovšem z veřejně dostupných zdrojů bylo v době zahájení obchodování známo, že společnost C vznikla v roce 2013 a že za rok 2013 vykázala společnost obrat z prodeje zboží 408 tis. Kč, hospodářský výsledek byla ztráta 193 tis. Kč.

Autorka práce z těchto informací prokázala, že daňový subjekt A neuvádí pravdu, když tvrdí, že společnost C obchoduje v oblasti vzácných kovů již mnoho let (firma vznikla v druhé polovině roku 2013). Informace z veřejně dostupných zdrojů o ekonomické situaci společnosti C tak nemohly být bez dalšího ověřování zárukou toho, že společnost C je schopná dostát svým závazkům a dodávat MODK v hodnotě stovek mil. Kč, když její obrat za poslední a současně první zdaňovací období nedosahoval ani 0,5 mil. Kč. Závěry o spolehlivosti společnosti C lze považovat za účelové a ničím nedoložené.

- Daňový subjekt A předložil vnitřní předpis „Postup práce – dodávky stříbra a dalších kovů pro společnost N“ - obsahem této písemnosti však není popis interní kontroly zboží, např. převažování, kontrola ryzosti, skladová evidence apod. Jednalo se pouze o kontrolu údajů na listinách, nikoliv faktické ověřování skutečně nakoupeného a prodávaného MODK.

  Autorce práce z těchto informací vyplynulo, že daňový subjekt A neměl stanovena pravidla pro vlastní fyzické přebírání a předávání zboží (ověření jeho množství a kvality), což je v případě zboží s velkou hodnotou (MODK) velmi neobvyklé, a to zejména v případě, kdy daňový subjekt, jak sám tvrdí, věděl, že se jedná o rizikový typ komodity často zasažený daňovými podvody. V souvislosti s dalšími zjištěními, proto lze toto opatření daňového subjektu považovat pouze za formální.

- Daňový subjekt A doložil zajištění splnění závazků dodavatele společnosti B uzavřenou bianco směnkou, kterou avaloval jednatel společnosti B, jako fyzická osoba, protože společnost B neměla na takovou směnku dostatečný majetek. Z vyjádření daňového subjektu A však vyplynulo, že majetek jednatele společnosti B nijak neprověřoval a byl si vědom, že jeho majetek je pro zajištění nedostatečný, lépe řečeno spolehl se na váhu směnky, jako zajišťovacího instrumentu.

  Autorce práce z těchto zjištění vyplynulo, že daňový subjekt A neměl ošetřenu situaci pro případ, kdy by dodavatel B nemohl splnit své závazky. Daňový subjekt A se pouze snažil navodit dojem, že vymahatelnost potenciálních závazků má ošetřeno, což vyplynulo z toho, že majetek společnosti B a jednatele společnosti B byl nedostatečný a daňový subjekt A směnku vrátil, aniž by ji uplatnil. Důvěra daňového subjektu A vůči dodavateli (společnosti B) nového typu komodity, a to komodity rizikové a ve vysokých objemech, kdy dodávky byly plně hrazeny před dodáním zboží a nebyla prověřována ryzost ani množství dodávaného zboží, je vysoce neobvyklá. Argumentace daňového subjektu A tím, že tato důvěra byla kryta předmětnou směnkou v kontextu výše uvedených skutečností, svědčí o tom, že směnka byla vydána s jediným cílem, a to za účelem navození dojmu, že se daňový subjekt A snažil být v rámci obchodů s rizikovou komoditou obezřetný, fakticky však nemohla zajišťovací funkci plnit. Nestandardní vztahy daňového subjektu A a jeho jediného dodavatele společnosti B jsou zřejmé i z toho, že daňový subjekt A upustil od vymáhání úroku z částky zadržovaného odpočtu DPH, který dodavateli podle dohody účtoval.

- Dodávky MODK daňový subjekt A uskutečňoval pro dva odběratele, z nichž jeden byl společností B daňovému subjektu A doporučen a druhý byl společnosti B prokazatelně znám již při zahájení obchodování (doporučen však podle tvrzení daňového subjektu nebyl, daňový subjekt A ho vyhledal podle svého tvrzení sám). Výše marže u obchodů s MODK byla stanovena na základě informace od dodavatele B již na úvodním jednání.

Autorka práce z těchto informací prokazuje, že osoba odběratele, ale i výše nákupní a prodejní ceny (viz předem domluvená marže), byla stanovena dodavatelem B, taková situace se jeví jako nestandartní v běžných obchodních vztazích.

- Daňový subjekt A téměř ve všech svých podáních a vyjádřeních uvedl, že před započetím obchodování informoval o svém záměru zahájit obchody s MODK svého místně příslušného správce daně. Ze záznamu z tohoto jednání vyplynulo, že daňový subjekt A informoval správce daně zcela obecně a dále, že se správcem daně hovořil o vývozech kovového odpadu pro separaci drahých kovů. Tvrzení daňového subjektu A o tom, že správce daně byl informován již před započetím obchodování daňového subjektu s novou – rizikovou komoditou bylo pouze účelové, navíc informace byly velice obecné a nepřesné.

  Autorka práce v souvislostech snahu daňového subjektu A o informování správce daně považuje za účelovou, takovou, která má navodit zdání, že daňový subjekt A postupoval řádně a na základě instrukcí správce daně. Není obvyklé, aby daňový subjekt A informoval správce daně o svém záměru rozšířit svou činnost. Jestliže daňový subjekt A uznal za vhodné takovou informaci správci daně poskytnout pro to, aby mu nevznikaly pochybnosti o vykazovaných údajích, jejichž výše má být vstupem do nového oboru výrazně ovlivněna, musely by být tyto informace pravdivé a vypovídající. Poskytnuté informace však byly pouze velice obecného rázu a nepřesné.

- Daňový subjekt A dále dokládal, že pojistil svého odběratele, společnost N, u pojišťovny. Z listin, které daňový subjekt A k doložení tohoto pojištění předložil, vyplynulo, že společnost N byla pojištěna v období od 1. 11. 2014 do 2. 12. 2014. Daňový subjekt A se společností N realizoval v měsíci říjnu 2014 obchody v řádu několika desítek milionů Kč. Přes tuto skutečnost s účinností od 1. 11. 2014 tohoto odběratele pojistil a to pouze na jeden měsíc. V souvislostech s výše uvedenými zjištěními lze pojištění odběratele N považovat pouze za účelové. Počátek pojištění spadá do období, ve kterém daňový subjekt A započal s aktivním vytvářením formálních úkonů, které měly dokládat jeho dobrou víru a obezřetnost při obchodování s MODK.

Pojištění, které je provedeno cca měsíc po započetí obchodování (a pouze na měsíc), v době kdy již pojišťovaný odběratel řádně uhradil několik dodávek v řádu desítek milionů Kč, v době, kdy jsou prováděna i další formální opatření, je pojištěním účelovým a neobvyklým, které nemělo žádné řádné opodstatnění.

- Doprava zboží a přebírání zboží probíhalo v úzké součinnosti se společností B, kdy dopravu zboží zajišťovala pro daňový subjekt společnost B. Zaměstnanec daňového subjektu A se účastnil v několika případech i přebírání zboží u dodavatele společnosti B, to je u společnosti C. Předání zboží společnosti N se účastnil jak zaměstnanec společnosti B, tak i zaměstnanec daňového subjektu A.

  Autorce práce z těchto informací vyplynulo, že veškeré obchodní transakce od nákupu až po prodej byly v přímém spojení s dodavatelem společnosti B. Jinak řečeno, veškeré obchodní transakce byly ovládány společností B, bez jakéhokoliv vlivu daňového subjektu A. V souvislosti s výše zjištěnými informacemi lze považovat veškeré obchodní transakce za přinejmenším neobezřetnou a zcela závislé na svém dodavateli společnosti B.

- Daňový subjekt A uvedl, že původ zboží mu byl znám, že ho odvozoval z typických znaků rafinérií uvedených na obalech zboží a spolehlivých dodavatelů společnosti C, kdy se jedná o dodávky de facto od příbuzných, a proto byl původ zboží tedy jistý. Daňový subjekt A také uvedl, že ve věci ověření typických znaků rafinérií (pečetě, pytle) se spolehl na tvrzení svého dodavatele společnosti B a nijak ho u jiných subjektů neověřoval. Dále se spolehl se i na to, že dodávky nebyly zpochybněny odběrateli.

  Autorce práce z výše uvedeného vyplynulo, že pokud se daňový subjekt A spolehl pouze na informace svého dodavatele společnosti B a odběratele společnosti N aniž si ji ověřil u nezávislého subjektu, nepostupoval obezřetně a s dobrou vírou. Z této skutečnosti lze dovodit, že daňový subjekt A vědět mohl a měl, že původ zboží může být problematický.

- Daňový subjekt A uvedl, že kvalitu dodávek ověřoval až jeho odběratel (společnost N), na jehož posouzení se spolehl.

Autorka práce k tomu uvádí, že daňový subjekt A neměl stanovena pravidla pro vlastní ověření množství a kvality zboží, což je v případě zboží s velkou hodnotou (MODK) velmi neobvyklé, a to zejména v případě, kdy daňový subjekt A, jak sám tvrdil, věděl, že se jedná o rizikový typ komodity často zasažený daňovými podvody.

Ze souhrnu výše uvedených informací a zjištění vyplývá, že daňový subjekt A realizoval dodávky MODK v naprosté závislosti na dodavateli MODK společnosti B a jejím jednateli a odběrateli MODK (společnosti N), kterého mu doporučil jediný dodavatel společnost B. Daňový subjekt A vstoupil do obchodů s MODK, kdy zákonitosti obchodování s MODK pro něho byly z dřívější činnosti neznámé a přesto se spolehl pouze na informace od svého dodavatele společnosti B. Teprve poté, co byl u jiné společnosti, která měla také jediného dodavatele společnost B zahájen úkon k prověření daňové povinnosti na DPH, o kterém daňový subjekt A prokazatelně věděl a věděl i to, že prověřování bylo zahájeno v říjnu 2014, jak je zřejmé z podání učiněného daňovým subjektem A, začal daňový subjekt A realizovat formální kroky k tomu, aby navodil dojem, že přijal veškerá opatření k tomu, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu.

Veškerá doložitelná konkrétní opatření daňového subjektu A, jako např. konkrétní informování správce daně, informování bank, pojištění odběratele, fotografie předávaného zboží, převážná většina sms zpráv, byla realizována až v měsíci listopadu 2014 a později, tj. více než po měsíci obchodování a v přímé souvislosti s kontrolními úkony u jiné prověřované společnosti, o kterých se daňový subjekt A opět mohl dozvědět pouze prostřednictvím společnosti B, respektive jejího jednatele.

Autorka práce považuje za prokázané z výše uvedených zjištění, že daňový subjekt A postupoval v obchodech nestandardně. A to z následujících důvodů:

- **Daňový subjekt A měl velkou závislost na jediném dodavateli společnosti B, která určovala daňovému subjektu A odběratele i cenu dodávek.**
- **Informace získané od jediného dodavatele B nebyly daňovým subjektem A ověřovány u nezávislé osoby.**
- **Společnost B se účastnila každého předání zboží odběrateli daňového subjektu A.**

- **Zaměstnanec daňového subjektu A se účastnil přebírání zboží u jediného dodavatele společnosti B, kterým byla společnost C.**
- **Veškerá konkrétní opatření, která doložil daňový subjekt A byla realizována až cca více než po měsíci od zahájení obchodů a v přímé souvislosti se zahájením úkonů k prověření daňových obchodů s MODK u jiné prověřované společnosti, kde byla také jediným dodavatelem společnost B.**

Z těchto závěrů bylo dle autorky práce spolehlivě a jednoznačně prokázáno, že daňový subjekt o podvodu na DPH vědět měl a mohl. V okamžiku, kdy se dozvěděl o zahájení kontrolních úkonů u jiné společnosti, začal k zastření své vědomé účasti realizovat formální opatření, která měla navodit jeho dobrou víru a v obchodech i přes tyto skutečnosti dále pokračoval.

Tento názor ovšem s autorkou práce nesdílelo odvolací finanční ředitelství, které jako nadřízený orgán rozhodovalo o odvolání daňového subjektu A. V předmětném rozhodnutí OFŘ mimo jiné uvedlo, že zjištěné objektivní okolnosti je nutné posuzovat ve vztahu ke konkrétnímu případu s přihlédnutím k souvisejícím okolnostem a tyto vyhodnotit ve vzájemných souvislostech. Výše předestřené nesrovnalosti a nestandardnosti v obchodování daňového subjektu A pro učinění závěru o povědomí daňového subjektu A o daňovém podvodu nedostačují. A proto OFŘ rozhodlo, že musí konstatovat, že nebyly nalezeny takové skutečnosti, které by spolehlivě a jednoznačně prokázaly, že daňový subjekt A o podvodu na DPH věděl nebo vědět měl a mohl. Vzhledem k závěru, které učinilo OFŘ je zřejmé, že v souladu s ustálenou judikaturou ESD a NSS nebylo možné daňovému subjektu A nárokovaný odpočet daně z plnění přijatých od dodavatele B odepřít.

3. Přijetí rozumných opatření a dobrá víra daňového subjektu A

V zájmu úplnosti však autorka práce uvádí daňovým subjektem A učiněná opatření realizovaná za účelem zamezení účasti na daňovém podvodu a jejich vyhodnocení.

- Daňový subjekt A uvedl, že před započetím obchodování provedl z veřejně dostupných zdrojů u dodavatele společnosti B i jeho dodavatel společnosti C prověrku jejich spolehlivosti a bezúhonnosti a také prověrku plnění jejich daňových povinností. Provedenou prověrku však daňový subjekt A nedoložil žádným

písemně zpracovaným výstupem. Přitom prověrku pro daňový subjekt A zajišťoval daňový poradce PM a jak je veřejně známé, tak běžnou praxí daňových poradců je předávat výstup své práce klientovi písemně a to i z důvodů pozdější doložitelnosti a obhajitelnosti její kvality. V uvedeném případě se tak nestalo, a to za situace, kdy byly plánovány obchody v řádu stovek miliónů Kč. Dle zjištění autorky práce byly v době zahájení obchodování z veřejného rejstříku dostupné u společnosti C pouze informace o vzniku firmy a o jejich společnících a jednatelích. Dále ze zveřejněné účetní závěrky společnosti C za rok 2013 vyplynulo, že společnost C měla obrat z prodeje zboží 408 tis. Kč a vykázala hospodářský výsledek ztrátu 193 tis. Kč. V majetku měla společnost C 95 tis. Kč na zásobách a 20 tis. Kč na finančním majetku. Dále společnost C vykázala krátkodobé závazky ve výši 112 tis. Kč. U společnosti B nebyly ve sbírce listin veřejného rejstříku dostupné žádné informace.

Na základě uvedených zjištění autorka práce hodnotí toto opatření daňového subjektu A pouze jako formální a neprokázané, tedy jako opatření, které nemůže založit dobrou víru a obezřetnost daňového subjektu A a jako opatření, které nemohlo zamezit účasti daňového subjektu A na daňovém podvodu. Pokud by daňový subjekt A provedl toto opatření s vážným záměrem prověřit potenciální dodavatele, tak by si od nich vyžádal listiny, které by prokazovaly jejich ekonomickou historii a stabilitu, dále by si vyžádal doklady, prokazující plnění daňových povinností a součinnost se správcem daně (např. potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků, opis daňových přiznání). Daňový poradce PM daňového subjektu A by v případě vážně míněného prověřování zpracoval písemnou zprávu, kdy by zjištěné informace vyhodnotil a na tom základě učinil závěry, mimo jiné by se musel vypořádat s krátkou historií a majetkovou a obratovou nedostatečností společnosti C.

- Daňový subjekt A uvedl, že před samotným započetím obchodování informoval o svém záměru správce daně. Ze záznamu z tohoto jednání vyplynulo, že daňový subjekt A informoval správce daně zcela obecně a dále, že se správcem daně hovořil o vývozech kovového odpadu pro separaci drahých kovů. Oznámení bylo učiněno až dne 24. 11. 2014, tj. takřka dva měsíce po započetí obchodování

s MODK a teprve poté co daňový subjekt A již realizoval obchody s touto komoditou v řádu desítek milionů Kč. Jak je z oznámení daňového subjektu A zřejmé, tak hlavním důvodem pro jeho podání bylo to, že daňový subjekt A měl již v té době informaci o tom, že u jiné společnosti, kde jejím jediným dodavatelem byla také společnost B, probíhá kontrola DPH.

Na základě uvedených zjištění nemohla autorka práce jinak, než hodnotit toto opatření daňového subjektu A pouze jako účelové a formální, tedy jako opatření, které nemůže založit dobrou víru a obezřetnost daňového subjektu A a jako opatření, které nemohlo zamezit účasti daňového subjektu A na daňovém podvodu. Pokud by daňový subjekt A chtěl vážně zamezit své účasti na daňovém podvodu, tak mohl, poté co zjistil, že u společnosti, o které věděl, že je personálně propojena se společností B a stejně jako daňový subjekt A byla i odběratelem společnosti B a stejně jako daňový subjekt A byla dodavatelem společnosti N, o čemž daňový subjekt A také věděl, ukončit obchodování se společností B, nebo mohl zajistit daň způsobem uvedeným v ustanovení § 109a zákona o dani z přidané hodnoty. Daňový subjekt A však nic takového neučinil a pouze formálně poslal oznámení správci daně, které jeho účasti na daňovém podvodu nemohlo reálně zabránit. V souvislostech lze snahu daňového subjektu A o informování správce daně považovat za účelovou, takovou, která má navodit dojem, že daňový subjekt A postupoval řádně a na základě instrukcí správce daně.

- Daňový subjekt A uvedl, že vyškolil své pracovníky. Školení zaměstnanců daňového subjektu A byla prováděna pouze jednatelem společnosti B. Informace, které jednatel společnosti B na tomto školení předal, byla daňovým subjektem A ověřována pouze z internetových zdrojů. Školení podle informací daňového subjektu A probíhalo zejména v začátcích obchodování s MODK, faktura za školení byla však vystavena až 3. 2. 2015, z čehož lze dovodit, že byla vystavena účelově, až na základě prováděných ověřování předmětného obchodování. Rozsah předaných informací nelze doložit žádnými podklady, které by daňovému subjektu A předal školitel. Z těchto informací v důsledku vyplývá, že daňový subjekt A neprovedl žádné relevantní ověření informací předaných jednatelem daňového subjektu B, neověřoval si jeho informace u žádné osoby či instituce,

která se obchodováním s MODK zabývá. Daňový subjekt A se spolehl pouze na jeden zdroj informací, neprovedl ověření jeho relevantnosti a to je za situace, kdy započal obchodování s novou komoditou ve vysokých hodnotách velmi neobvyklé, a to zejména v případě, kdy daňový subjekt A, jak sám tvrdí, věděl, že se jedná o rizikový typ komodity často zasažený daňovými podvody.

Na základě uvedených zjištění autorka práce vyhodnotila toto opatření daňového subjektu A pouze jako účelové a formální, tedy jako opatření, které nemůže založit dobrou víru a obezřetnost daňového subjektu A a jako opatření, které nemohlo zamezit účasti daňového subjektu A na daňovém podvodu. Pozdě vystavená faktura za provedené školení může v souvislostech znamenat pouze snahu o formální doložení obezřetnosti daňového subjektu A při vstupu do nového obchodu. Pokud by daňový subjekt A myslel proškolení zaměstnanců v problematice obchodů s MODK a zjištění souvisejících informací vážně, tak si zcela jistě získané informace ověří i z jiných relevantních zdrojů (ne pouze z www stránek, kde jak je obecně známo, je kvalita informací často velmi sporná). Je zcela běžné, že se získané informace ověřují z více relevantních zdrojů a to zejména v případě obchodů v řádu stovek mil. Kč, naopak je krajně neobvyklé spolehnout se pouze na jeden informační zdroj a navíc na zdroj, který může mít z titulu své účasti na obchodech zájem informace zkreslit.

- Daňový subjekt A zavázal svého dodavatele společnost B k řádným dodávkám rámcovou smlouvou a k odpovědnosti za vzniklé škody z důvodů kvalitativně či právně vadného zboží, což bylo zajištěno bianco směnkou, avalovanou osobně jednatelem firmy B. Uzavřenou bianco směnkou avaloval jednatel společnosti B pro nedostatek majetku společnosti B. Ze zjištění však vyplynulo, že majetek jednatele společnosti B daňový subjekt A nijak relevantně neprověřoval a byl si vědom toho, že tento majetek je pro zajištění nedostatečný, respektive spolehl se na váhu směnky, jako zajišťovacího instrumentu. Směnka byla směnečnému dlužníkovi vrácena, aniž byla uplatněna, ještě před tím, než byli daňovému subjektu A vráceny nadměrné odpočty v řádu desítek mil. Kč, které vznikly na základě obchodů se společností B. Ze zjištění dále vyplynulo, že daňový subjekt A neměl ošetřenu situaci pro případ, kdy by dodavatel společnost B

nedostála svým závazkům. Respektive daňový subjekt A se pouze snažil navodit dojem o tom, že potenciální závazky ošetřeny má, což plyne z toho, že majetek společnosti B a jednatele společnosti B byl nedostatečný a daňový subjekt A směnku vrátil. A to za situace, kdy ještě nebylo zřejmé, zda daňovému subjektu A nevznikla škoda, za kterou by byla společnost B odpovědná, tj. nebylo na jisto postavené, že zajištění směnkou již není třeba.

Na základě uvedených zjištění vyhodnotila autorka práce toto opatření daňového subjektu A pouze jako účelové a formální, tedy jako opatření, které nemůže založit dobrou víru a obezřetnost daňového subjektu A a jako opatření, které nemohlo zamezit účasti daňového subjektu A na daňovém podvodu. Pokud by daňový subjekt A mínil toto opatření vážně, tak by po vyhodnocení nedostatečnosti majetku společnosti B a jednatele společnosti B požadoval dodatečné zajištění, které lze provést různým způsobem. Pokud by daňový subjekt A mínil toto opatření vážně, tak by bianco směnku nevrátil společnosti B, a to alespoň do doby, než by bylo na jisto postaveno, zda a z čí viny v souvislosti s obchody s MODK došlo ke škodě.

- Daňový subjekt A uvedl, že s odběrateli uzavřel řádné kupní smlouvy s řádně označenou paritou dodávek tak, aby vše bylo ve shodě se zákonem o DPH a obecnými zásadami mezinárodního obchodu. Ověřil z hlediska solidnosti podnikání odběratele společnost N, činnou již řadu let v oboru, pro jistotu ji však zpočátku pojistil jako odběratele u pojišťovny. Důkazem, že i volba odběratelů byla učiněna řádně, je podle daňového subjektu A fakt, že všechny dodávky byly řádně uhrazeny, zboží bylo převzato, byly uzavřeny rámcové smlouvy, společnost N je stále kontaktní. Ze zjištění autorky práce vyplynulo, že společnost N byla daňovým subjektem A pojištěna v období od 1. 11. 2014 do 2. 12. 2014. Dále vyplynulo, že pojišťovna nepovažovala společnost N za bonitního odběratele, když místo požadovaného rámce pojištění ve výši 535 700 EUR poskytla rámec pouze ve výši 150 000 EUR, pojišťovna v hodnocení uvedla, že společnost N má nepříznivý hospodářský výsledek a projevuje napjatou likviditu. Daňový subjekt A se společností N realizoval v měsíci říjnu 2014 obchody v řádu několika desítek milionů Kč, podle tvrzení daňového subjektu A, byly tyto dodávky řádně

uhrazeny. Přes tuto skutečnost s účinností od 1. 11. 2014 daňový subjekt A tohoto odběratele pojistil a to pouze na jeden měsíc. Nelze také považovat uzavření kupních smluv za opatření, kterým by daňový subjekt A mohl doložit obezřetnost a dobrou víru, a které by mělo zabránit jeho účasti na daňovém podvodu. Uzavření písemných kupních smluv je zcela běžné, zvláště u obchodů v řádech stovek mil. Kč. V souvislosti s ostatními zjištěními nelze jinak, než pojištění odběratele N považovat za účelové. Počátek pojištění spadá do období, ve kterém daňový subjekt A započal s aktivním vytvářením formálních úkonů, které měly dokládat jeho dobrou víru a obezřetnost při obchodování s MODK. Pojištění, které je provedeno cca měsíc po započetí obchodování, a to pouze na jeden měsíc, v době kdy již pojišťovaný odběratel řádně uhradil několik dodávek v řádu desítek milionů Kč, v době, kdy jsou prováděna i další formální opatření, je pojištěním účelovým a neobvyklým, které nemá žádné řádné opodstatnění.

Tyto opatření daňového subjektu A vyhodnotila autorka práce jako účelové a formální, tedy jako opatření, které nemůže založit dobrou víru a obezřetnost daňového subjektu A, jako opatření, která nemohla zamezit účasti daňového subjektu A na daňovém podvodu. Pokud by daňový subjekt A opatření mínil vážně, tak odběratele N pojistí už při samém zahájení obchodování a ne až poté, co mu pojišťovaný odběratel bez problému (jak uvedl sám daňový subjekt A) uhradil dodávky v řádu desítek mil. Kč a dále by tuto pojistku neuzavřel pouze na dobu jednoho měsíce.

- Daňový subjekt A uvedl, že si vedl přesnou evidenci doprav zboží a hlášení jednotlivých dodávek prostřednictvím emailů a sms a dále uvedl, že za účelem kontroly zboží až do konečného dodání odběrateli zaměstnal navíc vlastního zaměstnance, který dělal doprovod všem dodávkám. Ze zjištění autorky práce vyplynulo, že doprava zboží i přebírání/předávání zboží probíhala v úzké součinnosti se společností B, dopravu zboží zajišťovala pro daňový subjekt A ve všech obchodních transakcích společnost B. Zaměstnanec daňového subjektu A se účastnil v několika případech i přebírání zboží u dodavatele společnosti B, ve společnosti C. Za dopravu do Belgie (pojištěné auto, PHM a řidiče) včetně doprovodného vozidla byla stanovena paušální částka 17 tisíc Kč. Předání zboží v Belgii se účastnil vždy jak zaměstnanec společnosti B, tak i zaměstnanec

daňového subjektu A. Doprava zboží byla podrobně dokumentována (tankovací lístky, sms), ale předávané zboží již tak dobře dokumentované nebylo. Na předaných fotografiích jsou zřejmé pouze přepravní bedny a v nich nespecifikovatelný počet těžko identifikovatelných pytlů, na některých fotografiích jsou v bednách i plastové láhve, o kterých se daňový subjekt A nikdy nezmínil. Rozcházejí se i výpovědi osob zúčastněných na dopravě a předání zboží o tom, kolik pytlů bylo do přepravních beden umístěno (jednatel daňového subjektu A uvedl 2 pytle, zaměstnanec společnosti B uvedl 6 pytlů). Fotografická dokumentace je k dispozici pouze k některým dopravám v měsíci listopadu 2014 a pozdějším. Z těchto zjištění vyplývá, že dokumentace převáženého zboží byla pouze formální, i daňovému subjektu A muselo být zřejmé, že z předložených fotografií nelze provést věrohodnou identifikaci zboží. Navíc veškeré předané fotografie dokumentující předání zboží jsou z období listopad 2014 a později. V souvislosti s ostatními zjištěnými informacemi lze považovat dokumentaci dodávek zboží pouze za formální a účelovou zahájenou převážně až v období listopadu 2014.

Na základě uvedených zjištění autorka práce hodnotí toto opatření daňového subjektu A pouze jako účelové a formální, tedy jako opatření, které nemůže založit dobrou víru a obezřetnost daňového subjektu A, jako opatření, které nemohlo zamezit účasti daňového subjektu A na daňovém podvodu. Pokud by daňový subjekt A toto opatření myslel vážně, tak by dokumentaci dodávek zahájil již při samém zahájení obchodní činnosti a ne až v období, kdy realizoval i další formální opatření a dokumentaci jednotlivých dodávek by prováděl tak, aby bylo dodávané zboží jednoznačně identifikovatelné – tj. aby byl identifikovatelný každý originálně zabalený pytel s MODK a aby byl identifikovatelný i počet pytlů s MODK v přepravních bednách.

- Daňový subjekt A uvedl, že ověřoval řádnost původu zboží, tedy zda zboží bylo originálně zabaleno či prokazatelně vyrobeno v oficiálních kontrolovaných rafinériích, kdy si ověřil, že tyto společnosti by nikdy nevzaly do svého portfolia zboží bez ověřeného původu a kdy i všechny jeho dodávky byly následně kvalitativně ověřeny u odběratele v zahraničí a odběratelem přes banku uhrazeny. Z vlastních zjištění autorky práce vyplynulo, že ve věci ověření signifikantních

znaků rafinérií (pečetě, pytle) se daňový subjekt spolehl na tvrzení svého dodavatele společnosti B a nijak ho u jiných subjektů neověřoval. Daňový subjekt A tedy neověřoval obsah pytlů nakupovaných od společnosti B ani po stránce hmotnosti, ani po stránce ryzosti, a to proto, že důvěřoval údajům na pečetích, kterými byly pytle označeny. Důvěru v tyto pečetě získal na základě informace od jednatele společnosti B, tedy od osoby, v jejímž osobním zájmu bylo, aby hmotnost a ryzost dodávaného zboží nebyla odběratelem (daňovým subjektem A) zpochybňována. Toto tvrzení daňového subjektu A se jeví jako nesmyslné, tím spíše v kontextu hodnoty takto realizovaných obchodů. V souvislosti s tím, jak daňový subjekt A podrobně prověřoval podle svého tvrzení své odběratele, je tento přístup nekonzistentní. Navíc není pravděpodobné, že by společnost B měla relevantní informace, když podle tvrzení jednatele společnosti B začala obchodovat se stříbrným granulátem v roce 2013, kdy poznala i společnost C a kdy se jednatel společnosti B domníval, že stříbrný granulát pochází z výkupů a od nespecifikovaných dodavatelských firem.

Z těchto zjištění autorce práce vyplynulo, že pokud se daňový subjekt A spolehl pouze na informaci o původu zboží od svého dodavatele a odběratele aniž si ji ověřil u nezávislého subjektu a to i za situace kdy si byl vědom probíhajících kontrolních úkonů u jiné společnosti, nepostupoval obezřetně a s dobrou vírou a autorka práce se domnívá, že vědět mohl a měl o tom, že původ zboží může být problematický.

- Daňový subjekt A uvedl, že kvalitu dodávek ověřoval až jeho odběratel, na jehož posouzení se spolehl. Ze zjištění autorky práce vyplynulo, že odběratel daňového subjektu A byl doporučen jediným dodavatelem společností B. Daňový subjekt A neměl stanovena pravidla pro vlastní ověření množství a kvality zboží, což je v případě zboží s velkou hodnotou (MODK) velmi neobvyklé, a to zejména v případě, kdy daňový subjekt A, jak sám tvrdí, věděl, že se jedná o rizikový typ komodity často zasažený daňovými podvody.

Na základě uvedených zjištění vyhodnotila autorka práce tato opatření daňového subjektu A pouze jako účelová a formální, tedy jako opatření, které nemohou založit dobrou víru a obezřetnost daňového subjektu A

a jako opatření, která nemohla zamezit účasti daňového subjektu A na daňovém podvodu. Daňový subjekt A se spolehl na tvrzení bezprostředního dodavatele a odběratele v řetězci, když věděl, že tito se prokazatelně znají a poté věděl i to, že shodné dodávky jsou prověřovány ze strany finanční správy u jiného subjektu, který je odběratelem stejného dodavatele (společnosti B), jako daňový subjekt A a dodavatelem stejného odběratele (společnosti N) jako daňový subjekt A. Pokud by daňový subjekt A myslel tato opatření vážně, tak by se nespolehl na tvrzení subjektů zapojených v řetězci, které se prokazatelně znaly, ale informace by ověřil u nezávislého důvěryhodného subjektu, nebo přímo u rafinérie, a to jak ve věci původu zboží a tak i podoby originálního balení.

- Daňový subjekt A uvedl, že o všech dodávkách zboží jakož i o platbách zboží (vše převodem do banky) byla vedena přesná evidence v rozsahu podrobnějším, než ukládá zákon.

  Autorka práce toto tvrzení nepovažuje za opatření, kterým by daňový subjekt A mohl doložit obezřetnost a dobrou víru, a které by mělo zabránit jeho účasti na daňovém podvodu. Bezhotovostní úhrada v obchodovaných částkách je dle autorky práce standardním opatřením.

Ze souhrnu výše uvedených informací a zjištění autorky práce vyplynulo, že daňový subjekt A prověřoval dodavatelské subjekty pouze formálně, prověření nedoložil žádnými relevantními listinami či stanoviskem daňového poradce, ve kterém by se vypořádal s krátkou historií společnosti C a majetkovou nedostatečností společností B a C. Daňový subjekt A informoval správce daně před započetím obchodování pouze formálně a nepřesně, konkrétní informace poskytl až poté, co se dozvěděl o kontrolním úkonu u jiné společnosti, to znamená zhruba 2 měsíce po zahájení obchodování a ani na základě této znalosti nepřijal žádné relevantní opatření. Školení zaměstnanců daňového subjektu A prováděl jednatel dodavatele (společnost B), neexistují písemné podklady, daňový subjekt A si předané informace neověřoval, faktura za školení byla vystavena až s velkou prodlevou. Daňový subjekt A měl od dodavatele B podepsanou bianco směnku avalovanou jednatelem společnosti B. Ze zjištění vyplynulo, že majetek společnosti B i jejího jednatele byl nedostatečný pro zajištění případných pohledávek a dále bylo zjištěno, že směnka byla

vrácena, aniž by situace kolem obchodů a případné výše škody byla vyřešena. Daňový subjekt A prováděl dokumentaci dodávek takovým způsobem, že je dodávané zboží a jeho obal těžko identifikovatelný, respektive neidentifikovatelný. Dokumentace byla převážně zahájena až cca po měsíci od počátku obchodování. Daňový subjekt A pojistil svého odběratele až zhruba měsíc po zahájení obchodování a pouze na jeden měsíc v situaci, kdy již tento odběratel odebral a uhradil zboží za několik desítek mil. Kč. Daňový subjekt A se podle svého tvrzení spolehl ve věci ověření původu zboží a jeho kvality pouze na dodavatele a odběratele, kteří byli součástí řetězce a prokazatelně se znali.

Ze souhrnu výše uvedených zjištění autorce práce vyplynulo, že opatření daňového subjektu A, která podle svého tvrzení přijal, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu, byl pouze účelová a formální, tedy taková která nemohla založit dobrou víru a obezřetnost daňového subjektu A. Pokud by daňový subjekt přijímaná opatření mínil vážně, měl postupovat tak, jak autorka práce uvádí výše u hodnocení každého opatření.

Tento závěr učiněný v předmětném případě autorkou práce ovšem nic nezměnil na tom, jak rozhodlo OFŘ, přesto pro úplnost autorka uvede názor OFŘ k přijatým opatření daňového subjektu A a k jeho dobré víře, tak jak bylo uvedeno v rozhodnutí o odvolání daňového subjektu A. OFŘ v závěru svého rozhodnutí uvedlo, že daňovým subjektem A přijaté kontrolní mechanismy postačovaly s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu k předejití účasti na daňovém podvodu daňového subjektu A. Daňový subjekt A si v prošetřovaných obchodních vztazích počínal dostatečně obezřetně a osvědčil tak svou dobrou víru.

5.2 Vyhodnocení řešeného případu

Prokazování řetězových podvodů je hodně obtížné, jak je patrné z popsaného praktického případu. Pokud daňový subjekt nakoupí zboží v dobré víře, potom předpokládá, že si bude moci uplatnit nárok na odpočet DPH. Správce daně musí později jeho dobré víře vyhovět a nárok na odpočet DPH na vstupu uznat, pokud se mu nepovede prokázat, že daňový subjekt o zapojení do řetězového podvodu věděl nebo vědět mohl a měl. Pro řešitele těchto případů to znamená, že musí hodně pracným způsobem odhalovat často komplikované řetězce obchodníků zapojených do řetězového podvodu.

Odhalení řetězových podvodů je složité a obtížné mimo jiné i z důvodu, že je potřeba k ověření skutečností rozhodných pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ověřit tyto skutečnosti v jiných státech Evropské unie a toto dožádání jsou velice časově náročné a ne vždy je odpověď napsána tak, aby bylo najisto postaveno, že k prověřovanému obchodu skutečně došlo, tak jak daňový subjekt uvádí.

Pokud se povede zdokumentovat celý řetězový podvod a prokázat chybějící daň, tak jak se to povedlo autorce práce v tomto konkrétním případu, automaticky to neznamená, že se povede prokázat daňovému subjektu, že nebyl v dobré víře, a proto nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Tato situace je přesně vidět na uvedeném praktickém příkladu, ač bylo učiněno vše proto, aby bylo prokázáno, že daňový subjekt o podvodu věděl nebo vědět měl, přesto toto dle OFŘ prokázáno nebylo.

V tomto konkrétním případě bylo zadržováno na dani z přidané hodnoty cca 70 mil. Kč, které musely být daňovému subjektu po pravomocném rozhodnutí OFŘ vyplaceny. Bez ohledu na to, že bylo na jisto postaveno, že daň na začátku řetězce nebyla odvedena a proto stát o tuto daň přišel. Tímto vrácením nárokovaných odpočtů daně došlo k narušení neutrality daně.

Tento konkrétní řetězový podvod byl prošetřován zhruba tři roky, což je velice dlouhá doba, ovšem skutečnosti, které se za tu dobu povedly nashromáždit, dle názoru autorky práce, byly natolik závažné, že konečné rozhodnutí o vrácení zadržovaných nadměrných odpočtů bylo velikým zklamáním nejen pro autorku práce, ale pro všechny, kdo se na odhalení tohoto případu podíleli.

Problém řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty není problémem jen v České republice, ale v celé Evropské unii. V České republice bylo zavedeno několik nástrojů, které mají bojovat s daňovými podvody na dani z přidané hodnoty. Dále autorka práce uvede jednotlivé nástroje a vyhodnotí, jestli tyto nástroje měly vliv na odhalení tohoto konkrétního případu, popřípadě, jaký vliv by měly, pokud by byly v době těchto obchodů již zavedeny. V další části budou navržena taková opatření, která by po jejich zavedení, eliminovala řetězové podvody na dani z přidané hodnoty.

5.3 Nástroje v boji s daňovými úniky na dani z přidané hodnoty ve vztahu k uvedenému konkrétnímu případu

Daňové úniky na DPH se v České republice odhadují v desítkách miliard ročně. Značný vliv na daňové úniky na DPH mají řetězové podvody a dále také soustavné krácení DPH nepřiznáváním uskutečněných zdanitelných plnění nebo vykazováním fiktivních dokladů v přijatých zdanitelných plněních. Toto jsou hlavní příčiny krácení příjmů státního rozpočtu v neprospěch řádných plátců. Dále autorka práce uvádí nástroje v boji s daňovými úniky, kterými disponuje finanční správa České republiky a kterými se snaží bojovat s úniky na dani z přidané hodnoty.

5.3.1 Zveřejnění bankovních účtů

Tento nástroj byl zaveden od 1. 1. 2013 a ukládá správcům daně zveřejňovat čísla bankovních účtů používaných pro ekonomickou činnost a určených plátci ke zveřejnění. Bankovní čísla účtů používaných pro ekonomickou činnost jsou povinnou náležitostí přihlášky k dani z přidané hodnoty při registraci nového plátce. Plátci jsou povinni sdělit správci daně, jako povinný registrační údaj podle § 96 zákona o dani z přidané hodnoty, čísla všech svých účtů u poskytovatelů platebních služeb pokud jsou používány pro ekonomickou činnost. Plátce má právo určit, které účty jsou určeny ke zveřejnění v rámci veřejně přístupného registru plátců daně z přidané hodnoty způsobem umožňujícím dálkový přístup.[141]

5.3.2 Nespolehlivý plátce

Tento institut je také účinný od 1. 1. 2013. Nespolehlivým plátcem se stane daňový subjekt, který závažným způsobem porušil povinnosti vztahující se ke správě daně a o jehož nespolehlivosti rozhodl správce daně. Jako nespolehlivého plátce správce daně stanoví takového plátce, u kterého dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty.[142]

Příjemce plnění pak ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna informace o tom,

[141] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.

[142] *Informace GFŘ: k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,* [online]. Praha, 2017 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf

že je nespolehlivými plátcem. Povinnost správce daně zveřejnit tímto způsobem informaci o tom, zda plátce je či není nespolehlivým plátcem, vyplývá z ustanovení § 106a odstavce 6 zákona o dani z přidané hodnoty.[143]

5.3.3 Nespolehlivá osoba

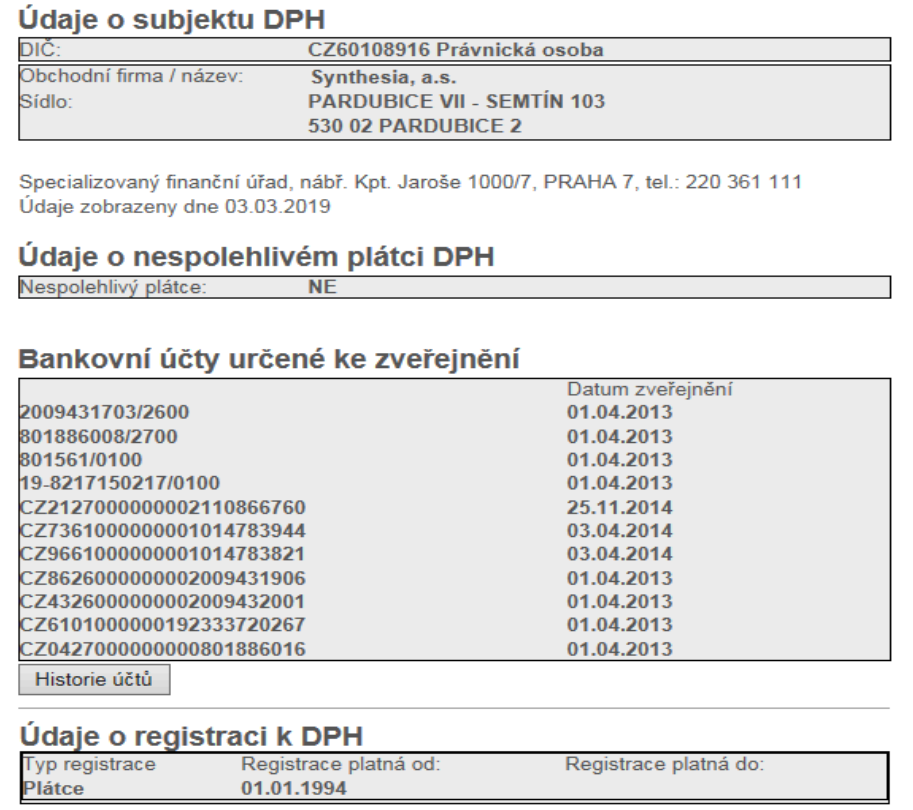
Tento nástroj je účinný od 1. 7. 2017. Nespolehlivou osobou se stane osoba, která není plátcem, jestliže závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně. O tom, že je osoba nespolehlivá, stejně jako o nespolehlivém plátci, rozhodne správce daně. Dojde-li ke zrušení registrace nespolehlivého plátce, stává se tato osoba nespolehlivou osobou okamžikem, kdy přestane být plátcem.[144]

Zveřejněné účty i údaje o nespolehlivých plátcích DPH a nespolehlivých osobách uveřejňuje Ministerstvo financí ČR online pomocí webové služby Registr plátců DPH, která je volně přístupná všem, každý má možnost si ověřit, zda je jeho dodavatel spolehlivý plátce a dále zda účet na který chce dodavatel zaplatit dodané zboží nebo služby má zveřejněn u správce daně ke své ekonomické činnosti. V aplikaci lze hledat údaje o plátcích pomocí jejich DIČ. Jako příklad je uveden obrázek č. 4 u obchodní společnosti Synthesia a.s., která je běžným plátcem daně, obrázek č. 5 u obchodní společnosti COLY PROMOTION s.r.o., která je nespolehlivým plátce daně a obrázek č. 6 u obchodní společnosti RUBINEA s.r.o., která je nespolehlivou osobou.

[143] *Informace GFŘ: k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,* [online]. Praha, 2017 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf

[144] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.

Obrázek 4: běžný plátce daně z přidané hodnoty



Údaje o subjektu DPH

DIČ:	CZ60108916 Právnická osoba
Obchodní firma / název:	Synthesia, a.s.
Sídlo:	PARDUBICE VII - SEMTÍN 103 530 02 PARDUBICE 2

Specializovaný finanční úřad, nábř. Kpt. Jaroše 1000/7, PRAHA 7, tel.: 220 361 111
Údaje zobrazeny dne 03.03.2019

Údaje o nespolehlivém plátci DPH

Nespolehlivý plátce:	NE

Bankovní účty určené ke zveřejnění

	Datum zveřejnění
2009431703/2600	01.04.2013
801886008/2700	01.04.2013
801561/0100	01.04.2013
19-8217150217/0100	01.04.2013
CZ2127000000002110866760	25.11.2014
CZ7361000000001014783944	03.04.2014
CZ9661000000001014783821	03.04.2014
CZ8626000000002009431906	01.04.2013
CZ4326000000002009432001	01.04.2013
CZ6101000000192333720267	01.04.2013
CZ0427000000000801886016	01.04.2013

Historie účtů

Údaje o registraci k DPH

Typ registrace	Registrace platná od:	Registrace platná do:
Plátce	01.01.1994	

Zdroj: http://adisreg.mfcr.cz/adistc/adis/irs/irep_dph/dphInputForm.faces

Obrázek 5: nespolehlivý plátce daně z přidané hodnoty

Údaje o subjektu DPH

DIČ:	CZ28509692 Právnická osoba
Obchodní firma / název:	COLY PROMOTION s.r.o. v likvidaci
Sídlo:	Čínská 883/14 PRAHA 6 - BUBENEČ 160 00 PRAHA 6

Finanční úřad pro hlavní město Prahu
Územní pracoviště pro Prahu 6, Nábř.Kpt.Jaroše 1000/7, PRAHA 7, tel.: 220 361 111
Údaje zobrazeny dne 03.03.2019

Údaje o nespolehlivém plátci DPH

Nespolehlivý plátce:	ANO datum zveřejnění: 23.10.2018

Bankovní účty určené ke zveřejnění

	Datum zveřejnění
2501100818/2010	12.01.2017
CZ5720100000002101100931	21.02.2017

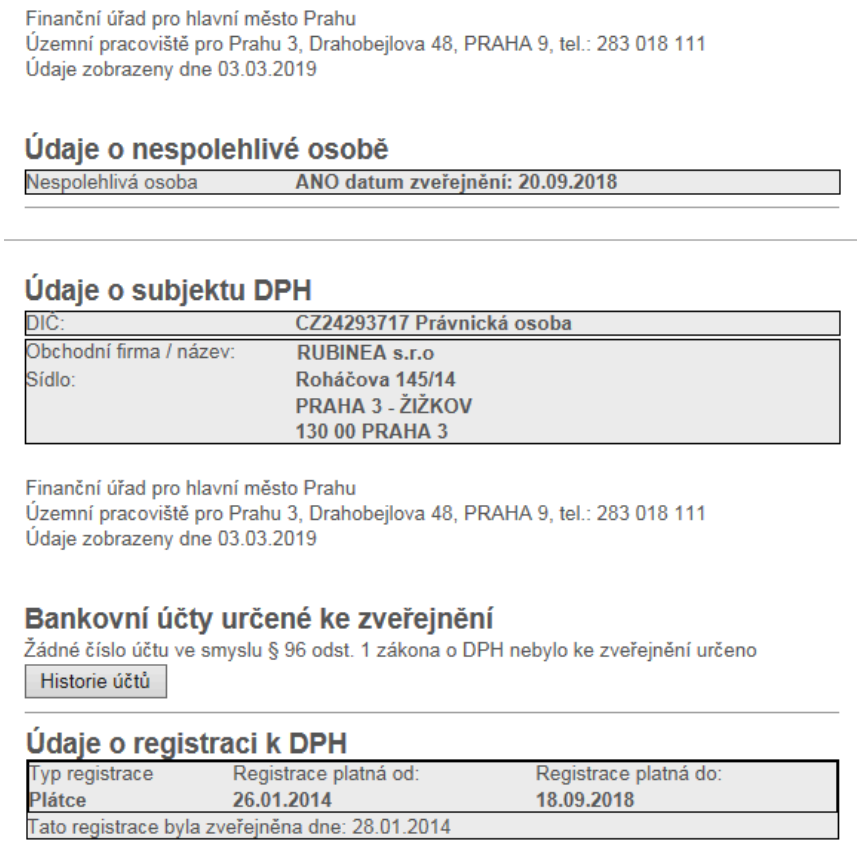
Historie účtů

Údaje o registraci k DPH

Typ registrace	Registrace platná od:	Registrace platná do:
Plátce	14.01.2009	

Zdroj: http://adisreg.mfcr.cz/adistc/adis/irs/irep_dph/dphInputForm.faces

Obrázek 6: nespolehlivá osoba



Finanční úřad pro hlavní město Prahu
Územní pracoviště pro Prahu 3, Drahobejlova 48, PRAHA 9, tel.: 283 018 111
Údaje zobrazeny dne 03.03.2019

Údaje o nespolehlivé osobě

Nespolehlivá osoba	**ANO datum zveřejnění: 20.09.2018**

Údaje o subjektu DPH

DIČ:	**CZ24293717 Právnická osoba**
Obchodní firma / název:	**RUBINEA s.r.o**
Sídlo:	**Roháčova 145/14** **PRAHA 3 - ŽIŽKOV** **130 00 PRAHA 3**

Finanční úřad pro hlavní město Prahu
Územní pracoviště pro Prahu 3, Drahobejlova 48, PRAHA 9, tel.: 283 018 111
Údaje zobrazeny dne 03.03.2019

Bankovní účty určené ke zveřejnění

Žádné číslo účtu ve smyslu § 96 odst. 1 zákona o DPH nebylo ke zveřejnění určeno

Historie účtů

Údaje o registraci k DPH

Typ registrace	Registrace platná od:	Registrace platná do:
Plátce	**26.01.2014**	**18.09.2018**
Tato registrace byla zveřejněna dne: 28.01.2014		

Zdroj: http://adisreg.mfcr.cz/adistc/adis/irs/irep_dph/dphInputForm.faces

Všechny tři výše uvedené nástroje mají za cíl umožnit obchodníkům, plátcům DPH, ověřování si svých dodavatelů a odběratelů a z toho odvozovat, zda s nimi budou nebo nebudou obchodovat a za jakých podmínek k sjednaným obchodům dojde. Je to ochrana hlavně těch plátců, kteří se nechtějí zapojovat do řetězových podvodů a riskovat tak, problémy vyplývající z řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty.

5.3.4 Ručení příjemce zdanitelného plnění

Tento institut nabýval účinnosti postupně v letech 2011–2013 podle typů ručení a spočívá v tom, že za zákonem stanovených podmínek ručí příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem plnění, například pokud poskytovatel plnění má statut nespolehlivého plátce ručí příjemce plnění za tuto daň.[145] V České republice byl zaveden, když jí Evropská unie neudělila výjimku pro aplikaci tuzemského režimu přenesení daňové povinnosti při obchodování s pohonnými hmotami. Důvodem zamítnutí byla obava

[145] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.

Evropské unie z přesunu podvodů do jiných zemí Evropské unie. Ručení příjemce zdanitelného plnění je částečně podobné režimu přenesení daňové povinnosti, protože ukládá povinnost odběrateli odvést daň, ovšem za určitých předem stanovených podmínek uvedených v zákoně o dani z přidané hodnoty. Cílem je zabránit daňovým únikům, především řetězovým podvodům na dani z přidané hodnoty. Hlavní princip ručení je v přenosu povinnosti odvést daň z přidané hodnoty na příjemce plnění v případě, že poskytovatel daň neodvede a zároveň jsou naplněny zákonem stanovené podmínky.

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň pokud:

- věděl nebo vědět měl a mohl, že daň nebude úmyslně dodavatelem zaplacena,
- přijal plnění bez ekonomického opodstatnění za cenu zjevně odchylnou od ceny obvyklé,
- úplata je provedena bezhotovostně na účet dodavatele mimo tuzemsko,
- úplata je provedena bezhotovostně na nezveřejněný účet,
- přijal plnění od nespolehlivého plátce,
- přijaté plnění je dodáním pohonných hmot od neregistrovaného distributora.[146]

Jednoznačnou výhodou a zároveň cílem institutu ručení za daň je boj s daňovými úniky na DPH. Slouží jako nástroj pro vymáhání této daně. Daňová správa zajišťuje odvod DPH v případě, že ji dodavatel neuhradí. Za zákonem stanovených podmínek ji pak musí uhradit odběratel. V jistém smyslu tak stát přenáší povinnost výběru daně na podnikatele.

- ***Klady a zápory výše uvedených nástrojů:***

Ve vztahu k výše uvedenému konkrétnímu případu, lze uvést, že tyto nástroje jsou určitě potřebné a využitelné, nicméně v tomto konkrétním případě, vzhledem k tomu, že jejich účinnost byla v době obchodování pouze krátkou dobu, nebylo možné ani reálné udělat ze všech problémových subjektů nespolehlivé plátce okamžitě s účinností daného institutu. Samozřejmě v průběhu probíhajícího řízení se většina společností i fyzických osob zapojených do tohoto řetězového podvodu stala nespolehlivými plátci, potažmo nespolehlivými osobami. Jenomže to v danou chvíli už na předmětné obchody nemělo žádný vliv, protože to nastalo až po skončení obchodování.

[146] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.

Stát se snaží vyvíjet tlak na odběratele, aby si lépe vybírali a prověřovali své dodavatele. Tím vytváří jeden z předpokladů pro správný a poctivý průběh obchodní transakce mezi oběma subjekty. V případě, že při kontrole odběratel zjistí, že dodavatel je nespolehlivým plátcem, může využít možnosti zajištění daně podle § 109a zákon o DPH a uhradit příslušnou daň přímo na účet správce daně, namísto nespolehlivému plátci.[147]

Dle názoru autorky práce, aby tyto nástroje byly v publikovaném případě účinné, musely by podmínky pro to, aby se společnost nebo osoba stala nespolehlivou být daleko přísnější a i proces řízení o nespolehlivém plátci by bylo potřeba zkrátit a tím i zrychlit. V tomto směru jsou daňový podvodníci, dle názoru autorky práce, vždy tak o tři kroky před finanční správou. Myšleno tak, že ve chvíli, kdy správce daně zahájí řízení o nespolehlivém plátci, to znamená, že tato společnost ještě není nespolehlivá, ale pouze je s ní zahájeno řízení, které musí být ukončeno pravomocným rozhodnutím, je tato společnost okamžitě vyřazena z podvodného řetězce a nahrazena novou společností, která zatím nesplňuje podmínky pro to stát se nespolehlivou, tudíž s ní toto řízení ani nemůže být zahájeno. Tím pádem výše uvedené nástroje se na ni zatím nevztahují, tedy kromě zveřejnění bankovního účtu, což většinou tyto společnosti splní.

5.3.5 Zvláštní způsob zajištění daně

Tento způsob zajištění daně nabyl účinnosti od 1. 4. 2011 a umožňuje příjemci zdanitelného plnění uhradit daň za poskytovatele plnění přímo finančnímu úřadu, jak vyplývá z § 109a zákona o DPH. Umožňuje příjemcům zdanitelného plnění vyhnout se dopadům ručitelského závazku podle § 109 zákona o DPH tím, že zaplatí dobrovolně za poskytovatele tohoto zdanitelného plnění daň přímo finančnímu úřadu.[148] Za období duben 2011 až květen 2014 plátci využili zvláštního způsobu zajištění daně v 2 153 případech a hodnota takto uhrazené daně činila 303,7 mil. Kč, což potvrzuje preventivní účinek zavedení ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň. Daňové

[147] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.
[148] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.

subjekty tím, že využily zvláštního způsobu zajištění daně, vyloučily případné dopady ručitelského závazku a riziko vzniku daňového úniku.[149]

Ve vztahu k výše uvedenému případu, autorka práce uvádí, že pokud by daňový subjekt A chtěl být tak obezřetný, jak se snažil navodit a nechtěl se zaplést do daňového podvodu na DPH, měl ve chvíli, kdy se dozvěděl, že jsou obdobné obchody ověřovány finanční správou u jiné společnosti, kde je prověřován stejný dodavatel (společnost B), kterého měl jako jediného dodavatel i daňový subjekt A, využít tohoto institutu a zaplatit daň z přidané hodnoty za nakoupené zboží od společnosti B finanční správě na místo společnosti B. Pokud byly úmysly daňového subjektu A tak čisté, jak se mu povedlo přesvědčit OFŘ, tak už z důvodu opatrnosti a obezřetnosti mohl využít tento zvláštní způsob zajištění daně, ovšem v tomto případě se tak nestalo, i když k tomu byly dány všechny předpoklady.

5.3.6 Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň

Tento nástroj je účinný od 1. 1. 2012 a umožňuje zajistit daň vydáním zajišťovacího příkazu, jehož vykonatelnost nastává již okamžikem jeho vydání. Zajišťovací příkaz je upraven v daňovém řádu v § 168, pokud je zajišťovací příkaz vydán zároveň podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, pak je vykonatelný okamžikem jeho vydání, kdy správce daně má povinnost učinit pokus vhodným způsobem vyrozumět daňový subjekt.[150]

Zajištění daně formou zajišťovacího příkazu upraveného zákonem o DPH přineslo finanční správě efektivnější nástroj v boji proti daňovým únikům. Oproti zajišťovacímu příkazu obsaženému v daňovém řádu úprava v zákoně o DPH do značné míry odstraňuje riziko prodlení při vymáhání. Úspěšnost vymáhání byla o cca 13 % vyšší než u zajišťovacích příkazů vydaných podle daňového řádu.[151]

Zajišťovací příkazy jsou poslední dobou tématem mnoha debat, ať už politických nebo novinářských. Každopádně z pohledu autorky práce, je tento nástroj jedním z mála, který měl a stále má jednoznačný vliv na přerušení řetězového podvodu na dani z přidané

[149] NKÚ. Informace z kontrolní akce NKÚ č. 14/17: Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn. *https://www.nku.cz* [online]. 23.4.2015 [cit. 2019-03-02]. Dostupné z: https://www.nku.cz/assets/media/informace-14-17.pdf

[150] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898

[151] NKÚ. Informace z kontrolní akce NKÚ č. 14/17: Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn. *https://www.nku.cz* [online]. 23.4.2015 [cit. 2019-03-02]. Dostupné z: https://www.nku.cz/assets/media/informace-14-17.pdf

hodnoty. Samozřejmě s vědomím, že je výrazným způsobem zasahováno do majetkových práv jednotlivých společností, ale všichni ti co vedou vzrušené debaty o nadužívání zajišťovacích příkazů, by si měli uvědomit, že podmínky, které musí správce daně splnit, proto aby mohl zajišťovací příkaz vydat, jsou natolik přísné, že není možné vydat zajišťovací příkaz, s tím že neexistuje 100% jistota, že v budoucnu bude doměřená daň a tato daň bude pro správce daně nevymahatelná, případně vymahatelná, ale s velkými obtížemi.

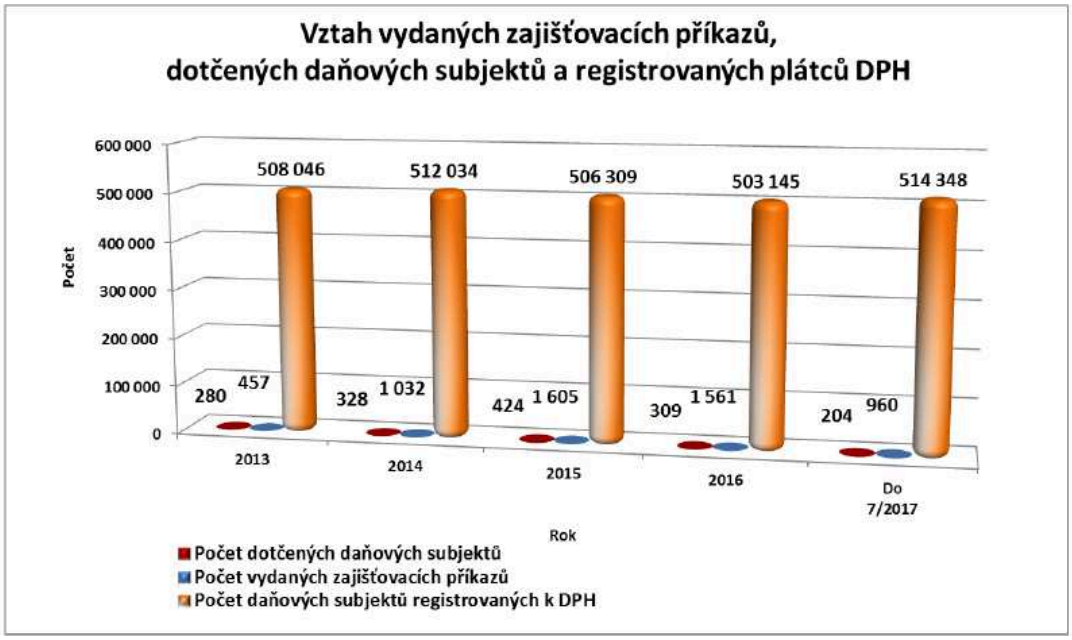
Jak vyplývá z obrázků 7, 8 a 9 vydáním zajišťovacího příkazu je v ČR postižena úzká skupina plátců DPH. Například v roce 2016 to bylo 0,061 % ze všech registrovaných plátců daně. Nedá se proto tvrdit, že dochází k plošnému použití zajišťovacích příkazů. Počet vydaných zajišťovacích příkazů nenarůstá, a proto lze konstatovat, že zajišťovací příkazy rozhodně nenahrazují běžné postupy správce daně při správě daní.[152]

Obrázek 7: Počet vydaných zajišťovacích příkazů a počet DS

Zdroj: *Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR [online]. Praha: Genarální finanční ředitelství, 2017 [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analyza_2017-09-14_Analyza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financni-spravou.pdf*

[152] *Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR [online]. Praha: Genarální finanční ředitelství, 2017 [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analyza_2017-09-14_Analyza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financni-spravou.pdf*

Obrázek 8: Vztah ZajP a DS k počtu plátců DPH



Zdroj: *Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR [online]. Praha: Genarální finanční ředitelství, 2017 [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analyza_2017-09-14_Analyza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financni-spravou.pdf*

Obrázek 9: Podíl dotčených DS na celkovém počtu registrovaných plátců DPH - doplňuje údaje obrázku 8

Rok	2013	2014	2015	2016	Do 7/2017
Podíl dotčených DS na celkovém počtu registrovaných plátců DPH	0,055%	0,064%	0,084%	0,061%	0,040%

Zdroj: *Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR [online]. Praha: Genarální finanční ředitelství, 2017 [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analyza_2017-09-14_Analyza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financni-spravou.pdf*

K 31. 7. 2017 činila úhrada doměřené částky DPH na základě provedených daňových kontrol 18 %. Fiskální úspěšnost po vydání zajišťovacích příkazů za stejné období činila 40,7 %, jednoznačně jde tedy o fiskálně efektivní nástroj. Rostoucí fiskální úspěšnost zajišťovacích příkazů, která činila 6,1 % za rok 2014, 22,6 %, za rok 2015, 33,0 % za rok 2016 a 40,7 % za rok 2017 (k 31. 7. 2017), v porovnání s průměrem 19 % u doměřené částky DPH na základě provedených daňových kontrol svědčí o správném zacílení a efektivitě zajišťovacích příkazů. Srovnáním uvedených údajů je patrné,

že pokud by správce daně v zákonem odůvodněných případech nepřistoupil k vydání zajišťovacích příkazů, vedlo by to k nepříznivým dopadům na daňové inkaso.[153]

Analýzou statistických dat bylo potvrzeno, že nedochází k plošné aplikaci ani nadužívání zajišťovacích příkazů, dále že tento právní instrument vykazuje vysokou fiskální efektivitu a současně jako prostředek povahy *ultima ratio* nenahrazuje běžné postupy Finanční správy při správě daní.[154]

Vzhledem k mediální kampani, která se kolem vydávání zajišťovacích příkazů rozpoutala, začala mezi odbornou veřejností diskuse, jak zmírnit dopady zajišťovacích příkazů na majetková práva plátců a zároveň mít dostatečně efektivní nástroj k výběru daně z přidané hodnoty. Konkrétně Komora daňových poradců ČR v jednom ze svých odborných příspěvků požadovala zavedení soudního dohledu při vydávání zajišťovacího příkazu. Finanční správa ČR vnímá uvedený námět *de lege ferenda* pro praxi nevyužitelný, neboť jeho aplikací by došlo k významnému oslabení institutu zajišťovacího příkazu z pohledu jeho operativnosti a efektivity.[155]

Generální finanční ředitelství dospělo v úvahách nad případnými legislativními změnami k závěru, že vedle zajišťovací exekuce je možné uvažovat o rozšíření palety alternativních nástrojů, které jsou schopny garantovat, že nedojde k ohrožení budoucí úhrady daně, ke které byl vydán zajišťovací příkaz. Ostatně již stávající právní úprava dává možnost namísto exekuce využít zajištění částky stanovené v zajišťovacím příkaze prostřednictvím zástavního práva, ručení či finanční záruky. Úvahy Generálního finančního ředitelství proto směřují k vytvoření mechanismu obdobnému předběžnému opatření využívanému v insolvenci, kdy by namísto zajišťovací exekuce mohla nastoupit „nucená správa“. Právní jednání DS mající potenciál umenšit jeho majetek bylo pod sankcí neplatnosti omezeno podmínkou schválení ze strany profesionálního správce, který by byl za tím účelem jmenován. Generální finanční ředitelství si je vědomo toho, že takový institut přesahuje rámec daňového práva a gesce Ministerstva financí. Je proto nezbytné, aby výhody

[153] *Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR [online]. Praha: Genarální finanční ředitelství, 2017 [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analyza_2017-09-14_Analyza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financni-spravou.pdf*

[154] *Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR [online]. Praha: Genarální finanční ředitelství, 2017 [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analyza_2017-09-14_Analyza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financni-spravou.pdf*

[155] *Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR [online]. Praha: Genarální finanční ředitelství, 2017 [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analyza_2017-09-14_Analyza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financni-spravou.pdf*

a nevýhody, jakož i konkrétní podoba takového nástroje byla podrobena odborné diskuzi, a to minimálně na úrovni pracovní skupiny zástupců resortu Ministerstva financí a Ministerstva spravedlnosti.[156]

Dle názoru autorky práce je tento nástroj v boji s daňovými úniky hodně účinný, nicméně ti co chtějí podvádět na dani z přidané hodnoty, mají v zásobě připravené další společnosti, přes které rozjedou nový řetězový podvod a bez ohledu na to s jakou to bude službou nebo komoditou. Takže tento nástroj rozhodně neeliminuje řetězové podvody na dani z přidané hodnoty, možná má vliv na jejich zpomalení, ale rozhodně ne na úplné zamezení daňových podvodů na DPH.

Ve vztahu k výše uvedenému konkrétnímu případu autorka práce uvádí, že tento nástroj byl v tomto řetězovém podvodu využit vůči společnosti B a C, protože splňovaly přísné podmínky dané daňovým řádem k vydání zajišťovacích příkazů. To znamená, že předpoklad v budoucnu stanovené daně byl velice pravděpodobný a zároveň vymahatelnost tohoto daňového doměrku byla vyhodnocena, jako velice obtížná. Tyto skutečnosti vyplynuly i z výše uvedeného, neboť ani jedna z uvedených společností nedisponovala žádným majetkem, tudíž bylo možno učinit závěr, že daň bude v budoucnu těžko vymahatelná. Důsledkem těchto kroků učiněných vůči společnosti B a C bylo, že daňový subjekt A z obavy, aby mu také nebyla zajištěna daň, dobrovolně složil na svůj osobní daňový účet u správce daně 20 mil. Kč, které by mu byly doměřeny v případě, že by byla prokázána vědomá účast na podvodu na dani z přidané hodnoty v daném případě. I když vyhodnocení vydání zajišťovacího příkazu u daňového subjektu A se jevilo, jako neoprávněné a ani o něm nebylo uvažováno, protože daňový subjekt A disponoval dostatečným majetkem, přesto složení celé částky doměrku na osobní daňový účet bylo při ověřování tohoto řetězového podvodu ujištěním o tom, že odhalování podvodu jde správnou cestou a úvahy k danému případu jsou správné. Tímto úkonem daňového subjektu A bylo zajištěno celých 70 mil. Kč, které byly předmětem doměření daně.

[156] *Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR [online]. Praha: Genarální finanční ředitelství, 2017 [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analyza_2017-09-14_Analyza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financni-spravou.pdf*

5.3.7 Kontrolní hlášení

Od 1. ledna 2016 vznikla povinnost plátcům DPH podávat kontrolní hlášení. Tímto nástrojem může finanční správa odhalit komplikované daňové podvody. Kontrolní hlášení primárně cílí na řetězové podvody a také na fiktivní odpočty daně.

Základní princip kontrolního hlášení spočívá v tom, že údaje, které vykáže v kontrolním hlášení plátce (dodavatel), finanční správa páruje s údaji, která vykáže v kontrolním hlášení plátce na protistraně (odběratel). Software, který k tomuto párování finanční správa využívá, dokáže zpracovat obrovské množství dat, a proto dokáže odhalit podvod nejen mezi dvěma plátci, ale rozkryje i složité řetězové podvody na dani z přidané hodnoty[157], **například takové, které jsou uvedeny jako konkrétní případ v práci autorky. Kdyby finanční správa v době, kdy se řešil uvedený případ, disponovala kontrolními hlášeními, bylo by odhalení tohoto podvodu daleko rychlejší.**

Takto získaná data jsou zpracovávána centralizovaně při dodržování značně přísných bezpečnostních opatření, jako například oddělené prostory s možností vstupu pouze osob, které prošly bezpečnostní prověrkou. Ostatní správci daně mají k dispozici pouze omezené informace z kontrolních hlášení. Jestliže analytické centrum posoudí jisté informace jako rizikové, správce daně obdrží data z kontrolního hlášení v takovém rozsahu, aby s nimi mohl pracovat, jako když provádí daňovou kontrolu.[158]

Dle zákona lze podat kontrolní hlášení pouze elektronicky ve formátu a struktuře vymezeným správcem daně. Podávají ho obvykle osoby, které jsou registrované k dani z přidané hodnoty v tuzemsku jako plátci. Povinnost podat kontrolní hlášení má plátce, pokud uskutečnil či přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku nebo přijal či poskytl úplatu za toto plnění a dále pokud plátce obchoduje ve zvláštním režimu pro investiční zlato. Tuto povinnost nemá osoba, která není plátce DPH, identifikovaná osoba, plátce, který nepřijal ani neuskutečnil žádné plnění ve sledovaném období či plátce, který uskutečňuje pouze plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet.[159]

---

[157] PETLACHOVÁ, Petra. *Kontrolní hlášení = nový nástroj v boji s velkými podvody na DPH* [online]. 26.8.2015 [cit. 2019-03-02]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2015/kontrolni-hlaseni-novy-nastroj-v-boji-s-velkymi-podvody-na-dph-6382

[158] PETLACHOVÁ, Petra. *Kontrolní hlášení = nový nástroj v boji s velkými podvody na DPH* [online]. 26.8.2015 [cit. 2019-03-02]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2015/kontrolni-hlaseni-novy-nastroj-v-boji-s-velkymi-podvody-na-dph-6382

[159] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898

Data, která se uvádí do kontrolního hlášení, plátci získají z přijatých či vydaných faktur, popřípadě některých dalších dokladů. Kontrolní hlášení má tři základní části. V části A se uvádějí plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti. V části B se vyplňují přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. Část C slouží jako kontrola souhrnu dat u příslušné části daňového přiznání k DPH.

Údaje nezbytné pro vyplnění se u jednotlivých plnění mírně odlišují, jsou uvedeny pouze informace, které se shodují u každého plnění:

- daňové identifikační číslo (DIČ) odběratele či dodavatele,

- evidenční číslo daňového dokladu,

- DPPD – den povinnosti přiznat daň,

- základ daně podle sazeb u jednotlivých plnění,

- výše daně podle sazeb u jednotlivých plnění,

Plnění uskutečněná či přijatá, u kterých činí částka na jednom daňovém dokladu hodnotu do 10 000 Kč, jsou do kontrolního hlášení uváděna souhrnně jednou částkou. Je to z důvodu, aby se správce daně nezabýval nevýznamnými částkami. Samozřejmě, že tohoto okamžitě začali zneužívat plátci zapojení do podvodů na dani z přidané hodnoty a do této souhrnné částky uvádí několika milionové částky, v domnění, že se na ně nepřijde.

Pro názornost je v obrázku 10 zobrazen příklad vyplněného řádku pro přijaté zdanitelné plnění.

Obrázek 10: Příklad vyplněného řádku kontrolního hlášení

Číslo řádku	Identifikace dodavatele	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD	Základ daně 1 (pro základní sazbu DPH)	Daň 1 (základní sazba)	Základ daně 2 (pro první sníženou sazbu DPH)	Daň 2 (první snížená sazba)	Základ daně 3 (pro druhou sníženou sazbu DPH)	Daň 3 (druhá snížená sazba)
1	CZ987654321	2015487567	18.09.2015	200	42	200	30	150	15

Zdroj: vlastní zpracování na základě LEDVINKOVÁ, Jana. Daň z přidané hodnoty 2015: úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů. Sedmé vydání. Praha: VOX, 2015. Daně (1. VOX). ISBN 978-80-87480-34-2.

Kontrolní hlášení má velký význam pro identifikaci podvodných daňových řetězců. Finanční správa má v ruce velmi účinný nástroj na rozkrytí řetězových podvodů na dani

z přidané hodnoty a to na základě povinně vykazovaných podrobných dat o jednotlivých transakcích. Má tak možnost za předpokladu přesného fungování nástroje zamezit daleko dříve těmto podvodům. Důvodem je, že má k dispozici velice aktuální údaje o transakcích mezi plátci. Kontrolní hlášení dovoluje správci daně včas poznat, kde v řetězci není přiznána daň. Finanční správa může cíleně určovat své pracovníky na kontroly u podvodných plátců.

V době před kontrolním hlášením byla identifikace jednotlivých článků účelově vytvořených řetězců zdlouhavá, protože se musela uskutečňovat řada úkonů pro potvrzení evidence daně u dodavatele nebo odběratele, to znamená, že správce daně musel učinit písemné dožádání, kde vyzval správce daně příjemce nebo poskytovatele plnění k ověření dokladů a fakticity vykázaného plnění. Tento postup zatěžoval nejen finanční správu, ale také řádné plátce daně, kteří byli kontrolování zbytečně. Tím se také prodlužovala doba, kdy byl správce daně schopen zareagovat na existující daňový únik, to mělo za následek zpožděné nalezení daňového úniku a s tím spojené pracné vymáhání daňových nedoplatků.

Ve výše uvedeném případu kontrolní hlášení ještě nebyla zavedena, a proto musel být použit na odhalení chybějící daně složitý postup, který je popsaný výše, kdy ke každému článku řetězce muselo být psáno dožádání, čekalo se na odpověď a na základě této odpovědi byl zjištěn další dodavatel v předmětném řetězci, na kterého bylo opět napsáno dožádání a opět se čekalo na odpověď a to se opakovalo, až do doby kdy byla nalezena chybějící daň, to znamená, kdy bylo odpověďmi na dožádání potvrzeno, že daň z předmětných transakcí nebyla zaplacena. Pokud by v době ověřování tohoto řetězového podvodu byla k dispozici kontrolní hlášení, byl by tento podvod odhalen okamžitě a docházelo by pouze k testu vědomé či nevědomé účasti daňového subjektu A na podvodu na DPH. Toto prokazování i se zavedením kontrolních hlášení já stále na správci daně a jak autorka práce ukázala na konkrétním případu, je to to nejtěžší z celého prověřování řetězce.

Dle názoru autorky práce je zřejmé, že kontrolní hlášení nemůžou zcela zabránit řetězovým podvodům na dani z přidané hodnoty, každopádně po zavedení kontrolních hlášení se situace ve vykazování daně z přidané hodnoty dost výrazně

zlepšila. Mnoho vystavovatelů fiktivních dokladů skončilo. Kontrolní hlášení přispívá k rychlejšímu odhalení řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty, ale na druhou stranu to podvodníky na dani z přidané hodnoty nutí k tomu, aby vymýšleli stále sofistikovanější podvody na dani z přidané hodnoty. Řetězce jsou stále více složité a rozvětvené, aby správce daně měl co nejtěžší cestu k jejich odhalení. Není výjimkou, že do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty je zapojeno i 80 článků řetězce, které se vyskytují v různých pozicích.

Největší nevýhodou kontrolního hlášení dle autorky práce je, že nedokáže v kontextu judikatury ESD prokázat, že daný subjekt věděl nebo alespoň mohl vědět o tom, že některá z transakci předcházejících jeho zdanitelnému plnění, byla zasažena podvodem na DPH. Kontrolní hlášení sice správci daně umožní včas zjistit oběh dokladů, ale prokazování úmyslu případně vědomosti toho kdo si nárok na odpočet daně uplatňuje, určitě správci daně neodhalí. Je jisté, že zavedením kontrolních hlášení, se ztížilo provádění daňových podvodů na dani z přidané hodnoty a zjednodušilo se jejich odhalování, ale odhalení daňového podvodu ještě neznamená, že se tento podvod podaří správci daně prokázat, jak je patrné z výše uvedeného praktického případu.

Z výše uvedeného vyplývá, že kontrolní hlášení je pouze nástroj, který podvodníkům na dani z přidané hodnoty stíží jejich činnost, ale určitě to není nástroj, který zabrání řetězovým podvodům na dani z přidané hodnoty.

5.3.8 Elektronická evidence tržeb

Pro zdokumentování všech nástrojů, kterými finanční správa disponuje, uvádí autorka práce i elektronickou evidenci tržeb (EET), která je dalším z nástrojů boje proti daňovým únikům. Byla zavedena v druhé polovině roku 2016. Týká se všech podnikatelů, kteří přijímají platby v hotovosti. Cílem EET je hlavně potírání šedé ekonomiky, efektivnější výběr daní a narovnání konkurenčního prostředí ve prospěch řádných podnikatelů proti daňovým podvodníkům.

Elektronická evidence tržeb je systém spojení mezi plátci a finanční správou. V praxi elektronická evidence pracuje následovně:

- Plátci, kteří mají povinnost evidovat tržby, musí vlastnit buď pokladní zařízení připojené k internetu nebo libovolný počítač, tablet nebo mobilní telefon a připojení k internetu. V době, kdy dojde k platbě mezi prodejcem a zákazníkem, prodejce data z této operace zašle on-line finanční správě.
- Finanční správa tuto operaci zpracuje, zašle nazpět unikátní kód.
- Tento kód prodejce vytiskne na účtence, kterou kupující dostane.
- Kupující má potom možnost kód ověřit prostřednictvím finanční správy, zda je autentický a zda byla tržba zaevidována.

Elektronická evidence tržeb je od jejího zavedení žhavým tématem každé politické debaty. Má mnoho odpůrců, ale i zastánců. Je mnoho těch, kteří jsou rádi, že došlo k narovnání konkurenčního prostředí a to hlavně ti, kteří vždy vše poctivě danili. Samozřejmě nejvíce odpůrců má tento zákon u těch, kteří nejsou zvyklí přiznat ve svém přiznání k dani veškeré tržby. Cílem elektronické evidence tržeb je narovnaní podnikatelského prostředí a účinnější výběr daní, především daně z přidané hodnoty.

Odpůrci EET se také bojí, že stát disponuje příliš mnoho citlivými informacemi. Finanční správa zavedením elektronické evidence tržeb nedisponuje žádnými údaji, ke kterým by neměla přístup už před zavedením elektronické evidence tržeb. Došlo pouze ke změně způsobu sběru dat. Data nejsou ze strany poplatníka poskytována ex-post jako v případě daňového přiznání, ale v reálném čase. Finanční správa nezíská údaje o tom, kdo je kupujícím, kolik si třeba koupil rohlíků, ale zná jenom souhrnnou částku tržby.

Po zavedení elektronické evidence tržeb rozhodně neskončil neevidovaný prodej zboží a služeb. Toto umožňuje shoda prodávajících i kupujících (například při opravě pračky, pokud nechci účtenku, umožňuji tím opraváři nepřiznat tuto tržbu). Ale určitého zadostiučinění se dočkali ti kupující, kteří jsou nespokojení s tím, že například v restauraci nedostanou účtenku. Elektronická evidence tržeb má i kladný psychologický výsledek, kdy kupující společně s účtenkou nabývá jistoty, že část peněz, kterou prodejci předal, poplyne do státního rozpočtu a ne do kapsy podnikatele.

Ve výše uvedeném případu, kdy také docházelo k platbám v hotovosti, by dle názoru autorky práce měla tato evidence svůj význam v prokázání, kdy a komu byla jaká částka v hotovosti předána. Nebylo by prokazatelné, že to tak skutečně proběhlo, nicméně bylo by nemožné tyto platby v hotovosti zaevidovat zpětně.

Takže i tento nástroj má určitě svůj význam v odhalování daňových podvodů na dani z přidané hodnoty.

5.3.9 Režim přenesení daňové povinnosti

Tento nástroj je účinný podle jednotlivých komodit již od roku 2006. Tento režim má neustále vývoj a mohou sem být zařazovány komodity, které se objeví v řetězových podvodech na dani z přidané hodnoty, této možnosti Česká republika bezezbytku využívá.[160] Jedná se o zvláštní režim, kdy při uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti si daňové subjekty v řetězci prodávají zboží a služby bez DPH a daň odvádí konečný plátce, který prodá zboží nebo službu neplátci. Tento systém zamezuje situaci, kdy dochází k neoprávněnému nároku na odpočet daně. Režim přenesení daňové povinnosti se především zaměřuje na řetězové podvody na dani z přidané hodnoty.

V obvyklém systému daně z přidané hodnoty má dodavatel zboží nebo služby povinnost odvést daň v tom období, kdy dojde k uskutečnění zdanitelného plnění a odběratel zboží nebo služby má právo pokud splní podmínky dané zákonem si zaplacenou daň nárokovat ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty zpět. Toto je přesně to prostředí, které napomáhá podvodům na dani z přidané hodnoty. Odběratel pokud splní podmínky má nárok na vrácení daně od státu a dodavatel pokud si své povinnosti neplní a daň nepřizná, případně nezaplatí, potom vzniká finanční správě většinou nedobytná nebo těžko vymahatelná pohledávka.

Režim přenesení daňové povinnosti tento stav nepřipouští, protože povinnost přiznat a odvést daň má příjemce plnění. To znamená, že poskytovatel plnění účtuje bez DPH. Příjemce plnění toto uvede ve svém daňovém přiznání, tím daň přizná, současně, pokud dodává plátci DPH, si ji ve shodném daňovém přiznání ihned nárokuje. Dopad na státní rozpočet a cash flow plátců tedy není žádný. Daň skutečně odvede až konečný plátce, který poskytuje plnění. Ten vystaví neplátci daňový doklad včetně DPH, kterou má povinnost přiznat ve svém daňovém přiznání a zaplatit státu.

Z pohledu kontrolního hlášení dodavatel poskytnuté plnění uvede v daňovém přiznání v řádku, kterému přísluší režim přenesení daňové povinnosti. Současně toto plnění uvede v kontrolním hlášení. Naproti straně odběratel uvede ve svém daňovém přiznání, že přijal

[160] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.

toto zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti a zároveň jej uvede ve svém kontrolním hlášení. Rozdíl oproti běžnému režimu je v tom, že pokud se jedná o režim přenesení daňové povinnosti, mají jak odběratel, tak dodavatel povinnost uvést plnění v tom zdaňovacím období, kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. V běžném režimu má povinnost přiznat daň ve zdaňovacím období, kdy došlo k uskutečnění plnění jen dodavatel. Odběratel má právo si nárok na odpočet uplatnit v době nejpozději třech kalendářních let od uskutečnění zdanitelného plnění.

Evropská unie začala režim přenesení daňové povinnosti používat po schválení šesté směrnice na dovoz zboží ze třetích zemí. Nejdřív měly členské státy možnost přenesení daňové povinnosti používat na plnění, která si samy vybraly v oblasti vnitřního trhu. V České republice se režim přenesení daňové povinnosti zavádí postupně. Nejdřív Česká republika tento princip použila na dovoz zboží ze třetích zemí. V roce 2004, když Česká republika vstoupila do Evropské unie, se tento postup začal používat na intrakomunitární plnění. V roce 2006 se režim přenesení daňové povinnosti začal používat u obchodování se zlatem. V dubnu 2011 se dále rozšířil na dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o dani z přidané hodnoty (kovový šrot, struska aj.) a na obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. O rok později byl zaveden na poskytování stavebních a montážních prací. Od roku 2015 se režim přenesení daňové povinnosti používá na plnění uvedená v příloze č. 6 zákona o dani z přidané hodnoty. Plátci jej použijí na tato plnění, pokud tak vláda stanoví nařízením.[161]

Nejvýznamnější výhodou režimu přenesení daňové povinnosti je, že plátci si v rámci obchodování neúčtují daň z přidané hodnoty. Tato situace určitě zabraňuje tomu, aby došlo k nezaplacení daně v některém článku řetězce obchodníků a přitom byl zároveň nárokován odpočet daně z tohoto plnění.

Další výhodou režimu přenesení daňové povinnosti je určitě kladný vliv na cash flow plátců. Dodavatel nemusí počítat s úhradou daně z přidané hodnoty státu. Na opačné straně odběratel, pokud má nárok na odpočet daně, nemusí očekávat jeho zaplacení. Z toho plyne další přednost pro dodavatele a to, že v případě neuhrazení pohledávky odběratelem, mu nevzniká závazek odvedení daně na výstupu.

[161] PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898

V České republice je používán speciální režim přenesení daňové povinnosti. Používá se pouze u vybraného zboží a služeb. Velký počet odchylek ale obvykle ztěžuje dodržování zákonů plátcům, ale i kontrolu daňových povinností z pohledu správce daně. Protože máme režim přenesení daňové povinnosti omezen jen na vybrané zboží a služby, dochází ze strany podvodníků na dani z přidané hodnoty k přesunu na jiné typy komodit, které nejsou zařazeny do režimu přenesení daňové povinnosti. Z toho plyne, že kdo chce podvádět na dani z přidané hodnoty, tomu je zcela jedno jakou komoditu nebo službu zvolí, jako nositele podvodu na dani z přidané hodnoty. Ve své praxi se autorka práce setkala se spoustou komodit, jako nositelů podvodu, ať už to byl kovový odpad, mobilní telefony, talíře, zlato nebo drahé kovy. Nejnovějším nositelem podvodu je agenturní zaměstnávání osob. I když Česká republika má možnost zavést režim přenesení daňové povinnosti, jako rychlou reakci na komoditu nebo službu, která se stala nositelem podvodu, podvodníci na dani z přidané hodnoty jsou vždy minimálně o krok napřed a než je zaveden režim přenosu daňové povinnosti už mají vymyšlenu novou komoditu nebo službu, která se stane nositelem podvodu a v klidu podvádí dál. Nedostačující harmonizace zapříčiňuje přemístění podvodných praktik do zemí, kde ještě není zaveden režim přenesení daňové povinnosti na tu komoditu, která je v jiné zemi EU již v režimu přenesení daňové povinnosti.

Autorka práce dále demonstruje režim přenesení daňové povinnosti na uvedeném konkrétním případu, za předpokladu, že by byl režim zaveden na stříbrný granulát a platinové cihly před zahájením obchodování v předmětném řetězci. Veškeré obchodní transakce mezi jednotlivými články řetězce by byly účtovány bez daně z přidané hodnoty, protože šlo vždy o obchody mezi plátci DPH, tudíž by byl použit režim přenesení daňové povinnosti. Z toho plyne, že daňový subjekt A, který si nárokoval vysoké nadměrné odpočty DPH, by žádné odpočty nenárokoval, vzhledem k tomu, že nakupoval od plátce DPH a zároveň by mu ani nevznikla daňová povinnost, protože dodal zboží v rámci JČS.

Při takovémto řešení by nedošlo ke ztrátě na DPH ve výši cca 70 mil. Kč, které zaplatí v tomto případě stát, potažmo všichni daňový poplatníci. Protože i když byl prokázán podvod na dani z přidané hodnoty s chybějící daní a tato daň byla dle ustálené judikatury ESD doměřena všem článkům řetězce, kde byla prokázaná vědomá účast, vymožení takto doměřené daně bude pro správce daně velice obtížné, dalo by se říct

až nemožné, protože všechny ostatní články tohoto řetězce jsou nemajetné. A jediný, kdo tuto daň inkasoval, byl daňový subjekt A, kterému se nepodařila prokázat vědomá účast na podvodu na dani z přidané hodnoty, a proto mu nárokované daňové odpočty na DPH musely být vráceny na základě rozhodnutí OFŘ.

Proto se autorka práce domnívá, že současným jediným možným řešením řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty je zavedení všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti, jako nejkvalitnějšího nástroje pro boj s podvody na dani z přidané hodnoty.

6 Závěr

V diplomové práci byla charakterizována problematika řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty a dále byla zanalyzována a vyhodnocena přijatá legislativní opatření v boji proti těmto podvodům. Práce se zaměřuje na řetězové podvody na dani z přidané hodnoty, které jsou v poslední době hodně aktuální téma, vzhledem k tomu, že neúměrně zatěžují státní rozpočet.

V počáteční části práce autorka uvedla teoretická východiska daně z přidané hodnoty včetně popisu této daně jak z mezinárodního pohledu, tak i z pohledu legislativy ČR. Následující analýza rozsudků ESD, které se přímo vztahují k řetězovým podvodům na dani z přidané hodnoty, a teoretické objasnění principu řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty bylo nezbytné pro pochopení praktické části práce.

Jak již plyne z obsáhlé teoretické části, jsou řetězové podvody a jejich odhalování a prokazování velice komplikované a specifické téma, které odčerpávají ze státního rozpočtu mnoho finančních prostředků. Nedávné odhady ukázaly, že státní rozpočet přichází ročně o částku až cca 60 miliard Kč na daňových únicích daně z přidané hodnoty.

Řetězové podvody na dani z přidané hodnoty se stále nedaří eliminovat. Judikatura SDEU (zejm. v rozsudku Optigen a v rozsudku Kittel a Recolta Recycling) pak znemožnila úsilí členských států, o zjednodušení dokazovaní účasti na řetězových podvodech. Jak vyplývá z již výše uvedených rozsudků ESD je třeba zjišťovat podíl každého daňového subjektu na řetězovém podvodu samostatně, bez ohledu na úmysly ostatních subjektů nacházejících se v řetězci obchodů. Z rozsudků dále jednoznačně plyne, že jiný závěr ani nemůže obstát proto, aby nebyla ohrožena právní jistota řádných podnikatelů v případě, že by jim bylo odmítnuto uplatnění si nároku na odpočet DPH na vstupu, protože některý ze subjektů nacházejících se v stejném řetězci obchodů byl zapojen do podvodu na DPH.

Snahou zavedených legislativních opatření je redukovat počet případů daňových úniků, protože k jejich úplnému zabránění nepostačuje současná judikatura, protože se pokaždé objeví ze strany podnikatelů nějaký postup, jak tato nařízení zmást.

Problémy systému DPH jsou také založeny na nedostatečné a zdlouhavé spolupráci členských států pří výměně informací. V případě řetězových podvodů je nejdůležitější rychlost a vzájemná pomoc všech členských států u všech obchodů v rámci Evropské unie

ale i mimo ni. Důležitá je aktuálnost informací, jejich úplnost a hlavně přesnost. Významné pro odhalení podvodů na dani z přidané hodnoty je včasné zjištění zboží a služeb s velkým rizikem zapojení se do podvodu a včasné stanovení tvrdších opatření na takto odhalené zboží nebo službu. Takovýmto postupem je již zmiňovaný režim přenesení daňové povinnosti z poskytovatele na příjemce zdanitelného plnění, který je v současné době považován za hlavní nastroj v boji s řetězovými podvody.

Veškeré informace uvedené v této práci vycházejí z praktických zkušeností autorky práce, která se odhalováním řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty zabývá již osm let. I výše uvedený praktický případ byl identifikován a odhalen na základě vedení autorky práce. I když tento případ nedopadl pro stát dobře a stát musel na základě rozhodnutí OFŘ vyplatit cca 70 mil. Kč, přestože bylo prokázáno, že tato daň nebyla do státního rozpočtu na počátku řetězce odvedena, autorka práce chtěla tímto případem demonstrovat složitost a pracnost odhalování a hlavně prokazování podvodu na DPH a v neposlední řadě to nejsložitější, prokazování vědomé účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Dle autorky práce se vědomá účast v tomto případě podařila prokázat, ovšem OFŘ, jakožto nadřízený orgán rozhodl, že důkazy, které se povedlo nashromáždit, nebyly v tomto konkrétním případě dostatečné k tomu, aby byl odmítnut nárok na odpočet daně.

Jak je uvedeno výše, Česká republika přijala několik opatření v boji s podvody na DPH. Zaveden byl režim přenesení daňové povinnosti, režim ručení za nezaplacenou daň, ale i zvláštní způsob zajištění daně, který umožňuje příjemci zdanitelného plnění dobrovolně zaplatit DPH za poskytovatele zdanitelného plnění a zabránit tak případným dopadům ručitelského závazku. Dalším z používaných institutů je ustanovení o zvláštním zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, který se aplikuje ve chvíli, kdy se u daňového subjektu dá předpokládat nebezpečí z prodlení a zajišťovací příkaz je tak účinný a vykonatelný ihned okamžikem jeho vydání.

Posledně zavedenými nástroji, kterými disponuje ČR je zavedení kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb. Kontrolní hlášení velkou měrou pomáhá správcům daně s odhalováním podvodných řetězců na DPH, avšak pro systém DPH to znamená pouhé urychlení odhalení těchto podvodů, ale prokazování vědomé účasti na podvodu, jak uvedla autorka práce výše, stále zůstává na správci daně, tudíž to neřeší úplnou eliminaci těchto podvodů.

Jak je uvedeno výše u každého nástroje v boji s daňovými podvody, jejich zavedení má jistě své místo v pomoci při odhalování těchto podvodů, ulehčuje spoustu práce správcům daně a zkracuje dobu doměření takto podvodně vylákaných daní. Ovšem rozhodně neeliminuje tyto podvody. Daří se jim tyto podvody přibrzďovat, nutí skupiny podnikající v podvodech na DPH vymýšlet nové, sofistikovanější strategie, kdy řetězce jsou stále rozvětvenější, aby prokazování vědomé účasti bylo pro správce daně čím dál složitější, ale dle názoru autorky práce určitě nedochází k eliminaci těchto podvodů.

Žádný ze zavedených nástrojů nepomáhá s tou nejtěžší částí práce při prokazování podvodu na dani z přidané hodnoty a to je prokazování vědomé účasti na podvodu na DPH, to znamená, že nedokáže zpracovat vědomostní test tak, jak ho judikuje ESD.

Jak vyplynulo ze závěrů praktické části práce, nejúčinnějším nástrojem, který eliminuje podvody na DPH, by dle autorky práce bylo zavedení všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti. Česká republika, jakožto člen EU musí respektovat schvalovací proces tohoto společenství. V současné době je tento režim EU povolen jen na vybrané zboží a služby, není tak pružný, aby dokázal postihnout veškeré komodity, které mohou být nositelem podvodu, jak je uvedeno výše. Legislativní proces zavedení nové komodity do režimu přenesení daňové povinnosti je zdlouhavý a nereaguje tak rychle, jak by bylo potřeba.

Jak je všeobecně známé, zákonodárci v ČR se snaží s EU vyjednat zavedení plošného režimu přenesení daňové povinnosti, to znamená, že by se tento režim týkal veškerého zboží a služeb. Navrhovaný režim by měl být omezen na veškerá zdanitelná plnění u zboží a služeb u jednotlivých transakcí nad 17 500 EUR (cca 450 000 Kč).

Pro podmínky v ČR je dle názoru autorky práce důležité mít co nejnižší hranici od které bude povinnost používat režim přenesení daňové povinnosti. Z vlastní zkušenosti autorky plyne, že vynalézavost daňových subjektů, kteří jsou ochotni podvádět na dani z přidané hodnoty nemá hranic a pokud bude nastaven minimální strop cca 450 000 Kč za jednu transakci, pak budou tyto doklady rozúčtovány na dvě položky, aby se režimu přenesení daňové povinnosti vyhnuly, a na správci daně pak bude zase ta složitá práce s prokazováním, že se jedná o jednu obchodní transakci a ne například o dvě.

Bude docházet k obcházení zákona, tak jak se to děje například u plateb v hotovosti, jak je uvedeno výše.

Na základě závěrů práce autorky a učiněných zjištění je jednoznačné, že boj proti daňovým únikům bude i do budoucna velice obtížný a časově rozvleklý. Autorka práce se však domnívá, že s aplikací vhodných nástrojů, které budou podporované efektivní legislativou, je možné v tomto boji uspět. Úplná eliminace daňových úniků zaručeně nezajistí sebelepší legislativa, ale i promyšlený, prozíravý a poctivý postoj daňových subjektů k tomuto boji.

7 Seznam použitých zdrojů

7.1 Tištěné zdroje

1. BAKEŠ, Milan. Finanční právo. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.
2. BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení. Vydání I. Praha: Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON, 2016. ISBN 978-80-7273-176-3.
3. BERGER, Wolfgan. Commentary to the EU VAT Directive. 2017. LAP LAMBERT Academic Publishing, 2017. ISBN 9786202011068.
4. BREJCHA, P. DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.
5. BREJCHA, P. Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004.
6. DRÁBOVÁ, Milena. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. Praha: ASPI, 2008-. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-384-3.
7. DVOŘÁKOVÁ, Veronika. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2013/2014. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-916-8.
8. GÜNDISCH, Jürgen. Rechtsschutz in der Europäischen Gemeinschaft: ein Leitfaden für die Praxis. Stuttgart: R. Boorberg, c1994. ISBN 3415018989.
9. CHALUPA, Rostislav. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014. 12. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2014. Účetnictví (Anag). ISBN 978-80-7263-862-8.
10. KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie: úvod do problematiky. Praha: ASPI, 2005. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 80-735-7092-0.
11. KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 7., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7598-163-3.
12. LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.

13. LEDVINKOVÁ, Jana. Daň z přidané hodnoty 2015: úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů. Sedmé vydání. Praha: VOX, 2015. Daně (1. VOX). ISBN 978-80-87480-34-2.
14. PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ... Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 9788075540898.
15. Stopping the Carousel:Missing Trader Fraud in the EU: Zpráva Výboru pro Evropskou unii Sněmovny lordů - bod 52. In: . 2007.
16. VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. V Praze: VOX, 2016. 393 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1.

7.2 Internetové zdroje

1. Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR [online]. Praha: Genarální finanční ředitelství, 2017 [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analyza_2017-09-14_Analyza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financni-spravou.pdf
2. BLAHUŠIAK, Igor. *Evropský soudní dvůr* [online]. [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: https://www.euroskop.cz/101/sekce/evropsky-soudni-dvur/
3. Finanční správa. Finanční správa [online]. Praha, 2005 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/info-pro-platce-dph-k-vybranym-u-z
4. Informace GFŘ: k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, [online]. Praha, 2017 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf
5. MUSILOVÁ, Jaroslava. Zveřejnění informace k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví. In: Finanční správa [online]. Praha, 9.11.2011 [cit. 2019-03-02]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2011/zverejneni-informace-k-rezimu-preneseni-618

6. NKÚ. Informace z kontrolní akce NKÚ č. 14/17: Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn. https://www.nku.cz [online]. 23.4.2015 [cit. 2019-03-02]. Dostupné z: https://www.nku.cz/assets/media/informace-14-17.pdf
7. PETLACHOVÁ, Petra. Kontrolní hlášení = nový nástroj v boji s velkými podvody na DPH [online]. 26.8.2015 [cit. 2019-03-02]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2015/kontrolni-hlaseni-novy-nastroj-v-boji-s-velkymi-podvody-na-dph-6382

7.3 Rozsudky ESD

1. JUDGMENT OF THE COURT (Fifth Chamber): In Joined Cases C-487/01 and C-7/02 - Gemeente Leusden a Holin Groep BV cs [online]. 2004 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=49134&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14387925
2. KITTEL AND RECOLTA RECYCLING, JUDGMENT OF THE COURT (Third Chamber): In Joined Cases C-439/04 and C-440/04 [online]. 2006, 6 July 2006 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62004CJ0439&lang1=cs&type=TXT&ancre=
3. KITTEL AND RECOLTA RECYCLING, OPINION OF ADVOCATE GENERAL RUIZ-JARABO COLOMER: In Joined Cases C-439/04 and C-440/04 [online]. 2006, delivered on 14 March 2006 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=57664&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=5662084
4. ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu): Ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 - Mahagében kft a Péter Dávid [online]. 2012 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124187&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14386841

5. ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu): Ve věci C-107/13 - FIRIN OOD [online]. 2014 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z:http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=149137&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14394914
6. ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu): Ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13- Italmoda [online]. 2014 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=160940&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14389465
7. ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu): Ve věci C-273/11- Mecsek-Gabona Kft [online]. 2012 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83435&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14408789
8. ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu): Ve věci C-285/09 - R. [online]. 2010 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83435&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14408789
9. ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu): Ve věci C-285/11- Bonik EOOD [online]. 2012 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z:http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126436&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14384668
10. ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu): Ve věci C-324/11- Gábor Tóth [online]. 2012 [cit. 2019-02-19]. Dostupnéz:http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126436&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14384668
11. ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA: Ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, [online]. 12.1.2016 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62003CJ0354&from=CS
12. ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu): Ve věci C-409/04- Teleos plc [online]. 2007 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z:

http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=63505&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14415846

13. ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu): Ve věci C-624/15 [online]. 2017 [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=C6306AB2A14C9F2A2BB74EBEE5AD9D7C?text=&docid=190787&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2548486

Grafy a obrázky

1. Graf 1: praktický příklad řetězového podvodu na DPH
2. Obrázek 1: Struktura příjmů státního rozpočtu v roce 2017
3. Obrázek 2: Klasifikace daní
4. Obrázek 3: Řetězové obchody při dodání zboží
5. Obrázek 4: běžný plátce daně z přidané hodnoty
6. Obrázek 5: nespolehlivý plátce daně z přidané hodnoty
7. Obrázek 6: nespolehlivá osoba
8. Obrázek 7: Počet vydaných zajišťovacích příkazů a počet DS
9. Obrázek 8: Vztah ZajP a DS k počtu plátců DPH
10. Obrázek 9: Podíl dotčených DS na celkovém počtu registrovaných plátců DPH - doplňuje údaje obrázku 8
11. Obrázek 10: Příklad vyplněného řádku kontrolního hlášení

7.4 Seznam zkratek

ČR – Česká republika

DPH – daň z přidané hodnoty

DPPD – datum povinnosti přiznat daň

DS – daňový subjekt

EET – elektronická evidence tržeb

ES – Evropské společenství

ESD – Evropský soudní dvůr

EU – Evropská unie

EUR - Euro

JČS – jiný členský stát

Kč – korun českých

MODK – materiál s obsahem drahých kovů

NSS – Nejvyšší správní soud

Systém VIES - VAT Information Exchange Systém – výměna informací v oblasti DPH v rámci EU

Zaj P – zajišťovací příkaz